

**CAMERA DEI DEPUTATI – ATTO DEL GOVERNO SOTTOPOSTO A PARERE  
PARLAMENTARE N. 193: “SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE TESTO  
UNICO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA”**

*Invio a mezzo e-mail: [com\\_justizia@camera.it](mailto:com_justizia@camera.it) e [com\\_finanze@camera.it](mailto:com_finanze@camera.it)*

**§ § §**

**INDICE**

1 La legge delega.....	2
2 (Segue) La compilazione dei Testi Unici da parte dell'Agenzia delle Entrate.....	2
3 (Segue) Un "decluttering" legislativo che rischia di disorientare gli operatori.....	3
4 (Segue) Le esternalità negative di una riproduzione pedissequa.....	3
5 (Segue) I moniti di Accademia e Professioni.....	4
6 Passaggio della Giustizia Tributaria dal Ministero dell'Economia e delle Finanze al Ministero della Giustizia .....	5
7 Completamento della digitalizzazione del processo tributario (prima azione).....	6
8 Completamento della digitalizzazione del processo tributario (seconda azione).....	7
9 Testimonianza scritta telematica e firma digitale. ....	8
10 Riserva della difesa tributaria all'Avvocatura. ....	9
11 Litisconsorzio e intervento .....	10
12 Spese del giudizio .....	10
13 Reclamo e mediazione tributaria: abrogazione dell'art. 17 bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e questioni di diritto intertemporale.....	11
14 Nuovo riparto di giurisdizione per le opposizioni esecutive.....	13
15 Nuove prove in appello .....	14
16 I limiti all'impugnabilità del ruolo. ....	15
17 Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di cassazione. ....	17

## 1 LA LEGGE DELEGA

Con l'art. 21, comma 1, l. 9 agosto 2023, n. 111 il Parlamento ha affidato al Governo il compito di redigere il Testo Unico sulla Giustizia Tributaria secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

1. puntuale individuazione delle **norme vigenti**, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;
2. **coordinamento**, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie **modifiche**, garantendone e migliorandone la **coerenza giuridica, logica e sistematica**, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati per la revisione del sistema tributario;
3. abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

\* \* \*

## 2 (SEGUE) LA COMPILAZIONE DEI TESTI UNICI DA PARTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quella sulla Giustizia Tributaria è una delle nove proposte di Testo Unico che sono state elaborate dagli esperti dell'**Agenzia delle Entrate**: secondo il comunicato stampa del 13 marzo 2024, i documenti hanno carattere meramente **compilativo** e “*riordinano in maniera organica le disposizioni che regolano il sistema tributario [...], nell'ottica di semplificare e migliorare la chiarezza delle regole fiscali*”. La proposta di Testo Unico relativo alla Giustizia Tributaria è aggiornata alla disciplina in vigore alla data del **4 marzo 2024**: tiene quindi conto delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220. Il documento è formato da una tabella a colonne contrapposte, nelle quali sono riportati, da un lato, la formulazione delle norme vigenti al 4 marzo 2024, con separata evidenziazione di quelle introdotte dal d.lgs. n. 220 del 2023 con efficacia differita ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, dall'altro, la formulazione modificata.

Detta proposta è oggi all'esame della Camera dei Deputati nella forma dell'**atto del Governo** sottoposto a parere parlamentare.

La prima parte del Testo Unico della Giustizia Tributaria concerne l'ordinamento della giurisdizione tributaria (articoli da 1 a 44). Vi è riprodotto il contenuto del **decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545** ad eccezione delle disposizioni finali e transitorie di cui agli articoli da 42 a 51. Sono inoltre inseriti gli **articoli 3 e 8 della legge 30 agosto 2022, n. 130** riguardanti l'uno la disciplina transitoria per la cessazione dall'incarico di giudice tributario fino al 2027 e l'altro la Sezione civile istituita presso la Corte di Cassazione per la trattazione in via esclusiva delle controversie in materia tributaria.

La seconda parte del Testo Unico della Giustizia Tributaria riguarda il processo tributario (articoli da 45 a 129). Viene ripresentato il contenuto del **decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546** ad esclusione delle disposizioni finali e transitorie di cui agli articoli da 71 a 79. Al dichiarato fine di garantire una coerenza sistematica, sono stati altresì inseriti:

1. l'**articolo 63, commi 3 ss., d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600** su rappresentanza e assistenza dei contribuenti;
2. l'**articolo 61, d.p.r. n. 600 del 1973** e l'**articolo 59, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633**, relativi alle eccezioni di nullità degli atti di rettifica e liquidazione e alle prove che possono offrire in giudizio i contribuenti obbligati alla tenuta della contabilità;
3. l'**articolo 12, comma 4 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602** con riferimento alle limitazioni dell'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento per vizi di notificazione;
4. gli **articoli 22 e 19, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472** sull'esecuzione delle sanzioni e sulle misure cautelari dell'ipoteca giudiziale e del sequestro conservativo a favore dell'ente impositore.

La terza parte del Testo Unico della Giustizia Tributaria contiene le c.d. “disposizioni finali”. L'articolo 130 abroga le disposizioni che sono state spostate nel nuovo documento ritenendo di soddisfare in tal modo ragioni di coerenza sistematica imposte dalla legge delega. L'articolo 131 fissa la decorrenza della “nuova” disciplina al 1° gennaio 2026.

\* \* \*

### **3 (SEGUE) UN "DECLUTTERING" LEGISLATIVO CHE RISCHIA DI DISORIENTARE GLI OPERATORI**

La legge delega n. 111 del 2023 impone al Governo di adottare i Testi Unici **entro il 31 dicembre 2025**. Tale operazione si sovrappone alla parallela pubblicazione dei **decreti legislativi** che stanno modificando la legislazione fiscale in attuazione della medesima delega parlamentare, vale a dire:

1. il d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 in attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale;
2. il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 216 in attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi;
3. il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente;
4. il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, contenente disposizioni in materia di contenzioso tributario;
5. il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, recante disposizioni in materia di adempimento collaborativo;
6. il d.lgs. 8 gennaio 2024, n. 1 in materia di adempimenti tributari;
7. il d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, contenente disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale;
8. il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 recante disposizioni in materia di sistema sanzionatorio;
9. il d.lgs. 29 luglio 2024, n. 110 contenente disposizioni in materia di riscossione.

Anche il Testo Unico sulla Giustizia Tributaria ha carattere ontologicamente **provvisorio**: la sua instabilità è stata ulteriormente incrementata dall'**efficacia differita al 1° settembre 2024** prevista per alcune norme del decreto legislativo n. 220 del 2023.

Non può non rilevarsi la criticabilità della scelta di sovrapporre solo in parte l'operazione di riordino della legislazione tributaria con quella di sua riforma. È inevitabile che la via in concreto scelta possa generare nei contribuenti e negli operatori un **disorientamento** ulteriore rispetto a quello che già caratterizza la materia fiscale: in termini più propriamente giuridici, tale tempistica comprometterà ulteriormente la già pregiudicata **certezza del diritto** relativamente all'ordinamento tributario.

\* \* \*

### **4 (SEGUE) LE ESTERNALITÀ NEGATIVE DI UNA RIPRODUZIONE PEDISEQUA**

Le proposte dei Testi Unici sono il frutto di una **attività compilativa** attuata dall'Agenzia delle Entrate con una traslazione **incondizionata** di norme dissonanti rispetto all'ordinamento vigente.

Ad esempio, collazionando il Testo Unico della Giustizia Tributaria con il decreto legislativo n. 546 del 1992, si può constatare che il nuovo articolo 129 del primo riproduce **pedissequamente** il contenuto dell'articolo 79 del secondo, senza tener conto del contesto in cui si colloca tale "nuova" disciplina transitoria.

Si esclude infatti che le disposizioni di cui ai futuri articoli 111 (ora 57), comma 2, e 112 (ora 58), comma 1, siano applicate *"ai giudizi già pendenti in grado di appello [...] e a quelli iniziati davanti alla corte di giustizia tributaria di secondo grado se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore"*. Se il precetto è identico a quello originariamente introdotto nel 1993, il **rinvio fisso** impone di tenere conto del testo vigente degli articoli 57, comma 2, e 58, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992.

In base al **comma 2 dell'articolo 57**, *"Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio"*. La norma è in vigore dal 15 gennaio 1993 e pare debba rimanere invariata nel futuro Testo Unico della Giustizia Tributaria. Se così è, viene da chiedersi per quale motivo sia stata inserita una disciplina transitoria.

In base al **comma 1 dell'articolo 58**, *"Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile"*. La norma si applica ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal 4 gennaio 2024 (art. 4, comma 2, d.lgs. 30 dicembre

2023, n. 220). La disciplina transitoria che – forse – sarà introdotta con il Testo Unico della Giustizia Tributaria potrebbe trovare applicazione come norma speciale rispetto a quella contenuta nel d.lgs. n. 220 del 2023.

\* \* \*

## 5 (SEGUE) I MONITI DI ACCADEMIA E PROFESSIONI

La scelta dell'Agenzia delle Entrate di sottoporre le bozze di Testi Unici alla consultazione pubblica del 13 marzo 2024 non poteva che essere accolta con favore.

Ha purtroppo poi trovato conferma il timore che le osservazioni potessero rimanere *vox clamantis in deserto*, come è già accaduto con la proposta formulata dalla componente accademico-professionale della c.d. **Commissione Della Cananea** all'interno della relazione del 30 giugno 2021 oppure con i pareri presentati dalle **Commissioni di esperti in materia fiscale e tributaria** all'interno del Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria. Ciò è comprovato dalla constatazione che alcune norme sono state inserite nel Testo Unico della Giustizia Tributaria nonostante siano già state oggetto di aspre **critiche** in passato: ne è plastico esempio l'**articolo 12, comma 4 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602**, contenente limitazioni dell'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento per vizi di notificazione (cfr. *infra*).

Non si può che rilevare la non opportunità di affidare la stesura delle proposte di Testi Unici non al Ministero dell'Economia e delle Finanze, ma all'**Agenzia delle Entrate**: infatti solo al primo è affidata la funzione statale di predisporre gli atti normativi (cfr. art. 56, d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300), mentre la seconda è un mero ente pubblico non economico al quale sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali nei limiti di una convenzione triennale (cfr. artt. 59, 62 e 64, d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300).

È infine innegabile la necessità che l'ordinamento tributario nazionale sia oggetto di riordino con una organizzazione sistematica della disciplina dei singoli tributi e degli istituti procedurali e processuali, oggi disseminata in estemporanei decreti legge e commi sparsi negli articoli unici delle leggi di bilancio. È tuttavia altrettanto innegabile che la soluzione attuata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per il tramite del “braccio armato” dell'Agenzia delle Entrate non costituisce una **codificazione**.

Dal punto di vista metodologico, come avvenne per la compilazione giustiniana oppure per la legislazione napoleonica, l'opera di codificazione dovrebbe essere affidata non solo alle varie agenzie fiscali, ma anche a studiosi, magistrati e professionisti che siano i massimi esperti della teoria e della pratica della materia fiscale.

Dal punto di vista sostanziale, a una prima lettura le proposte di Testi Unici non sembrano introdurre la **legislazione per principi** da più parti ritenuta necessaria.

Sin dagli studi di Ezio Vanoni (1937-1938) si propone di realizzare un **unico contenitore** per la **disciplina unitaria della parte generale del sistema tributario**, “per tale dovendosi intendere l'intera fase applicativa del tributo, dalla dichiarazione alla tutela giurisdizionale, passando per l'accertamento, la riscossione, l'irrogazione di sanzioni, le cautele del credito fiscale, la formalizzazione dei diritti e doveri del contribuente e dell'Autorità fiscale” (GIANNI MARONGIU, *Verso un codice tributario?*, in *Dir. prat. Trib.*, 2010, I, 10227). Il codice tributario non rappresenta un'utopia intellettuale, ma uno strumento di **politica economica** per incrementare il **gettito erariale**, riducendo gli oneri dell'adempimento spontaneo, e per incentivare gli **investimenti** in Italia, rendendo prevedibili gli effetti della variabile fiscale. Anche secondo il liberismo economico “*l'incertezza del sistema fiscale incoraggia l'insolenza e favorisce la corruzione di una categoria di persone per natura impopolari anche quando non sono né insolenti né corrotte. La certezza di ciò che ciascuno deve pagare è, nella tassazione, una questione così importante che, a quanto io ritengo risulti dall'esperienza di tutte le nazioni, un alto grado di ineguaglianza non è male tanto grave quanto un piccolissimo grado di incertezza cui può aggiungersi che un alto grado di incertezza può divenire insopportabile in un paese che abbia già un alto grado di diseguaglianza*” (ADAM SMITH, *La ricchezza delle nazioni*, 1776).

§ § §

## 6 PASSAGGIO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA DAL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE AL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

### Riferimenti:

- decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, recante “*Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria – parte I

### Osservazioni:

AIGA reputa “*inaccettabile che la magistratura tributaria sia ancora alle dipendenze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di fatto parte del giudizio tributario*” (così testualmente già in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2023).

Come già la legge 31 agosto 2022, n. 130, recante “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario*”, così il Testo Unico della Giustizia Tributaria ha confermato il ruolo dell'Amministrazione finanziaria quale **unica depositaria** delle competenze conoscitive richieste da Governo e Parlamento a sostegno dell'esercizio della **funzione legislativa**: è, infatti, innegabile che sia stata rafforzata la collocazione organica della Giustizia Tributaria nella sfera gestionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al quale – tra l'altro – si affida la nomina dei nuovi magistrati tributari, la gestione del loro status giuridico ed economico, nonché l'organizzazione delle segreterie loro ausiliarie, senza bilanciare questa situazione attraverso un adeguato rafforzamento del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, con un lampante *vulnus* all'**imparzialità**, alla **terzietà** e all'**indipendenza** del giudice, requisiti indefettibili per ogni giurisdizione secondo l'univoca giurisprudenza nazionale e sovranazionale. Numerosi sono infatti gli interventi che operano nel senso denunciato, come, ad esempio, i seguenti:

- con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze è bandito il concorso per magistrati tributari, così come sono nominati i componenti della commissione esaminatrice e del comitato di vigilanza per le altre sedi; inoltre, le attività di segreteria della commissione e delle sottocommissioni sono esercitate da personale amministrativo dell'Area funzionari in servizio presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze;
- con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze sono nominati i magistrati tributari e i giudici tributari;
- il Ministero dell'Economia e delle Finanze è autorizzato ad assumere un totale di 476 unità di magistrati tributari;
- a decorrere dal 1° ottobre 2022 sono istituiti presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle finanze due uffici dirigenziali di livello non generale aventi funzioni, rispettivamente, in materia di status giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei magistrati tributari, da destinare alla Direzione della Giustizia Tributaria, nonché posizioni dirigenziali di livello non generale da destinare alla direzione di uno o più uffici di segreteria di Corti di Giustizia Tributaria;
- la Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze supporta il neo-costituito Ufficio Ispettivo presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;
- il neo-costituito Ufficio del Massimario Nazionale si avvale delle risorse e dei servizi informatici del Ministero dell'Economia e delle Finanze; inoltre le massime così elaborate alimentano la banca dati

della giurisprudenza tributaria di merito gestita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze;

- con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze è stabilita la misura del compenso variabile spettante al presidente e al presidente di sezione delle Corti di Giustizia Tributaria e al giudice monocratico.

#### **Contributo:**

AIGA propone di adottare ogni più opportuna iniziativa affinché:

- sia istituito un **autonomo ruolo** dell'amministrazione giudiziaria tributaria nell'ambito del Ministero della Giustizia;
- sia adeguato il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria rispetto alle **prerogative** proprie del Consiglio Superiore della Magistratura;
- le carriere all'interno delle Corti di Giustizia Tributaria siano integrate con quelle nella Sezione Tributaria della Corte di **Cassazione**, ora istituita anche per legge *ex art. 108 Cost.*.

#### **Finalità:**

Il secondo comma dell'art. 111 Cost. così recita: *“ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale”*.

Come hanno chiarito le Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza del 14 maggio 2020, n. 8906, *“l'esercizio della funzione giurisdizionale impone al giudice il dovere non soltanto di “essere” imparziale, ma anche di “apparire” tale; gli impone non soltanto di essere esente da ogni “parzialità”, ma anche di essere “al di sopra di ogni sospetto di parzialità”*: secondo tale arresto l'essere magistrato implica una **“immagine pubblica di imparzialità”**, giacché, mentre l'essere imparziale si declina in relazione al concreto processo, l'apparire imparziale costituisce un valore immanente alla posizione istituzionale del magistrato, indispensabile per legittimare, presso la pubblica opinione, l'esercizio della giurisdizione come funzione sovrana.

**Non può dirsi “terzo e imparziale” un giudice – come le “vecchie” Commissioni Tributarie e le “nuove” Corti di Giustizia Tributaria – che trae la propria linfa vitale dalla massima espressione degli interessi erariali all'interno della macchina statale.**

Il legame organizzativo della Giustizia Tributaria con il Ministero dell'Economia e delle Finanze non è accettabile perché compromette la separazione tra il potere giudiziario, il potere esecutivo e il potere legislativo, giacché tale istituzione collabora con la Presidenza del Consiglio di Ministri alla direzione della politica fiscale del Governo *ex art. 95 Cost.*, concorre all'esercizio del potere legislativo da parte dell'Esecutivo *ex artt. 76 e 77 Cost.*, attua l'azione amministrativa in ambito tributario ed organizza il controllo giurisdizionale del legittimo esercizio del potere impositivo.

Il passaggio della Giustizia Tributaria dal Ministero dell'Economia e delle Finanze al Ministero della Giustizia consentirebbe di creare le condizioni culturali idonee alla concreta attuazione dei valori di solidarietà economico-sociale che sono alla base dell'assetto disegnato dalla Costituzione.

§ § §

## **7 COMPLETAMENTO DELLA DIGITALIZZAZIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO (PRIMA AZIONE)**

#### **Riferimenti:**

- Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante *“Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”*
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria – parte II

**Osservazioni:**

Nella legge delega si prevede di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria attraverso un ventaglio di azioni.

La prima azione è la **semplificazione della normativa processuale** funzionale alla completa digitalizzazione del processo. Si presume che con tale espressione si voglia indicare anche il giudizio di legittimità.

Se così è, allora viene confermata l'esigenza condivisa di unificare la disciplina tecnica e la piattaforma con cui sono posti in essere non soltanto il processo tributario e quello civile, ma anche i processi amministrativo e penale.

**Contributo:**

AIGA propone di attuare la delega ampliando e potenziando l'informatizzazione della Giustizia Tributaria attraverso la semplificazione e l'**unificazione della normativa processuale** funzionale alla completa digitalizzazione del processo civile, penale, amministrativo e tributario e all'adozione di un'**unica piattaforma proprietaria pubblica**.

**Finalità:**

Semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo.

§ § §

**8    COMPLETAMENTO DELLA DIGITALIZZAZIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO (TERZA AZIONE)**

**Riferimenti:**

- Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria – parte II

**Osservazioni:**

Nella legge delega si prevede di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria attraverso un ventaglio di azioni.

La terza azione è la previsione di **conseguenze processuali** per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche.

La giurisprudenza si è fino ad ora dimostrata poco sensibile rispetto alle eccezioni sollevate con riferimento ad **atti e documenti non conformi agli standard tecnici** del processo tributario telematico: ad esempio, la nuova norma dovrebbe prevedere espressamente la decadenza della parte in caso di atti non conformi oppure l'inutilizzabilità per i documenti non conformi.

Per i giudizi instaurati in primo e in secondo grado con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, l'art. 17 *ter*, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 fa sì che la liquidazione delle **spese del giudizio** tenga conto della violazione ad opera dei difensori delle parti delle previsioni in materia di comunicazioni, notificazioni e depositi telematici di cui all'articolo 16 del medesimo decreto, nonché delle norme tecniche del processo tributario telematico, previa regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice (comma 3), mentre prevede la nullità per i soli provvedimenti giudiziari non sottoscritti digitalmente (comma 4).

**Contributo:**

AIGA propone di attuare la delega ampliando e potenziando l'informatizzazione della Giustizia Tributaria attraverso la previsione della decadenza della parte in caso di mancata conformità degli atti agli standard tecnici, previa regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice, e la previsione della inutilizzabilità dei documenti in caso di mancata conformità agli standard tecnici.

**Finalità:**

Semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo.

§ § §

**9 TESTIMONIANZA SCRITTA TELEMATICA E FIRMA DIGITALE**

**Riferimenti:**

- art. 7, decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- art. 52, schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria

**Osservazioni:**

L'art. 7, d.lgs. n. 546 del 1992, disciplina i poteri istruttori delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, prevedendo che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, non possano acquisire d'ufficio, tali poteri essendo meramente integrativi (e non sostitutivi) dell'onere probatorio gravante sulle parti: detti poteri istruttori non possono essere esercitati per sopperire non soltanto alle deficienze istruttorie di una delle parti, ma anche “*all'intervenuta preclusione di facoltà istruttorie ben delineate, quali quelle attinenti al deposito di documenti entro un termine perentorio, la ratio applicativa dell'invocata previsione di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7 (commi 1 e 2) dovendo essere circoscritta dai limiti imposti dal rispetto del principio dispositivo*” (cfr. Cass., sez. trib., 10 aprile 2024, n. 9635).

Il comma 4, in particolare, prevede che non sia ammesso il giuramento, e che la Corte, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, possa ammettere la prova testimoniale assunta con le forme di cui all'articolo 257 *bis* c.p.c.; inoltre, nei casi in cui la pretesa tributaria si fondi 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 testimonianza scritta è parsa dapprima una vittoria per il contribuente: in realtà da strumento invocato per poter contrastare le presunzioni su cui si fondano molte rettifiche si è rivelato uno strumento di rara applicazione, stante la necessità che la sua ammissione superi il vaglio di rilevanza da parte della Corte di Giustizia Tributaria.

Nel comma 4 si prevede 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.

**La norma *de qua* non disciplina le modalità con cui il testimone sprovvisto di firma digitale debba rendere la testimonianza scritta.**

Si ritiene che in virtù del rinvio operato dall'art. 1, d.lgs n. 546/1992 alle norme di cui al Codice di Procedura Civile ove compatibili, si debba seguire la linea tracciata dall'**art. 257 *bis* c.p.c.** e in particolare

di quanto disposto dall'**art. 103 bis disp. att. c.p.c.** secondo cui: “*Le sottoscrizioni devono essere autenticate da un segretario comunale o dal cancelliere di un ufficio giudiziario. L'autentica delle sottoscrizioni è in ogni caso gratuita nonché esente dall'imposta di bolla e da ogni diritto*”. Il modello di testimonianza, con sottoscrizione autentica, dovrà essere fornito al difensore che ha richiesto la prova testimoniale, il quale a sua volta dovrà depositare, previa attestazione di conformità, al fascicolo d'ufficio secondo le regole del processo tributario telematico.

Le considerazioni *supra* formulate dimostrano che detta disciplina ha gravato gravare ulteriormente la parte richiedente la prova testimoniale.

§ § §

## 10 RISERVA DELLA DIFESA TRIBUTARIA ALL'AVVOCATURA

### Riferimenti:

- art. 12, decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- art. 57, schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria

### Osservazioni:

L'articolo 12 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 disciplina l'assistenza tecnica nel processo tributario e stabilisce che, tra gli altri, sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i commercialisti e i consulenti del lavoro, nonché, per le c.d. “controversie catastali”, gli ingegneri, gli architetti e i geometri, e, per le controversie relative ai tributi doganali, gli spedizionieri doganali.

**Sin dall'inaugurazione dell'anno giudiziario 2023, AIGA ha già sostenuto la necessità di riservare all'Avvocatura la difesa dei diritti del contribuente in sede giurisdizionale.**

Si tratta di una soluzione **coerente** con la riserva del patrocinio alla sola Avvocatura nel giudizio di legittimità: viene infatti da chiedersi, ad esempio, perché le medesime questioni contabili e aziendali, la cui esistenza giustificerebbe il patrocinio dei commercialisti nei giudizi di merito, possano essere affrontate innanzi alla Corte di Cassazione da avvocati – e da collegi giudicanti – che non hanno seguito un percorso universitario e professionale focalizzato su tali materie.

Qualora la difesa sia riservata all'Avvocatura, l'apporto conoscitivo di altre categorie di professionisti attualmente abilitati al patrocinio dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria sarebbe garantito attraverso altri meccanismi, come, ad esempio, un più ampio uso delle **consulenze tecniche** di parte e d'ufficio *ex art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546* oppure con le **aggregazioni tra professionisti**, declinate anche nella forma del **contratto di rete**.

### Contributo:

AIGA chiede che sia riservata all'Avvocatura la difesa dei diritti del contribuente in sede giurisdizionale innanzi le Corti di Giustizia Tributaria.

### Finalità:

Tutela del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*

§ § §

## 11 LITISCONSORZIO E INTERVENTO

### Riferimenti:

- art. 14, decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- art. 58, schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria

### Osservazioni:

L'art. 14, d.lgs. n. 546 del 1992 è stata oggetto di riforma ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 220 del 2023. Il testo per come riformato trova applicazione avuto riguardo ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

A seguito dell'introduzione del comma 6 *bis*, 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 deve sempre essere 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 una fattispecie in relazione alla quale la Corte di Cassazione esclude invece l'obbligo di integrazione del contraddittorio.

La novella confligge palesemente con l'**art. 39, d.lgs. n. 112 del 1999**, secondo cui non sussiste litisconsorzio necessario tra enti anche quando si sollevano vizi di entrambi, in quanto il resistente subisce gli effetti della sentenza se non chiama in causa il terzo: di fatto si positivizza una ipotesi di litisconsorzio necessario, abrogando implicitamente la predetta normativa.

La norma *de qua* si pone inoltre in contrasto con quanto statuito dalle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione**, che sin dal 2007 hanno escluso la sussistenza di una ipotesi di litisconsorzio necessario tra ente impositore e agente della riscossione. L'intento della norma è chiaramente quello di evitare il pagamento delle spese di lite in capo al riscossore, che il più delle volte non esegue correttamente e tempestivamente la *litis denuntiatio* nei confronti dell'ente impositore allorquando il ricorso sia proposto nei confronti del solo agente della riscossione.

Quali sono le conseguenze della violazione della disposizione normativa: il ricorso dovrebbe essere dichiarato **inammissibile**? La norma non pare fornire risposta a tale quesito.

In ogni caso, laddove il ricorso introduttivo fosse proposto nei confronti, ad esempio, del solo agente della riscossione non dovrebbe essere comminata la sanzione più grave della inammissibilità, ma il giudice tributario dovrebbe disporre l'**integrazione del contraddittorio** ai sensi dell'art. 107 c.p.c. con assegnazione di un termine per l'ottemperanza.

§ § §

## 12 SPESE DEL GIUDIZIO

### Riferimenti:

- art. 15, decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- art. 59, schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria

### Osservazioni:

L'art. 15, d.lgs. n. 546 del 1992 è stata oggetto di modifica ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. e), d.lgs. n. 220 del 2023. Il testo per come riformato trova applicazione avuto riguardo ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

Due sono le modifiche introdotte nell'art. 15, d.lgs. n. 546 del 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**. Secondo la relazione illustrativa, la novella ha lo scopo “*di incentivare le parti a anticipare alla fase precontenziosa la produzione dei documenti utili alla difesa della propria posizione*”. 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.

La prima modifica desta perplessità. Pur avendo lo scopo “*di incentivare le parti a anticipare alla fase precontenziosa la produzione dei documenti utili alla difesa della propria posizione*”, la novella incrementerà lo **squilibrio** tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria a detrimento esclusivo del primo. Tale pregiudizio è aggravato da due elementi ricorrenti nella pratica quotidiana: da un lato, infatti, il più delle volte il contribuente partecipa all'istruttoria senza l'assistenza tecnica di un difensore e, dall'altro l'ufficio procedente formula richieste di dati, notizie e documenti in maniera del tutto generica. In tale contesto pare oltremodo irrazionale privare il contribuente della possibilità di recuperare le spese di giudizio allorquando nella fase precontenziosa non sia stato posto nelle condizioni di esibire determinati documenti e/o di chiarire elementi di fatto o di diritto decisivi per la risoluzione della controversia.

Dalla novella conseguirebbero sia una ingiustificata lesione del **diritto di difesa** del contribuente, sia un rischio di **deresponsabilizzazione** dell'Amministrazione finanziaria, che verrebbe indotta a coltivare il giudizio sino ad una pronuncia di legittimità. Da ultimo risulterebbe compromesso lo stesso **obiettivo deflattivo** assegnato nel PNRR alla riforma del processo tributario.

Ancora una volta bisogna constatare che l'attuale redazione normativa rischia di svilire i principi della legge delega, impedendo di coniugare l'interesse alla tutela del buon andamento della pubblica amministrazione con il diritto di difesa del contribuente e con i principi del giusto processo.

§ § §

### **13 RECLAMO E MEDIAZIONE TRIBUTARIA: ABROGAZIONE DELL'ART. 17 BIS, D.LGS. 31 DICEMBRE 1992, N. 546 E QUESTIONI DI DIRITTO INTERTEMPORALE**

#### Riferimenti:

- art. 17 *bis*, decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- artt. 2, comma 3, e 4, decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, recante “*Disposizioni in materia di contenzioso tributario*”

### Osservazioni:

In base all'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 220 del 2023, l'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 è stato abrogato **a decorrere da 4 gennaio 2024**, data di entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario.

A sua volta l'articolo 4 regola la decorrenza degli effetti della novella contenuta nel d.lgs. n. 220 del 2023, stabilendo che le disposizioni si applicano ai giudizi instaurati con **ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024**.

Ciò che è evidente è che il **discrimen temporale** è rappresentato dalla data di notifica del ricorso. Il

pessimo *drafting* normativo del decreto legislativo n. 220 del 2023 ha tuttavia generato una questione di diritto intertemporale relativa all'individuazione dei contorni diacronici degli effetti dell'abrogazione dell'istituto della mediazione tributaria. *Quid* per i ricorsi notificati **prima del 4 gennaio 2024**, data di entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario? *Quid* per i ricorsi notificati **dal 4 gennaio 2024**, data di entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario, **fino al 1° settembre 2024**? Una prima soluzione è stata avanzata dall'Ufficio Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze nel **comunicato n. 13 del 22 gennaio 2024**. Nel documento si sostiene che per i ricorsi notificati fino al 3 gennaio 2024 continuano ad applicarsi le disposizioni dell'articolo 17 *bis* e che l'abrogazione “*opera per i ricorsi [...] notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire dal 4 gennaio 2024*”. In buona sostanza, secondo il comunicato del MEF:

- la mediazione opera per i ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024;
- la mediazione non opera per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 al 1° settembre 2024;
- la mediazione non opera per i ricorsi notificati dal 1° settembre 2024.

È una soluzione che risponde all'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di sgravarsi nel più breve tempo possibile degli **oneri organizzativi ed economici** che la mediazione implica per l'ente pubblico. È possibile individuare una diversa soluzione. Se è vero che la disciplina della mediazione viene abrogata dal 4 gennaio 2024, è altrettanto vero che gli effetti di tale abrogazione vengono posticipati dall'articolo 4 del decreto legislativo e circoscritti ai soli giudizi instaurati con **ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024**. Ne risulta che:

- la mediazione opera per i ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024;
- la mediazione opera per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 al 1° settembre 2024;
- la mediazione non opera soltanto per i ricorsi notificati dal 1° settembre 2024.

L'alternativa ora descritta non è soltanto coerente con la *littera legis*, ma consente altresì di tutelare l'**affidamento** del contribuente dagli effetti di un repentino e inaspettato cambiamento della disciplina del processo tributario, in particolare nel caso in cui gli sia già stato notificato un atto impositivo e il termine per la sua impugnazione sia ancora pendente alla data di pubblicazione del decreto legislativo n. 220 del 2023 in Gazzetta Ufficiale.

Pur ritenendo corretta l'esegesi appena esposta, bisogna tuttavia dare atto di quella che può essere considerata una soluzione dettata dall'opportunità di cautelare il contribuente da **declaratorie di inammissibilità per tardività** della costituzione in giudizio del ricorrente: per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 al 1° settembre 2024 è infatti possibile depositare il ricorso entro il termine di **trenta giorni** dalla sua notifica *ex* art. 22, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, perché:

- nel caso in cui ritenga che la mediazione non debba essere attuata, la Corte di Giustizia di I grado adita procede alla **trattazione della causa**;
- nel caso in cui ritenga che la mediazione debba essere attuata, la Corte di Giustizia di I grado adita **rinvia** la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo da parte dell'Amministrazione in virtù del disposto di cui al secondo periodo dell'art. 17 *bis*, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992.

#### **Contributo:**

AIGA chiede di chiarire che gli effetti dell'abrogazione della disciplina della mediazione sono posticipati in relazione ai soli giudizi instaurati con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

Qualora invece si ritenga di dover confermare l'interpretazione che è stata resa pubblica dall'Ufficio Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze nel [comunicato n. 13 del 22 gennaio 2024](#), AIGA propone di statuire espressamente – anche mediante norma di interpretazione autentica – che gli effetti dell'abrogazione della disciplina della mediazione sono posticipati in relazione ai soli giudizi instaurati con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

#### **Finalità:**

Lo scopo della proposta formulata è quello di tutelare l'affidamento del contribuente dagli effetti di un repentino e inaspettato cambiamento della disciplina del processo tributario, in particolare nel caso in cui gli sia già stato notificato un atto impositivo e il termine per la sua impugnazione sia ancora pendente alla data di pubblicazione del decreto legislativo n. 220 del 2023 in Gazzetta Ufficiale.

§ § §

#### **14 NUOVO RIPARTO DI GIURISDIZIONE PER LE OPPOSIZIONI ESECUTIVE**

#### **Riferimenti:**

- Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria – parte I

#### **Osservazioni:**

Nella **sentenza n. 114 del 2018** la Consulta ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 57, comma 1, lett. a), d.p.r. n. 602 del 1973, come sostituito dall’art. 16, d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell’esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all’avviso di cui all’art. 50, d.p.r. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall’art. 615 c.p.c.

A loro volta le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione** hanno statuito quanto segue:

- In materia di esecuzione forzata, sussiste la giurisdizione del giudice tributario nel caso di opposizione riguardante l'atto di precetto che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento di natura tributaria o degli altri atti presupposti (Cass., sez. unite civ., 28 giugno 2018 (ord.), n. 17126, in *CED Cass.*, Rv. 649625);
- L'eccezione di prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, sollevata dal curatore in sede di ammissione al passivo fallimentare, è devoluta alla cognizione del giudice delegato (in sede di verifica dei crediti) e del tribunale (in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva), e non già del giudice tributario, segnando la notifica della cartella il consolidamento della pretesa fiscale e l'esaurimento del potere impositivo (Cass., sez. unite civ., 24 dicembre 2019, n. 34447, in *CED Cass.*, Rv. 656487);
- In tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria (nella specie, ordine di pagamento diretto *ex art. 72 bis* del d.P.R. n. 602 del 1973), il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (Cass., sez. unite civ., 14 aprile 2020 (ord.), n. 7822, in *CED Cass.*, Rv. 657531);
- In tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, spetta alla

giurisdizione tributaria la cognizione sull'opposizione alla cartella di pagamento (promossa ai sensi dell'art. 615, comma 1, c.p.c.) con la quale siano dedotti fatti - relativi alla carenza della originaria pretesa tributaria o all'estinzione della stessa (nella specie, per intervenuta prescrizione) - che si assumano verificati anteriormente alla notificazione della cartella (Cass., sez. unite civ., 20 luglio 2021 (ord.), n. 20693, in *CED Cass.*, Rv. 662224).

Si condivide la posizione espressa da autorevole dottrina (cfr. per tutti C. Glendi, [\*Delega fiscale: riforma ben strutturata! Qualche suggerimento per il "processo" tributario\*](#), in *Ipsos Quotidiano*, 18 marzo 2023) secondo cui l'attribuzione delle opposizioni esecutive alle Corti di Giustizia Tributaria denoterebbe *“una assai deplorabile ignoranza” di quella che è e non può non essere la gestione dell'esecuzione forzata tributaria. Che postula, indefettibilmente, l'attribuzione in via esclusiva di tutte le opposizioni al solo giudice dell'esecuzione, a cui le Corti di giustizia tributaria restano completamente avulse, mancando dei poteri e delle competenze necessarie riservate al solo giudice dell'esecuzione, collettiva o singolare che sia, dove si deve anche giudicare dei diritti soggettivi coinvolti (concorso di creditori privati, opposizioni di terzi, etc.) in funzione dei quali ben può essere demandata in via esclusiva la cognizione incidenter tantum anche dell'eventuale questione della validità o meno della notificazione degli atti tributari anteriori se e in quanto rilevante sull'attività esecutiva vera e propria”*.

#### **Contributo:**

AIGA propone di modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al solo giudice dell'esecuzione.

#### **Finalità:**

Tutela del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* mediante razionalizzazione degli *iter* processuali nel caso in cui l'esecuzione riguardi crediti tributari e di altra natura.

§ § §

## **15 NUOVE PROVE IN APPELLO**

#### **Riferimenti:**

- art. 58, decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante *“Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”*
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- art. 112, schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria

#### **Osservazioni:**

L'art. 58, d.lgs. n. 546 del 1992 è stata oggetto di riforma ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. bb), del d.lgs. n. 220 del 2023. Il testo per come riformato trova applicazione avuto riguardo ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

La norma preclude espressamente al giudice d'appello di fondare la propria decisione su mezzi di prova e su documenti che avrebbero potuto esse disposti o acquisiti 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.

Invero, prima dell'introduzione di tale stringente divieto era possibile per l'Agente della Riscossione - che il più delle volte sceglieva di non costituirsi nel giudizio di primo grado - produrre in appello la prova della regolare notifica dell'atto prodromico alla cartella di pagamento: in questo modo veniva svilita la natura del giudizio appello consentendo al riscossore di avere una seconda chance per la produzione

documentale a tutto detrimento dei diritti di difesa del contribuente. Si saluta pertanto con favore l'introduzione del comma 3 dell'art. 58 in commento.

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.

Nonostante la novella, la disciplina *de qua* mantiene alcune criticità. Nella pratica giudiziaria capita sovente che l'Amministrazione finanziaria ovvero il riscossore non si costituiscono nel corso del giudizio di primo grado e in appello producano tutti i documenti utili ai fini del decidere: ciò fa sì che il giudizio di appello non sia altro che la riviviscenza del primo a tutto beneficio della parte pubblica del giudizio (cfr. da ultimo Cass., sez. trib., 10 aprile 2024, n. 9635, secondo cui "*il giudice di appello potrà esaminare i documenti irrivalentemente prodotti in primo grado solo ove la parte provveda alla tempestiva costituzione nel processo di secondo grado ed al nuovo deposito secondo le formalità di legge mentre laddove gli stessi siano stati tardivamente ed irrivalentemente prodotti in primo grado (ancorchè sugli stessi l'altra parte abbia interloquuto) e la parte che li ha allegati in primo grado sia rimasta intimata in grado di appello, il giudice non potrà esaminarli ai fini del decidere*"). A tale meccanismo andava posto un freno, ma la norma così come riscritta non raggiungerà l'obiettivo. Infatti, fare salva la possibilità di produrre documenti in appello che il collegio ritiene indispensabili ai fini della decisione della causa presuppone che una delle due parti del giudizio abbia fornito un principio di prova quanto meno nella forma dell'allegazione; in questo caso si ritiene che la norma così come formulata sia un chiaro raggio del principio dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., oggi ancora più rafforzato dall'introduzione del comma 5 *bis* nell'art. 7, d.lgs n. 546 del 1992 ad opera della l. n. 130 del 2022 (a mente del quale: "*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*"). Ancora più critica è la possibilità di ammettere la produzione in appello di documenti la parte dimostri di non aver potuto produrre nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Ci si chiede infatti se tale ultima condizione possa configurarsi nei confronti della Pubblica Amministrazione, giacché essa deve essere sempre in possesso di tutti i documenti utili all'istruttoria.

Al fine di determinare una vera parità tra Fisco e contribuente e di ridare vigore divieto dei cd. *nova* in appello, il Legislatore avrebbe dovuto prevedere delle preclusioni probatorie ben più stringenti e incisive nei confronti della parte pubblica che decida di non costituirsi nell'ambito del giudizio di primo grado.

§ § §

## 16 I LIMITI ALL'IMPUGNABILITÀ DEL RUOLO

### Riferimenti:

- art. 12, comma 4 *bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, rubricato "*Funzione e contenuto dei ruoli*"
- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- art. 65, schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria

### Osservazioni:

Il comma 4 *bis* dell'articolo 12, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 sancisce la non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limita l'impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata ai soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa

derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto *ex art.* 80, comma 4, d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), d.m. 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

La prima parte della disposizione statuisce **la non impugnabilità del c.d. “estratto di ruolo”**.

Com'è noto, l'estratto di ruolo non è mai stato un atto impugnabile: nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 compaiono soltanto il ruolo e la cartella di pagamento alla lettera d), mentre il c.d. “estratto di ruolo” non è menzionato. L'estratto di ruolo è un mero documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento, non costituisce un atto di riscossione e non contiene alcuna pretesa esattiva, né impositiva.

Questa impostazione trova conferma nella giurisprudenza di legittimità, ove è stata da tempo chiarita la distinzione tra “ruolo” ed “estratto di ruolo”. Ad esempio si veda Cass., sez. VI – I, 5 settembre 2017 (ord.), n. 20784, nella quale si precisa quanto segue. In base all'art. 10, lett. b), d.p.r. n. 602 del 1973, il “**ruolo**” è “*l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario*”, mentre, per l'art. 11 del medesimo decreto, “*nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi*”. A norma del successivo art. 12, l'ufficio competente “*forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi l'ambito territoriale e il ruolo si riferisce*”; nel ruolo “*devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento, ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione*”; “*il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da suo delegato*” e “*con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo*”, cioè costituisce **titolo esecutivo**.

Secondo la Corte di Cassazione, “*dai riprodotti dati normativi discende che il “ruolo” è un **atto amministrativo impositivo** (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell'ufficio competente (cioè dell'ente creditore impositore), quindi “atto” che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi **tipico** sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale*”. A sua volta il c.d. “**estratto di ruolo**” “*non è invece specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente*”, ma “*viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore - (v. Consiglio di Stato, 4, n. 4209 del 2014)*” ed è “*semplicemente un “elaborato informatico formato dall'esattore [...] sostanzialmente contenente gli [...] elementi della cartella [...]”, quindi anche gli “elementi” del ruolo afferente quella cartella*”. Anche il Consiglio di Stato ha affermato l'inidoneità del suo rilascio ad ottemperare all'obbligo di ostensione all'interessato che ne abbia fatto legittima e motivata richiesta, della copia degli originali della cartella, della sua notificazione e degli atti prodromici. Da quanto sopra la Suprema Corte desume la **differenza sostanziale tra “ruolo” ed “estratto di ruolo”**: “*il “ruolo” (atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità ed ai termini perentori di impugnazione) è un “provvedimento” proprio dell'ente impositore (quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente suddetto); l’“estratto di ruolo”, invece, è (e resta sempre) solo un “documento” (un “elaborato informatico [...] contenente gli [...] elementi della cartella”, quindi unicamente gli “elementi” di un atto impositivo) formato dal concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta” (Cass. s.u. 19704/2015)*”.

La seconda parte della disposizione prevede che **il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata siano suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio**:

1. per la partecipazione a una procedura di **appalto** *ex art.* 80, comma 4, d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (ove si precede che un operatore economico sia escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti. Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cinquemila euro. Costituiscono violazioni

definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione. Un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati qualora tale mancato pagamento costituisca una grave violazione);

2. per la riscossione di **somme** allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), d.m. 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 da questi poste in essere con riferimento all'adempimento all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo superiore a cinquemila euro;

3. per la **perdita di un beneficio** nei rapporti con una pubblica amministrazione. Nel Dossier del 1° dicembre 2021 il Servizio Studi del Senato dichiara espressamente che tale norma avrebbe una **finalità deflattiva** del contenzioso, giacché nel solo 2020 – anno pandemico, caratterizzato da un forte rallentamento nella notificazione degli atti da parte degli Agenti della riscossione – il 40% circa dei ricorsi in Commissione Tributaria trarrebbe origine dell'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento.

Anche se l'obiettivo di ridurre il contenzioso pendente potrebbe essere astrattamente condivisibile, non vi è chi non veda la irrazionale compressione del **diritto di difesa** a detrimento dei contribuenti le cui vicende processuali non potranno essere ricondotte alla nuova previsione, perché, ad esempio, non interessati da benefici di sorta nei rapporti con una pubblica amministrazione; altrettanto evidente è la lesione del principio di **capacità contributiva** di cui all'art. 53 Cost.

Si pensi all'ipotesi tipica in cui il contribuente eccepisca l'intervenuta **prescrizione** del credito asseritamente vantato dall'Agente della riscossione. Come è noto, secondo le sezioni unite della Corte di Cassazione sono esperibili i rimedi oppositivi ordinari degli artt. 615 e 617 c.p.c., potendo dedurre con il primo tutti i fatti estintivi sopravvenuti come la prescrizione: in tale eventualità, *“la deduzione dell'omessa od invalida notificazione [della cartella di pagamento] non è fatta come motivo [...] a sé stante [...], ma riguarda l'idoneità dell'atto notificato ad interrompere la prescrizione”* (così Cass., sez. unite civ., 22 settembre 2017, n. 22080).

Se lo scopo è quello di ridurre il contenzioso, meglio sarebbe introdurre un nuovo **condono** nelle forme del “saldo e stralcio automatico”, introducendo meccanismi che possano valorizzare le condizioni economico-finanziarie dei contribuenti inadempienti in maniera tale da individuare un piano di rateizzazione sostenibile.

#### **Contributo:**

AIGA ha già proposto di abrogare l'articolo 12, comma 4 *bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 ed accoglie con favore la scelta di non inserire tale disciplina nell'articolo 65 dello schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria.

#### **Finalità:**

I limiti all'impugnabilità di ruolo e cartella sono lesivi di diritti costituzionali (artt. 3, 24, 53 Cost.) e non soddisfano le finalità deflattive per cui sarebbero stati introdotti.

§ § §

### **17 EFFICACIA DELLE SENTENZE PENALI NEL PROCESSO TRIBUTARIO E NEL PROCESSO DI CASSAZIONE**

#### Riferimenti:

- art. 21 *bis*, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74: *“Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”*

- art. 19, legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario
- art. 119, schema di decreto legislativo recante Testo Unico della Giustizia Tributaria

### Osservazioni:

La rubrica della norma “*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*” manifesta l'intenzione del Legislatore di abbandonare progressivamente il cd. "doppio binario" tra processo penale e processo tributario per adeguare la disciplina delle sanzioni al principio unionale del *ne bis in idem*.

Nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale fanno stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi. Sono stati altresì adeguati i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale per effetto del quale la sentenza penale irrevocabile può (potrà) essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. La Corte di Cassazione in questo caso assegnerà al P.M. un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni. Trascorso tale termine, se non accoglierà le osservazioni, la Corte di Cassazione deciderà la causa conformandosi alla sentenza penale qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.

In chiave critica si osserva che le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.

A parere di chi scrive, certamente la riforma è da salutare con favore ma pone diversi dubbi interpretativi per tutte quelle situazioni non espressamente disciplinate dalla norma e che nella prassi si manifestano con maggiore frequenza.

Ci si riferisce in particolare ai casi in cui il procedimento penale non sfocia nel processo, casi cioè in cui il contribuente risulta non penalmente responsabile senza che tale circostanza sia accertata a seguito di una fase processuale dibattimentale.

Innanzitutto, un primo esempio è quello della richiesta di archiviazione del procedimento *ex art. 408 c.p.p.* che il P.M., al termine delle indagini preliminari, avanza se gli elementi acquisiti non consentono di formulare una ragionevole previsione di condanna o di applicazione di una misura di sicurezza diversa dalla confisca.

Poi, vi è la situazione in cui l'indagato, ricevuto l'avviso di conclusione delle indagini preliminari *ex art. 415 bis c.p.p.*, rappresenti, mediante una memoria indirizzata al P.M., la propria narrazione dei fatti fornendo ulteriori elementi di prova e l'organo inquirente, aderendovi, avanzi di conseguenza la richiesta di archiviazione al giudice competente.

Ancora, vi è il caso del Giudice dell'udienza preliminare che pronuncia la sentenza di non luogo a procedere, ai sensi dell'art. 425 c.p.p. secondo cui: “*se sussiste una causa che estingue il reato o per la quale l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita, se il fatto non è previsto dalla legge come reato ovvero quando risulta che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o che si tratta di persona non punibile per qualsiasi causa*”.

Stando al rigore della lettera della norma, allora, il contribuente non potrà beneficiare, in sede tributaria, di tali provvedimenti ampiamente favorevoli che concludono il procedimento penale, in quanto intervengono in un momento precedente al dibattimento, l'unico invece contemplato dall'articolo 20 della Legge Delega.

Oltre ai casi di archiviazione e della sentenza di non luogo a procedere in sede di udienza preliminare, vi è, da ultimo, da considerare la casistica legata alle cd. "derubricazioni". Accade sovente, infatti, che la contestazione penale non coincida con la contestazione dei verificatori in sede tributaria e che, al termine

delle indagini, delitti connotati da frodolenza vengano “derubricati” in altro, meno grave, reato tributario. Si pensi alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta derubricate, dalla Procura, nella fattispecie di dichiarazione infedele oppure ai casi di compensazione indebita di crediti inesistenti derubricati in casi di compensazione indebita di crediti non spettanti. Anche questi casi non avrebbero rilevanza alcuna e non farebbero stato nell'accertamento che deve operare il giudice in sede tributaria.

**Contributo:** il legislatore tributario dovrebbe prevedere nel novero dei provvedimenti che faranno stato nel giudizio tributario anche le ipotesi di proscioglimento di cui alla narrativa che precede, al fine di non determinare disparità di trattamento tra contribuenti anche alla luce del principio di uguaglianza *ex art. 3 Cost.*

§ § §

AIGA, certa del fatto che la II Commissione Giustizia e la VI Commissione Finanze vorranno acquisire e valutare le presenti osservazioni, si riserva di fornire ulteriori contributi nelle sedi ritenute più opportune.

Roma, 4 ottobre 2024.

Il Presidente Nazionale

Avv. Carlo Foglieni

*Il presente lavoro è stato redatto dal dipartimento Giustizia Tributaria coordinato dall'Avv. Leda Rita Corrado e composto dagli Avv.ti Francesca Tommasei, Chiara Orilio, Raimondo D'Antonio, Annarita Romano, Matteo Puglielli, Antonio Olivieri, Giuseppe Magaudda, Michele Vanolli, Emmanuel Luciano, Francesca Pistillo, Pietro Lizzio, Maria Cuomo, supervisionato dal componente di giunta Avv. Tito Burla.*