

# **DELEGA FISCALE**

## **BOZZE DEI DECRETI LEGISLATIVI**

### **ARTICOLI DELL'AVV. MAURIZIO VILLANI**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**E-mail: [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

**Pec: [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it)**

## BOZZA DECRETO LEGISLATIVO

### LA NUOVA AUTOTUTELA

#### (ECESSO DI DELEGA – PROPOSTE DI ULTERIORI MODIFICHE)

L'istituto dell'autotutela in materia tributaria si concretizza nella potestà della Pubblica Amministrazione di procedere all'annullamento, alla revoca totale o parziale, alla rettifica ovvero alla riforma di un provvedimento illegittimo precedentemente adottato, come previsto dall'art. 97, secondo comma, della Costituzione.

Prima della recente delega fiscale, il fondamento normativo dell'autotutela tributaria, oltre che nel principio generale di legalità, era da ricercare nell'art. 2-quater D.L. n. 564 del 30/09/1994, convertito con modifiche dalla L. n. 656 del 30/11/1994, e nel relativo regolamento di esecuzione D. M. n. 37 dell'11 febbraio 1997.

La legge n. 111 del 09 agosto 2023 con la quale è stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale all'art. 4, primo comma, lett. h), ha previsto la necessità di:

**“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”.**

Il Governo il 23/10/2023 ha presentato la bozza del Decreto Legislativo contenente modificazioni allo Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge n. 212 del 27/07/2000) ed ha modificato l'istituto dell'autotutela, prevedendo l'esercizio del potere di autotutela **obbligatoria** (art. 10 quater) e l'esercizio del potere di autotutela **facoltativa** (art. 10 quinquies).

Analizziamo distintamente i due istituti per vedere se sono stati rispettati i principi e criteri direttivi della succitata legge delega (art. 76 della Costituzione).

## **A) AUTOTUELA OBBLIGATORIA**

**Il citato art. 10-quater testualmente dispone:**

**<< 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.**

**2. L'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato ad essa favorevole, nonché in caso di atti definitivi, decorsi tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione.**

**3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, 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".**

**Infine, si prevede la totale abrogazione (art. 2, terzo comma, della bozza citata) della seguente normativa:**

- Art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 citato;**
- D.M. n. 37 dell'11/02/1997 citato.**

**Secondo me, le suddette disposizioni sono illegittime per eccesso di delega e dovrebbero essere modificate in occasione dei pareri, che devono essere**

espressi entro 60 giorni dalla Camera dei Deputati e dal Senato, per i seguenti motivi.

a) La legge delega vuole potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione a tutti gli errori manifesti, per cui non si comprende perché nell'elencazione tassativa sono stati esclusi i seguenti errori manifesti (peraltro opportunamente previsti dal D.M. n. 37 dell'11/02/1997, art. 2, comma 1):

- evidente errore logico;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati.

Tutte le suddette ipotesi sono evidenti errori manifesti per cui devono essere inseriti nell'elencazione tassativa (pensiamo, per esempio, alla doppia imposizione vietata per legge, al mancato riconoscimento di pagamenti effettuati, alla sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi precedentemente negati, alla mancanza di documenti successivamente sanati nei termini, all'errore sul presupposto dell'imposta o all'evidente errore logico).

**b) La legge delega non esclude l'autotutela in caso di intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.**

Oltretutto, la suddetta condizione non è prevista nell'autotutela facoltativa.

In ogni caso, bisogna consentire quanto meno l'autotutela in caso di sentenza passata in giudicato per motivi di diritto e non per motivi di merito.

**c) Infine, la legge delega non pone alcuna limitazione temporale alla definitività dell'atto**, per cui è illegittimo per eccesso di delega il ristretto limite di tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione, soprattutto in mancanza di un obbligo tempestivo e preventivo di comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il suddetto limite temporale non è previsto nell'autotutela facoltativa.

**In ogni caso, se proprio si vuole mantenere un limite temporale per problemi di bilancio statale, secondo me, bisognerebbe stabilire il limite di un anno, con obbligo di preventiva e tempestiva comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.**

## **B) AUTOTUTELA FACOLTATIVA**

**Il citato art. 10-quinques testualmente dispone:**

<<1. Fuori dai casi di cui all'art. 10-quater, l'Amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, 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, **in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.**

2. Trova applicazione il comma 3 dell'articolo 10-quater>>.

## **C) CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

L'art. 76 della Costituzione testualmente dispone:

<< L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di **principi e criteri direttivi** e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti>>.

**I <<principi>>** devono essere definiti quali le norme configurabili come conformative della disciplina della materia oggetto di delega, mentre i **<<criteri direttivi>>** devono

avere una valenza maggiormente operativa, indicando modalità da seguire e obiettivi da realizzare in sede di concreta predisposizione della normativa delegata. Di conseguenza, per valutare se il legislatore ha ecceduto i margini di discrezionalità occorre individuare **la ratio della delega** per verificare se la norma delegata sia stata con questa coerente (**Corte Costituzionale**, sentenze n. 153/2014, n. 175/2022, n. 163/2000, n. 231/2021, n. 174/2021, n. 184/2013, n. 272/2012, n. 230/2010 e n. 166 del 27 luglio 2023).

**Nella fattispecie, la ratio della legge delega è molto chiara e specifica in quanto intende potenziare al massimo l'istituto dell'autotutela, senza limitazioni o condizionamenti, prevedendo soltanto:**

- **la correzione tassativa di tutti gli errori manifesti;**
- **anche in presenza di atti definitivi, senza limiti temporali;**
- **senza fare alcun riferimento a sentenze passate in giudicato.**

**Pertanto, è auspicabile che, per evitare contestazioni per eccesso di delega, il Parlamento, in sede di pareri, inviti il Governo a correggere la normativa prevista nella bozza di decreto legislativo.**

**Lecce, 26 ottobre 2023**

**Avv. Villani Maurizio**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**E-mail: [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

**Pec: [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it)**

# **IL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE (PRIMA E DOPO LA DELEGA FISCALE)**

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale in sede tributaria ha subito varie modifiche legislative nel corso degli anni, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

**Con la recente legge delega di riforma tributaria è previsto il contraddittorio obbligatorio per tutti gli atti impositivi e sanzionatori comunque denominati, anche relativi ai tributi locali, salvo specifiche eccezioni tassative.**

La garanzia del contraddittorio attiene ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m), della Costituzione (art. 1, comma 1, della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei Diritti del Contribuente, che ha aggiunto il comma 3-bis).

Prima di commentare le prossime modifiche, analizziamo brevemente lo sviluppo normativo dell'istituto nel corso degli anni.

## **A) ART. 12, COMMA 7, LEGGE N. 212/2000**

L'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000) stabilisce che nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente:

- 1)** dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori;
- 2)** l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza;
- 3)** per i diritti doganali si applicano le disposizioni dell'art. 11 D.Lgs. n. 374/1990.

Le questioni di incostituzionalità del suddetto articolo sono state dichiarate inammissibili con la recente sentenza n. 47 del 21/03/2023 della Corte Costituzionale.

Bisogna, infatti, ricordare come la Corte Costituzionale ha già riconosciuto che il contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione del «principio del “giusto procedimento” (in virtù del quale i soggetti privati dovrebbero poter esporre le proprie ragioni, in particolare prima che siano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti)», ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento (sentenza n. 71 del 2015), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sentenza n. 210 del 1995).

Ciò vale, ad avviso della Corte Costituzionale, anche in ambito tributario, dove il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di “ottimizzare” l'azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'Amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli.

**Alla luce delle considerazioni che precedono, la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale.**

Tuttavia, dalla pluralità dei moduli procedimentali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale.

Il principio enunciato dall'art. 12, comma 7, citato – la partecipazione procedimentale del contribuente – ancorché esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza della Corte Costituzionale; comunque le soluzioni proposte potrebbero creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti, anche “a tavolino”.



Di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta soltanto al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti.

La Corte di Cassazione, sull'argomento, ha stabilito i seguenti principi:

- **la disposizione richiamata è applicabile anche ai tributi armonizzati e, quindi, anche all'IVA, senza che ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la c.d. "prova di resistenza"** (Cass. n. 701/2019, n. 22644/2019 e n. 10352/2022);
- **è illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva** (Cass. SS.UU. n. 18184/2013, n. 27623/2018 e n. 10352/2022);
- **la normativa si applica anche agli accessi c.d. istantanei, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione posta a fondamento dell'accertamento, sicchè, anche in detta ipotesi, l'atto impositivo è illegittimo se emesso "ante tempus", ove non ricorrono specifiche ragioni di urgenza** (Cass. sent. n. 10388/2019 e n. 10352/2022);
- **la prova di resistenza scatta ai fini del contraddittorio endoprocedimentale nel solo caso in cui la normativa interna non preveda la sanzione della nullità; specularmente, ove il legislatore nazionale già preveda tale sanzione non opera il riferimento alla prova di resistenza** (Cass. ord. n. 33285/2021);

- di conseguenza, ai fini delle imposte armonizzate (IVA), **la prova di resistenza non opera nelle tre ipotesi in cui nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino** (Cass. ord. n. 33285/2021);
- **la scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa non rappresenta una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, citato** (Cass. sent. 5149/2016 e n. 12713/2022);
- **l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario prima dei 60 giorni, ancorchè notificato successivamente, è illegittimo perché la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le proprie ragioni quando l'atto è ancora in fieri, integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto, e, quindi, già emanato** (Cass. sent. n. 20267/2018, n. 17202/2017, n. 5361/2016, n. 11088/2015 e n. 33285/2021);
- i motivi di urgenza non possono consistere nell'imminente prescrizione del diritto al rimborso (Cass. ord. n. 23223/2022);
- **infine, l'art. 12 cit. non impone all'Amministrazione accertatrice alcun obbligo generalizzato di specifica motivazione circa le controdeduzioni eventualmente presentate dal contribuente a seguito di accessi, ispezioni e verifiche** (Cass. sent. n. 23840/2019 e n. 36892/2022).

Come commenterò in seguito, il suddetto art. 12, comma 7, sarà esplicitamente **abrogato** alla luce della nuova estensione del contraddittorio (art. 1, comma 1, lett. o), della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei Diritti del Contribuente).

## **B) ART. 5-TER D.LGS. N. 218/1997**

**L'invito obbligatorio è disciplinato oggi dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, come inserito dalla Legge n. 58/2019, con decorrenza dal 30/06/2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dall'01 luglio 2020.**

**Il suddetto articolo stabilisce che:**

- l'ufficio, prima di emettere un avviso di accertamento, deve notificare l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione;**
- il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (c.d. prova di resistenza);**
- in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dal suddetto invito;**
- in caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti ed ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio;**
- sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio soltanto i processi verbali di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo ed i casi di accertamenti parziali (artt. 41-bis DPR n. 600/1973 e 54, terzo e quarto comma, DPR n. 633/1972);**
- qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria del potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario (art. 5, comma 3-bis, D.Lgs. n. 218/97).**

**Secondo me, come vedremo in seguito, il succitato art. 5-ter sarà implicitamente abrogato perché la convivenza di due forme di contraddittorio è del tutto irragionevole ed immotivata, a meno che non intervenga una precisa normativa.**

### **C) ISTANZA DEL CONTRIBUENTE (ART. 6 D.LGS. N. 218/1997)**

- 1)** Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.
- 2)** Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, **non preceduto dall'invito di cui ai citati artt. 5 e 5-ter**, può formulare, anteriormente all'impugnazione dell'atto, istanza in carta libera di accertamento con adesione.

**I termini per l'impugnazione sono sospesi per un periodo di 90 giorni.**

Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio formula al contribuente l'invito a comparire.

All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di accertamento perde efficacia.

**Anche in questo caso, secondo me, la suddetta normativa sarà implicitamente abrogata, salvo specifico intervento legislativo, perché con la delega fiscale sarà obbligatorio il contraddittorio unico generalizzato e, come vedremo, nei tassativi casi di esclusione non è consentito l'accertamento con adesione (atti privi di contenuto provvedimentale o atti automatizzati).**

### **D) ART. 17 DELLA LEGGE N. 111 DEL 09 AGOSTO 2023 (DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE)**

L'art. 17, primo comma, lett. b), della legge delega n. 111/2023 dispone di:

**<<applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:**

- 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (ecco perchè le abrogazioni espresse ed implicite);**
- 2) assegnazione di un termine non inferiore a 60 giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;**
- 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;**
- 4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'art. 12, comma 7, della citata Legge n. 212/2000 (che sarà espressamente abrogato).**

**E) ART. 6-BIS DELLA BOZZA DEL DECRETO LEGISLATIVO DI MODIFICAZIONI ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

**L'art. 1, comma 1, lett. e), della bozza del Decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000) ha inserito l'art. 6-bis (principio del contraddittorio), che stabilisce quanto segue:**

- tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovraimposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo (regola generale del contraddittorio obbligatorio non formale);**

- l'inosservanza determina l'annullabilità dell'atto, anche se la legge delega prevede la tassativa nullità, rilevabile d'ufficio (si rinvia alla lett. D), con eventuale eccezione di eccesso di delega (art. 76 della Costituzione);
- 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 (art. 1, comma 1, bozza citata, lett. g), che ha inserito l'art. 7-bis);
- per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente lo schema (non si dice bozza né progetto) del provvedimento, sempre però con la motivazione, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo;
- logicamente, secondo me, le controdeduzioni non devono essere utilizzate dagli uffici per rivedere <<in peius>> o per integrare l'originaria insufficiente motivazione della pretesa impositiva;
- il provvedimento non è adottato prima della scadenza dei 60 giorni ovvero a quello prorogato dall'amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, per non più di 30 giorni;
- se la scadenza di tale termine è successiva a quello del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio ed il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio;
- l'ufficio fiscale non è tenuto a motivare in merito alle controdeduzioni del contribuente;
- non è più richiesta la c.d. prova di resistenza;

- rientrano anche gli accertamenti parziali e le verifiche “a tavolino”;
- nessuna distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati;
- non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti privi di contenuto provvedimento (per esempio, scambio di informazioni o atti dell’istruttoria);
- il diritto al contraddittorio è altresì escluso per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale individuati con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze;
- si deve aver riguardo sempre all’effettiva natura e contenuto decisorio dell’atto, indipendentemente dalla sua denominazione;
- il diritto al contraddittorio è escluso per i soli casi motivati di fondato pericolo per la riscossione (non sono più previsti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata);
- infine, l’art. 12, comma 7, cit. è esplicitamente abrogato (art. 1, comma 1, lett. o), della bozza citata).

**In definitiva, quando entrerà in vigore il citato decreto legislativo, probabilmente l’01/01/2024 (per tutti gli avvisi di accertamento emessi da questa data), tra abrogazioni espresse ed implicite la sola normativa del contraddittorio endoprocedimentale sarà la seguente:**

<b>1.</b>	Art. 12, c. 7, Legge n. 212/2000	<b>ABROGATO</b>
<b>2.</b>	Art. 5-ter D. Lgs. n. 218/1997	<b>ABROGATO</b>
<b>3.</b>	Art. 6 D. Lgs. n. 218/1997	<b>ABROGATO</b>
<b>4.</b>	Art. 9-bis, c. 16, D.L. n. 50/2017 (in tema di ISA)	<b>ABROGATO</b>
<b>5.</b>	Art. 10-bis, c. 6 e 7, L. n. 212/2000 (fattispecie abusive)	<b>ABROGATO</b>
<b>6.</b>	Art. 38, c. 7, DPR n. 600/73 (accertamenti sintetici)	<b>ABROGATO</b>
<b>7.</b>	Art. 17, comma 1, lett. b), Legge n. 111/2023 (Legge Delega di riforma fiscale)	

8. **Art. 1, comma 1, lett. e), della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente, che ha inserito l'art. 6-bis (Principio del contraddittorio)**

**Lecce, 02 novembre 2023**

**Avv. Maurizio Villani**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**E-mail: [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

**Pec: [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it)**



## LA FASE ISTRUTTORIA (PRIMA E DOPO LA DELEGA FISCALE)

La delega fiscale ha modificato sostanzialmente la fase istruttoria del processo tributario.

Prima di commentare ed analizzare le modifiche previste, vediamo come è disciplinata oggi la fase istruttoria

### A. I MEZZI DI PROVA AMMISSIBILI

**Gli strumenti probatori utilizzabili nel processo tributario sono sostanzialmente documentali. La prova documentale costituisce, infatti, la “prova regina” nel processo tributario. Le parti hanno l’onere di produrre i documenti o con il ricorso introduttivo ovvero fino a 20 giorni liberi prima dell’udienza (art. 32 d.lgs. 546/92). Possono produrre documenti anche in appello (art. 58, comma 2, d.lgs. 546/92), ovviamente nel rispetto dei termini fissati dalla legge processuale.**

**Le prove documentali ammesse nel processo tributario sono:**

**A. Gli Atti Pubblici:** come disciplinato dall’art.2700 c.c. *“L’atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso [221 c.p.c.], della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti”*.

L’atto pubblico ha un’efficacia probatoria piena e, limitatamente a ciò che documenta, vincola il giudice nella sua valutazione. Fa fede per le attestazioni che riguardano l’attività svolta dal pubblico ufficiale, per la contestazione dei fatti avvenuti in sua presenza e per le dichiarazioni rese gli limitatamente al loro contenuto estrinseco. Tale efficacia probatoria non si estende al contenuto sostanziale delle dichiarazioni delle parti. Il pubblico ufficiale non è nelle condizioni di poter garantire la veridicità e la serietà delle dichiarazioni ricevute. La non veridicità del fatto potrà, quindi, essere dimostrata tramite gli ordinari mezzi di prova. Ed invero, la contestazione del contenuto dell’atto pubblico, potrà essere rilevata dalla parte interessata solo in sede civile dinanzi al Giudice Ordinario mediante apposito procedimento di **querela di falso** (che può essere proposta tanto in via principale quanto in corso di causa, in qualunque stato e grado di giudizio, finché la verità del documento non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato). In tal caso, ex art. 39 d.lgs 546/92, il processo dovrà essere sospeso in attesa della pronuncia del giudice ordinario (Cfr. Corte di Cassazione sentenza n. 8046/2013).

**B. Scrittura Privata Semplice:** si tratta di un documento redatto da uno o più soggetti e destinato ad assumere un valore di piena prova nei suoi confronti.

La **scrittura privata non autenticata o semplice** è sottoscritta dalla parte liberamente, in modo autonomo e non davanti ad un pubblico ufficiale. È tale, ad esempio, la corrispondenza tra privati.

Fa fede, fino a querela di falso, solo in ordine alle dichiarazioni, alla provenienza delle dichiarazioni e **non anche alla data e alla veridicità del contenuto**. In buona sostanza, la scrittura privata non fa alcuna prova diretta della verità di quanto eventualmente dichiarato; a differenza dell'atto pubblico essa non prova neanche la verità dei fatti che la scrittura attesti essere state compiute dal suo autore o alla sua presenza.

In definitiva, la sua efficacia probatoria è “forte” nelle ipotesi in cui contenga una manifestazione di volontà, mentre è “debole” quando si limita ad esprimere una dichiarazione di scienza; per tale ragioni definirla “prova documentale” rischia di risultare improprio perché di fatto si tratta di prove che derivano da documenti in senso materiale e non di prove documentali in senso stretto.

L'art. 214 c.p.c., riconosce la possibilità per la parte contro cui viene prodotta, di disconoscerla entro la prima udienza o con la prima risposta successiva alla produzione. Successivamente, la parte che ha prodotto la scrittura potrà:

- non agire;
- proporre un'istanza al fine di avviare il procedimento di verifica.

**C. Scritture Private Autenticate:** è il documento sottoscritto dalla parte contro cui è destinato a costituire una prova. Viene definita “autenticata” perché un notaio o un altro pubblico ufficiale hanno attestato che la sottoscrizione del documento è avvenuta in sua presenza, previo accertamento dell'identità del soggetto che ha sottoscritto il documento (ex art. 2703 c.c.).

Essa, ex art. 2702 c.c. *“fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta”* ed, inoltre, come previsto dall'art. 2704 c.c., si estende anche nei confronti dei terzi.

**D. Copie Fotostatiche:** possono essere semplici o autenticate e il loro valore probatorio è lo stesso attribuito al documento originale (fatta eccezione per le ipotesi in cui dovesse verificarsi un eventuale disconoscimento).

**E. Supporti Informatici:** costituiscono rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti. Come previsto dall'art. 20 co.1 *bis* del D.lgs 82/2005 *“L'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità ed immodificabilità, fermo restando quanto disposto dall' articolo 21”*.

**F. Corrispondenza:** si concretizzano in mere comunicazioni scritte tra le parti relative a fatti oggetto di causa (ne sono un esempio il fax, il telegramma e le lettere).

**G. Libri e Scritture Contabili:** come previsto dall'art. 2709 del c.c. *“I libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore. Tuttavia chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto”*.

Il dettato della norma attribuisce, dunque, efficacia probatoria a tutti i libri e alle altre scritture contabili che l'imprenditore detiene, anche qualora non siano correttamente annotati, con l'unica caratteristica necessaria della registrazione di fatti amministrativi dell'azienda in questione.

Le scritture contabili dell'impresa devono essere valutate nella loro totalità, non è quindi possibile che si isolino solo le parti favorevoli o meno.

In buona sostanza, **è evidente come le scritture contabili costituiscano una vera e propria presunzione semplice ad evidente svantaggio per l'imprenditore**. Certamente quest'ultimo potrà, però, avvalersi della prova contraria al fine di provare la loro correttezza.

Se l'imprenditore intende, invece, utilizzare libri e scritture come mezzi di prova a proprio favore, essi saranno soggetti al libero apprezzamento del giudice.

**H. Scritture di Terzi:** esse non hanno effetti vincolanti, ma hanno valore di mero indizio.

Alla luce di tanto, è necessario rilevare che l'istruttoria tributaria, non può reggersi esclusivamente su prove documentali, sia perché possono essere facilmente oggetto di falsificazione o alterazione e, inoltre, perché l'attività di reperimento di tali prove spesso viene svolta a distanza di molti anni rispetto al momento in cui il fatto è accaduto. Ciò posto, gli altri mezzi di prova ammessi sono:

**1. Dichiarazioni rese da Terzi:** Alla luce del divieto della prova testimoniale, si è discusso circa la possibilità di vietare l'utilizzo delle dichiarazioni rese da terzi a uffici e GDF durante la fase ispettiva. Ciò è stato correlato al fatto che stante il divieto di cui all'art.7 del

D.lgs 546/92, il terzo non potrà essere chiamato a testimoniare su quanto sostenuto durante la fase dell'accertamento e la sua credibilità non potrà essere vagliata con l'esame orale. Ebbene (come già rilevato al punto 2.1 del presente elaborato), secondo i giudici di legittimità tali dichiarazioni non si pongono in contrasto con il divieto *de quo*. Le dichiarazioni rese dai terzi e la prova testimoniale avrebbero, infatti, una diversa efficacia, dovendosi ritenere tali dichiarazioni meri elementi indiziari non idonei a costituire da soli il fondamento della decisione.

**2. Il Libero Interrogatorio:** si ritiene applicabile al processo tributario anche l'istituto dell'interrogatorio libero. **Non è, però, considerato un vero e proprio mezzo di prova; esso, infatti, approda a delle risultanze che non possono costituire prove piene, ma solo argomenti di prova.** Si caratterizza proprio perché ha ad oggetto i fatti di causa che il giudice può esaminare al fine di ottenere dei chiarimenti su quanto allegato o comunque emerso nella causa. **Diversamente, non si ritiene ammissibile nel processo tributario l'interrogatorio formale (rivolto a provocare la confessione), soprattutto alla luce del divieto previsto per altri mezzi di prova orale (che a breve analizzeremo).**

**3. La Confessione:** come disposto dall'art.2730 c.c. "*la confessione è la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte. La confessione è giudiziale o stragiudiziale*". La confessione che viene resa nel corso del procedimento è definita **giudiziale e consiste** nella dichiarazione *contra se* contenuta in qualsiasi atto del processo firmato dalla parte personalmente. La confessione può, inoltre, essere ottenuta anche in sede **stragiudiziale** (sia oralmente, che per iscritto) e assume il medesimo valore probatorio di quella resa giudizialmente. Più specificamente, in ambito tributario, la confessione stragiudiziale, è rappresentata invece dalle dichiarazioni *contra se* rese oralmente dal contribuente all'AF nel corso dell'attività di verifica (e riportata e sottoscritta nel PVC) ovvero resa per iscritto e riportata ad esempio in un questionario. Può, inoltre, essere **spontanea, ma mai provocata** (quest'ultima può essere resa solo durante l'interrogatorio formale, che è assolutamente vietato nel processo tributario).

**4. Presunzioni Legali e Semplici purché Precise, Gravi e Concordanti**

L'articolo 2727 definisce in modo generico che "*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto*".

Possiamo operare, dunque, una distinzione tra presunzioni legali (ex art. 2728 del C.C.) e presunzioni semplici (ex. Art. 2729 del C.C.). Le prime sono stabilite dalla legge e dunque dispensano dal dover fornire una prova coloro a favore delle quali sono state stabilite. Le seconde non sono stabilite dalla legge e vengono rilasciate alla valutazione del giudice che

potrà ammetterle solo se gravi, precise e concordanti. **È possibile che nel processo tributario trovino applicazione tanto le presunzioni legali, che quelle semplici.**

Ne discende che, nel caso di una **presunzione semplice**, la parte che intende trarne un vantaggio avrà l'onere di dimostrarne il fondamento; in pratica, la parte che intende avvalersene avrà l'onere di provare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva hanno i caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Nel caso di una **presunzione legale**, di converso, sarà la legge stessa a dare fondamento ad un certo fatto; dunque la parte che intende avvalersene non avrà l'onere di dimostrarne il fondamento.

- Per le **presunzioni semplici**, i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale ha, quindi, l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza. Sul punto, in più occasioni è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione chiarendo che *“Le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione, non occorrendo l'acquisizione, a conforto, di ulteriori elementi presuntivi o probatori desunti dall'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente, in quanto, se gli indizi hanno raggiunto la consistenza di prova presuntiva, non vi è necessità di ricercarne altri o di assumere ulteriori fonti di prova”*(Corte di Cassazione, Sezione 6 civile Ordinanza 22 maggio 2014, n. 11437).
- Le **presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali sono stabilite ex articolo 2728 cod. civ.**, con la conseguenza che, in tali ipotesi, si realizza una **inversione dell'onere della prova**, in quanto la prova di un determinato fatto viene posta a carico di una delle parti.

A tal proposito, si evidenzia che **le presunzioni legali si distinguono in:**

1. **relative**, quando l'ente impositore si limita alla dimostrazione del c.d. fatto base del meccanismo presuntivo ed **al contribuente spetta fornire la prova contraria**;
2. **assolute**, quando il c.d. fatto noto è equiparato al c.d. fatto presunto e **non è ammessa alcuna prova contraria**.

## **B. LA TESTIMONIANZA SCRITTA PER I RICORSI NOTIFICATI DAL 16/09/2022**

La legge n. 130/2022 ha modificato l'art. 7, comma quarto, della Legge n. 546/1992 nel modo seguente:

**“4.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.”**

## **C. I PRINCIPI STABILITI DALLA CORTE DI CASSAZIONE**

**In tema di istruttoria processuale, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nel corso degli anni, ha stabilito i seguenti principi.**

**1) “La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2, poi, non ha ad "oggetto" solo gli atti per così dire "finali" del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come "impugnabili" dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19) ma investe - nei limiti, ovviamente, dei "motivi" sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'articolo 18, comma 2, lettera e), stesso Decreto Legislativo - **tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto "istruttorio" prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto "finale" impugnato: "la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria", infatti (Cass. un., 4 marzo 2008 n. 5791; ma già, Cass. un., 25 luglio 2007 n. 16412), " è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa".****

Siffatta latitudine della giurisdizione tributaria - estesa (come detto) anche al controllo della regolarità (formale e sostanziale) di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale - evidenzia l'applicabilità (vanamente, pertanto, contestata dalla ricorrente) anche agli **"atti istruttori"** fiscali - nonostante la compressione ("comprimere fortemente", dice la ricorrente) delle "liberta" ("di domicilio, di corrispondenza, di libertà di iniziativa economica, ecc.") indicate dalla contribuente posta in essere dagli stessi - del principio della non autonoma (ed immediata) impugnabilità proprio in quanto "aventi carattere infraprocedimentali" (**sentenza n. 6315 del 16 marzo 2009**).

2) "Ad ulteriore conforto va osservato che, nella disciplina della prova nel processo penale, sono messe al bando, e comunque sono private di qualsiasi valore dimostrativo, anche nelle fasi diverse dal dibattimento, **le notizie rese da confidenti non identificati, che restino ignoti, non essendo poi interrogati, né assunti a sommarie informazioni, ai sensi degli artt. 203 e 267 c.p.p., come riformulati dagli artt. 7 e 10 della legge 1° marzo 2001 n. 63.**

Il sostrato logico di dette disposizioni, che specificamente disconoscono consistenza anche solo indiziaria a dicerie di fonte non controllata e non controllabile (particolarmente significativo sul punto è il primo comma bis del citato art. 267, sull'inidoneità di quella fonte ad integrare gravi indizi al fine dell'autorizzazione di intercettazioni), non può essere colto in peculiarità esclusive del processo penale, pur considerandosi lo spessore degli interessi da esso coinvolti, ma va ricondotto a criteri generali dell'ordinamento, anche perché, quantomeno con riferimento alla perquisizione domiciliare, il bene protetto è sempre l'inviolabilità del domicilio (all'infuori dei casi espressamente previsti).

**Irrinunciabili ragioni di coerenza del sistema richiedono l'operatività di analoghe regole nel processo civile, quando l'esigenza di ricerca della prova, ancorché correlata a finalità di tipo pubblicistico (quali quelle coinvolte dall'accertamento di debiti d'imposta), debba essere temperata e conciliata con la protezione di un bene di rilevanza costituzionale. Con riguardo infine agli effetti dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima), si rileva che la soluzione sopra anticipata, nel senso dell'inutilizzabilità a sostegno dell'accertamento tributario delle prove reperite mediante la perquisizione, trova sostanzialmente concorde la giurisprudenza di questa Corte (anche la menzionata sentenza n. 1344 del 2002 dà atto che l'eventuale illegittimità dell'accesso, esclusa nel caso**

da essa esaminato, non avrebbe permesso l'uso contro il contribuente dei documenti reperiti presso l'abitazione), e va qui ribadita, osservandosi:

- che detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola;
- che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione;
- che l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile.” (sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002).

#### **D. DURATA DELLE VERIFICHE**

In tema di durata delle verifiche, l'art. 12, quinto comma, della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) testualmente dispone:

“5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.”

Sull'argomento, la Corte di Cassazione ha stabilito i seguenti principi:



- **“Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso. E neppure la nullità di tali atti potrebbe ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione (cfr. Cass. 14020/2011; 19338/2011; 17002/2012; 26732/2013)” (Cass. sentenza n. 26829/2014).**
- **"In tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, ne' l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore".** E ciò perché, come è stato chiarito nell'occasione, con giudizio a cui il collegio intende dare continuità, raffrontando la disposizione in esame con quella recata dal successivo comma 7 - la cui violazione, com'è noto, comporta la invalidità dell'atto impositivo emanato ante tempus, essendo il termine ivi previsto posto a garanzia del contraddittorio procedimentale (SS.UU. 18184/13) - non può, infatti, istituirsi una diretta corrispondenza tra le fattispecie contemplate dalle dette disposizioni, oltre che in considerazione del diverso oggetto disciplinato (comportamento materiale dei funzionali pubblici nel caso del comma 5; provvedimento tributario nel caso del comma 7) - onde è improprio riguardo al primo invocare le categorie della invalidità degli atti e dei negozi giuridici - in ragione della diversa rilevanza degli interessi sostanziali considerati (interesse negativo del soggetto alla presenza di soggetti estranei nei locali in cui si svolge l'attività economica nel primo caso; corretta formazione del rapporto tributario nel secondo), **circostanza alla luce della quale si giustifica razionalmente la scelta del legislatore di non ricollegare alla violazione del termine della permanenza nei locali la sanzione di invalidità dell'atto impositivo, non incidendo la violazione della durata della verifica su diritti costituzionalmente tutelati riferibili al contribuente.”** (Cass. sentenza n. 966/2016).

➤ “La questione è stata già affrontata da questa Corte, con orientamento cui il Collegio intende dare continuità, non ravvisandosi, negli atti versati in giudizio, ragioni per discostarsene. La violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5 - il quale, nella versione vigente all'epoca dei fatti, così recita: La permanenza degli operatori (...), dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni" - **non comporta la nullità dell'accertamento, ne' l'inutilizzabilità dei dati acquisiti - trattandosi di effetti non previsti dall'ordinamento (in termini, Cass. civ., sez. trib., 15-04-2015, n. 75841, secondo cui "il protrarsi della presenza dei verificatori nella sede del contribuente oltre i termini previsti dallo statuto del contribuente, L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, non preclude, in assenza di una specifica norma sanzionatoria, l'utilizzo degli elementi acquisiti oltre la scadenza dei predetti termini e per l'effetto non determina l'invalidità del conseguente avviso di accertamento". Questa Corte ha altresì rilevato che la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta dagli operatori del fisco presso la sede del contribuente, escludendo, quindi, dal computo quei giorni impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi (Cass. civ., sez. trib., 21-05-2014, n. 11183), sicche' non si può fare riferimento al decorso naturale del tempo, per cinque giorni lavorativi ogni settimana, ma guardare alle giornate di effettiva presenza in sede.” (Cass. sentenza n. 2387/2019).**

**E. ART. 7 – QUINQUIES DELLA BOZZA DEL DECRETO LEGISLATIVO DI MODIFICAZIONI ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE DEL 23 OTTOBRE 2023 (VIZI DELL'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA)**

**L'art. 7 – quinquies della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23 ottobre 2023 (vizi dell'attività istruttoria) testualmente dispone:**

**“ 1. Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute.”**

**Quindi, non sono utilizzabili gli elementi di prova:**

- **acquisiti oltre i termini di cui al citato art. 12, quinto comma (si rinvia alla lettera D);**
- **oppure acquisiti in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute, come peraltro stabilito più volte dalla Corte di Cassazione in base al seguente principio:**  
“la giurisprudenza di questa Corte è orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, secondo un principio - sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari (Decreto Legge 10 luglio 1982, n. 429, articolo 12, successivamente confermato dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 20) ma altresì desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli articoli 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall'articolo 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della "applicazione della legge penale" (Cass. nn. 22984, 22985 e 22986 del 2010; Cass. n. 13121/2012, Cass. n. 8605/2015). **Si riconosce quindi, generalmente, che "...non qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per se', la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, che qui non vengono in rilievo (Cass. n. 24923/2011, Cass. n. 31779/2019 e Cass. n. 8459/2020).”** (Cass. ordinanza n. 11758/2023).

## **F. DOCUMENTAZIONE**

**l'art. 8 della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23 ottobre 2023 ha modificato il quinto e sesto comma dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente nel modo seguente:**

**“5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione. Il decorso del termine**

**preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.**

6. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.”

#### **G. COMPONENTI AD EFFICACIA PLURIENNALE**

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 8500/2021, ha stabilito il seguente principio di diritto:

“nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale e' indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio”.

Con la bozza del decreto legislativo citato è stato aggiunto all'art. 2, dopo il comma 4, della Legge n. 212/2000 il comma 4-bis che testualmente dispone:

**"4-bis. Le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati."**

Di conseguenza, dall'entrata in vigore della suddetta disposizione, probabilmente l'01/01/2024, non sarà più applicabile il succitato principio della Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

Secondo me, la suddetta disposizione dovrà essere qualificata come norma di interpretazione autentica, efficace, in quanto tale, anche rispetto agli accertamenti già notificati ed ai rapporti pendenti in relazione ai quali la decadenza è in contestazione in giudizio.

**Lecce, 06 novembre 2023**

**Avv. Maurizio Villani**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**E-mail: [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

**Pec: [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it)**

## **L'ATTO DI RECUPERO**

### **(PRIMA E DOPO LA DELEGA FISCALE)**

**La delega fiscale ha modificato sostanzialmente la normativa dell'atto di recupero.**

**Prima di commentare ed analizzare le modifiche previste, vediamo come è disciplinato oggi l'istituto.**

#### **A. L'ATTO DI RECUPERO**

**L'art. 1 , comma 421, della Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 prevede che:**

“Ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, **per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.** La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legge 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n. 96, e all'articolo 1, comma 2, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27 .”

**La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile Tributaria –, con l'ordinanza n. 23289/2022, ha chiarito che:**

“gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione (cfr. Cass. nn. 4968/2009, 22322/2010, 8033/11, 8479/2017, 9437/2020).

In particolare, si è precisato come "l'avviso di recupero risulti in sostanza costituito da una comunicazione della motivazione del recupero e da una liquidazione delle somme accertate come dovute a tal titolo dal contribuente. Tale atto ha dunque, in primo luogo, la funzione di diniego o di revoca del credito di imposta, con la relativa motivazione, e, in secondo luogo, la funzione di liquidazione delle somme portate a recupero, con il relativo riepilogo di quanto complessivamente dovuto dal contribuente per imposte, interessi e sanzioni. Ciò induce ad attribuire a tale atto la funzione di un atto di accertamento tributario, dovendo per tale intendersi "ogni atto o provvedimento dell'amministrazione finanziaria, che, a prescindere dalla sua denominazione, spieghi efficacia nei confronti del soggetto passivo del tributo, accertando o dichiarando il debito" (così già Cass. 6262/80).".

L'atto di recupero viene utilizzato dall'Agenzia delle Entrate per gli accertamenti in merito ai bonus edilizi ed al Superbonus 110% (artt. 119 e 121 D.L. n. 34/2020 e successive modifiche ed integrazioni).

## **B. LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE – RINVIO ALLE SEZIONI UNITE**

A pochi mesi dalla precedente ordinanza n. 35536/2022, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 3784/2023, propone la rimessione alle Sezioni Unite di una valutazione additiva circa la linea di demarcazione tra i concetti di "non spettanza" e "inesistenza" dei crediti d'imposta.

Infatti, con la suddetta ordinanza interlocutoria n. 3784/2023, la Corte di Cassazione, ha precisato quanto segue:

**"Sulla questione si riscontrano differenti orientamenti nell'ambito della giurisprudenza della Sezione tributaria.**

L'orientamento tradizionale (Cass. 21 aprile 2017 n. 10112; Cass. 2 agosto 2017 n. 19237; Cass. 16 luglio 2020 n. 24093; Cass. 13 gennaio 2021 n. 354) non distingue tra credito non spettante e credito inesistente o, meglio, ritiene, sia pure ai fini dell'applicazione del più lungo termine concesso all'Amministrazione per l'emissione dell'atto di recupero, tale distinzione priva di senso, come evincibile dalla seguente massima "Il Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'"inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (**distinzione a ben vedere priva di**

**fondamento logico - giuridico**), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43 per il comune avviso di accertamento" (così Cass.n. 10112 del 2017 cit.).

**Con tre sentenze gemelle (Cass. n. ri 34443; 34444 e 34445 del 16 novembre 2021) la Sezione tributaria ha espressamente superato l'orientamento precedente e, alla luce della definizione di credito inesistente dettata, in tema di sanzioni, dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997 citato articolo 13, comma 5, ha affermato il seguente principio di diritto " In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente (nella specie, credito IVA), l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dal Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, , conv., con modif., in l. n. 2 del 1999, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - anche ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 5, terzo periodo, (introdotto dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, articolo 15,) il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 36-bis e 36-ter e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 54-bis Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973".**

In particolare, le citate pronunce hanno affermato che il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi "inesistente" **quando ne manca il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza (non) sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 605 del 1973, su cui detti controlli anche si fondano, non tralasciando di aggiungere che la citata novella del 2015 si innesta nella riscrittura della norma già contenuta nel contestualmente abrogato articolo 27, comma 18, Decreto Legge cit. (che regolava il relativo quadro sanzionatorio), e mira quindi a specificare il contenuto del precetto originario, così ancorando la nozione di "credito inesistente" ad una dimensione - anche secondo il linguaggio comune - "non reale" o "non vera", ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di fraudolenza (come pure può evincersi dal contenuto della Relazione illustrativa al Decreto Legge n. 185 del 2008).**



La dicotomia tra le due tipologie di credito è stata confermata, di recente, anche dalla Terza Sezione Penale della Corte di cassazione, la quale, con la sentenza n. 7615 del 3 marzo 2022, richiamando espressamente, e facendo propria, la definizione di credito inesistente, come effettuata dalle suindicate sentenze della Sezione tributaria, ha rilevato che **la diversità delle due ipotesi (non spettante; inesistente) incide anche sul piano dell'elemento soggettivo, diverso nelle due ipotesi contemplate dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, comma 1 e dal comma 2 dell'articolo 10 quater, atteso che l'inesistenza del credito costituisce di per se', salva prova contraria, un indice rilevatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificiosamente creata, mentre nel caso in cui vengano dedotti dei crediti "non spettanti" occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che tali crediti non siano utilizzabili in sede compensativa.**

L'interpretazione fornita dalle tre sentenze gemelle del 2021, sopra indicate e richiamata unicamente da Cass., 25 ottobre 2022 n. 31429, non è stata, tuttavia, recepita dalla giurisprudenza successiva della Sezione tributaria (v. Cass. n. 25436 del 29 agosto 2022; Cass. n. 31419 del 25 ottobre 2022) tant'è che questa Sezione, ravvisata la persistenza del contrasto interpretativo e la rilevanza della questione, con ordinanza interlocutoria n. 35536 del 2 dicembre 2022, ha già disposto la trasmissione degli atti al Primo Presidente affinché valuti l'opportunità di rimettere la causa alle Sezioni unite di questa Corte.

La questione sulla quale, con la suddetta ordinanza, si è richiesto l'intervento delle Sezioni Unite di questa Corte, attiene, però, alla rilevanza della dicotomia credito non spettante/credito inesistente esclusivamente ai fini dell'applicabilità del termine di otto anni fissato dal d. l. n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16. Ritiene il Collegio che le ulteriori ricadute (come sopra individuate) che l'ordinamento ricollega alla nozione di credito di imposta inesistente, e nello specifico in tema di sanzioni, richieda, per la rilevanza della questione idonea a riproporsi in numerosi futuri giudizi, un intervento nomofilattico chiarificatore a più ampio raggio sulla nozione stessa di credito inesistente e sulla sua differenziazione rispetto al credito non spettante onde va disposta la trasmissione degli atti al Primo Presidente della Corte di cassazione per l'eventuale rimessione alle Sezioni Unite.”

**Sino ad oggi la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ancora non si è pronunciata.**

**C. DIFFERENZE – QUADRO SINOTTICO SINTETICO**

**CREDITO**

<b>QUESTIONE</b>	<b>NON SPETTANTE</b>	<b>INESISTENTE</b>
<b>DECADENZA NOTIFICA ACCERTAMENTO</b>	<b>5 ANNI</b>	<b>8 ANNI</b>
<b>ISCRIZIONI PROVVISORIE</b>	<b>ART. 68, c. 1, D.Lgs. n. 546/1992</b>	<b>ART. 15 – Bis. D.P.R. n. 602/1973</b>
<b>INTERESSI</b>	<b>4 %</b>	<b>4 %</b>
<b>SANZIONI</b>	<b>30 %</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>DAL 100 % AL 200 %</b></li><li>• <b>NON AMMESSA DEFINIZIONE AGEVOLATA</b></li></ul>
<b>PENALE</b>	<b>DA 6 MESI A 2 ANNI (ART. 10 Qater, c. 1, D.Lgs. n. 74/2000)</b>	<b>DA 1 ANNO E 6 MESI A 6 ANNI (ART. 10 Qater, c. 2, D.Lgs. n. 74/2000)</b>

**D. MODIFICHE INTRODOTTE DALLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN  
MATERIA DI PROCEDIMENTO ACCERTATIVO DEL 03/11/2023**

**L'art. 38 – bis del succitato schema, in merito alla nuova disciplina degli atti di recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, ha stabilito quanto segue (senza alcuna distinzione).**

1. Fermi restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, **per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'Ufficio può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dagli articoli 60 e 60-ter.** La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n. 96, e all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.
2. **Si applicano le disposizioni di cui ai seguenti articoli (acquiescenza delle sanzioni):**
  - art. 16, comma 3, Decreto Legislativo n. 472/1997, che testualmente dispone:  
**“Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso , il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni piu` gravi relative a ciascun tributi. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.”**
  - art. 17, comma 2, del Decreto Legislativo n. 472/1997, che testualmente dispone:  
**“E' ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.”**
3. L'atto di cui al n. 1, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto

o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (senza alcuna distinzione tra credito non spettante e credito inesistente); norma palesemente pro fisco !!!!.

4. **Il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine per presentare ricorso senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.**
5. **La competenza all'emanazione degli atti di cui al n. 1, emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo di imposta.**
6. Per le controversie relative all'atto di recupero di cui al n. 1 si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modifiche ed integrazioni, potendo usufruire delle conciliazioni giudiziarie, che la delega fiscale di riforma del processo tributario prevede anche per i giudizi pendenti in Cassazione.
7. **Il contribuente, se non intende contestare, può prestare totale acquiescenza beneficiando delle sanzioni ridotte ad un terzo (1/3).**
8. **In assenza di specifiche disposizioni, i numeri 1), 2) 4) e 6) si applicano anche per il recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti. Fatti salvi i più ampi termini previsti dalla normativa vigente, l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. La competenza all'emanazione dell'atto di recupero spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto al momento della commissione della violazione. In mancanza del domicilio fiscale la competenza è attribuita ad un'articolazione dell'Agenzia delle entrate individuata con provvedimento del direttore.**

9. Con provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate è disciplinata la procedura di sottoscrizione dei processi verbali redatti nel corso e al termine delle attività amministrative di controllo fiscale, anche disponendo la possibilità che i verbalizzanti possano firmare digitalmente la copia informatica del documento preventivamente sottoscritto, anche in via analogica, dal contribuente. In caso di firma analogica del documento da parte del contribuente, i verbalizzanti attestano la conformità della copia informatica al documento analogico ai sensi dell’articolo 22 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.”.

## **E. ULTERIORI REGOLE**

**Sono applicabili le seguenti ulteriori regole.**

1. **È applicabile il principio del contraddittorio** (art. 6-bis della bozza del Decreto Legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23/10/2023).
2. L’art. 8 della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23 ottobre 2023 ha modificato il quinto e sesto comma dell’art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente nel modo seguente:

**“5. L’obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l’Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.**

6. Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, adottato ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.”

3. Con la bozza del decreto legislativo citato è stato aggiunto all’art. 2, dopo il comma 4, della Legge n. 212/2000, il comma 4-bis, che testualmente dispone:

**“4-bis. Le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.”**

Secondo me, la suddetta disposizione dovrà essere qualificata come norma di interpretazione autentica, efficace, in quanto tale, anche rispetto agli accertamenti già notificati ed ai rapporti pendenti in relazione ai quali la decadenza è in contestazione in giudizio.

4. È ammesso l'accertamento con adesione (art. 1, comma 1, lettere a) ed f), della bozza del citato Decreto Legislativo in materia di procedimento accertativo), senza però la possibilità di rateizzare e di compensare.
5. Inoltre, secondo me, tenuto conto dell'ampia formulazione dell'art. 24 della Legge n. 4/1929, si può aderire ai processi verbali di constatazione con la riduzione ad un sesto (1/6) delle sanzioni (art. 5 – quater del citato schema del 03/11/2023).
6. Infine, in tema di notifiche, nelle ipotesi in cui la p.e.c. del destinatario risulti saturata l'Ufficio fiscale deve procedere ad una nuova notifica (con modalità differenti in base ai destinatari dell'atto) trascorsi almeno sette giorni dal primo invio.

#### **F. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

Secondo me, sarebbe opportuno attendere la pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera B del presente articolo) prima di apportare le modifiche legislative agli atti di recupero.

In ogni caso, il legislatore dovrebbe:

- qualificare e distinguere i due tipi di credito inesistente e credito non spettante;
- qualificare credito inesistente quello dove manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è “reale”) e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36 – bis e 36 – ter del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54 – bis del D.P.R. n. 633/1972;
- distinguere, di conseguenza, i termini di decadenza (5 anni per il credito non spettante ed 8 anni per il solo credito inesistente) e non considerare l'unico termine di 8 anni per tutti i crediti d'imposta compensati, mentre per i contributi e le agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti d'imposta in mancanza dei requisiti il termine di decadenza è sempre di soli 5 anni;
- infine, consentire sempre la rateizzazione.

Lecce, 09 novembre 2023

Avv. Maurizio Villani

## **I VIZI DELLE NOTIFICAZIONI**

### **(PRIMA E DOPO LA DELEGA FISCALE)**

La delega fiscale ha disciplinato i vizi delle notificazioni.

Prima di commentare le singole disposizioni, è opportuno conoscere l'attuale normativa, anche alla luce dei principi stabiliti dalla Corte di Cassazione, soprattutto a Sezioni Unite.

#### **A. STATUTO DEL CONTRIBUENTE**

L'art. 6, primo comma, della Legge n. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente) testualmente dispone:

**“L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.”**

#### **B. SEQUENZA ORDINATA**

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 16412/2007, ha stabilito il seguente principio:

**“La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa.** Nella predetta sequenza, 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 o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità -

interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione. 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 sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore".

### **C. SCISSIONE DEI TERMINI**

**La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 40543/2021 ha stabilito il seguente principio di diritto:**

**“In materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60, trova sempre applicazione, a ciò non ostando ne' la peculiare natura recettizia di tali atti ne' la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.”**

### **D. LA NOTIFICA È UNA MERA CONDIZIONE DI EFFICACIA**

**La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria –, con l'ordinanza n. 30794/2018, ha precisato che:**

**“La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo. (Nella specie, per essere stato l'atto impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo)” (Cass. 15/01/2014, n. 654); e, invero: "la natura sostanziale e non processuale degli atti impositivi, quale l'avviso di accertamento, non osta che ad essi sia applicabile il regime di sanatoria della nullità della notificazione per raggiungimento dello scopo dell'atto previsto per gli atti processuali dagli articoli 156 e 160 c.p.c., considerato anche l'espresso richiamo alle norme sulla notificazioni dettate dal codice di procedura civile contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60 (Sez. 5, Sentenza n. 2272 del 31/01/2011 (...))” (Cass. 21/09/2016, n. 18480); esaminando il caso di specie alla luce di questi nitidi enunciati giurisprudenziali, detto che non è contestato che il contribuente abbia tempestivamente**



impugnato l'avviso ed abbia, così, potuto svolgere compiutamente le proprie difese in giudizio, appare chiaro l'errore di diritto della CTR che ha escluso che l'asserito vizio di notifica (si tratti d'inesistenza o di nullità della notifica, comunque, la quaestio iuris non muta) dell'atto d'imposizione fiscale sia rimasto, comunque, sanato, a norma dell'articolo 156 c.p.c., per effetto del raggiungimento dello scopo, desumibile proprio dalla tempestiva impugnazione (Cass. 21/9/2016, n. 18480).”

## **E. CONCETTO DI INESISTENZA DELLA NOTIFICAZIONE**

**La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 14916/2016, ha stabilito il seguente principio di diritto:**

**“L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità.** Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, si' da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa"; "Il luogo in cui la notificazione del ricorso per cassazione viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell'atto. Ne consegue che i vizi relativi alla individuazione di detto luogo, anche qualora esso si riveli privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ai sensi dell'articolo 291 cod. proc. civ.".

**Alla luce dei principi sopra esposti, la Corte di Cassazione – Terza Sezione Civile – con la sentenza n. 2043/2017 ha precisato quanto segue:**

“Al contrario, un pignoramento che colpisca beni che si prospettano nella - formale e separata – titolarità di un trust prospetta una fattispecie giuridicamente impossibile secondo il vigente ordinamento interno e, quindi, insanabilmente nulla per impossibilità di identificare un soggetto esecutato giuridicamente possibile, **siccome inesistente** e quindi insuscettibile tanto di essere titolare

di diritti che - soprattutto e per quanto rileva ai fini della perseguibilità del relativo processo esecutivo di subire espropriazioni (cioè coattivi trasferimenti) dei medesimi.”

## **F. IPOTESI DI NULLITÀ DELLA NOTIFICAZIONE**

**La Corte di Cassazione ha più volte previsto le ipotesi di nullità della notificazione.**

- 1. Con l’ordinanza n. 21071/2018 la Sezione Tributaria ha affermato che: “Orbene, questa Corte ha affermato che, nell’ipotesi di nullità della notifica dell’atto impositivo tale nullità “è sanata, a norma dell’articolo 156 c.p.c., comma 2, per effetto del raggiungimento del suo scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell’atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera di quest’ultimo, dell’atto invalidamente notificato”** (Cass. n. 1238/2014). In particolare questa Corte ha anche chiarito - estendendo gli effetti sananti non solo agli atti processuali, ma anche a quelli amministrativi come quello che qui ci occupa; che "la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell’atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicchè il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l’atto abbia raggiunto lo scopo" (Cass. n. 654/2014). E' il raggiungimento dello scopo, infatti, e cioè consentire al contribuente la piena conoscenza dell’atto impositivo, quel che realizza il nucleo forte di tutela dell’esercizio del diritto di difesa cui sono parametrare tutte le garanzie offerte dall’ordinamento perché tale effetto sia davvero conseguito, senza dar rilievo ad aspetti puramente formali che ostacolano la pronuncia sostanziale di giustizia alla quale tende l’ordinamento. La sanatoria, tuttavia, si è precisato "non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell’avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l’esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante" (Cass. n. 10445/2011), situazione che peraltro e' espressamente dedotta nel caso che ci occupa avendo da un lato le contribuenti tempestivamente impugnato l’atto, dall’altro avendo esse sia in questa sede che nei gradi di merito eccepito anche l’intervenuta decadenza dell’Erario dal potere accertativo”.
- 2. La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l’ordinanza n. 29008/2022 ha precisato che:**  
**“Le ipotesi di inesistenza della notifica sono eccezionali. Si riducono ai casi in cui la notifica sia stata eseguita in luogo e a persona del tutto sconnessi dal destinatario. La notifica di un atto presso la sede secondaria della società destinataria non integra**

**un'ipotesi di inesistenza bensì di nullità sanabile in virtù del principio generale - che trova un punto di emersione nell'articolo 156 c.p.c. - per raggiungimento dello scopo. E' ineccepibile l'affermazione della CTR che ha ritenuto, nella specie, e sul preciso richiamo alla ordinanze di questa Corte n. 29200 del 06/12/2017 e n. 5057 del 13/03/2015, sanata dalla tempestiva proposizione del ricorso da parte della contribuente, la nullità della notifica dell'avviso eseguita presso la sede secondaria della contribuente”.**

**3. La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con l’ordinanza n. 6944/2022 ha stabilito che:**

**“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, richiamata dal controricorrente, è nulla e non inesistente la notificazione eseguita in luogo e a soggetto diversi da quelli indicati nella norma processuale, ma aventi sicuro riferimento con il destinatario dell'atto; conseguentemente, la nullità è sanabile mediante costituzione della parte - che non può ritenersi intervenuta con la semplice deduzione della nullità della notificazione - o in forza della rinnovazione della notifica, ai sensi dell'articolo 291 c.p.c. (Cass., Sez. V, 6 marzo 2015, n. 4584; Cass., Sez. Lav., 23 ottobre 2013, n. 24032; Cass., Sez. VI, 25 ottobre 2012, n. 18238; Cass., Sez. V, 5 febbraio 2007, n. 2413). Lo stesso richiamo operato dai ricorrenti in memoria alla pronuncia di questa Corte (Cass., Sez. U., 20 luglio 2016, n. 14916) va nella medesima direzione, ove statuisce che restano al di fuori del perimetro della nullità "soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, si' da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.”**

**4. La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l’ordinanza n. 32583/2022 ha affermato che:**

**“Nella giurisprudenza di questa Corte è consolidata l'affermazione secondo cui "La notifica dell'impugnazione effettuata alla parte personalmente e non al suo procuratore nel domicilio dichiarato o eletto, produce non l'inesistenza ma la nullità della notifica. Conseguentemente, deve essere disposta la rinnovazione ai sensi dell'articolo 291 c.p.c., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio, ipotesi nella quale la nullità deve ritenersi sanata "ex tunc" secondo il principio generale dettato dall'articolo 156 c.p.c., comma 2" (così', Cass. n. 10500/2018; conf. Cass. n. 3666/2019; con specifico riferimento al processo tributario, v. Cass. n. 8426/2017); pertanto, la società appellata essendosi regolarmente costituita dinanzi alla C.T.R. lagunare, nessun dubbio può sussistere sulla avvenuta sanatoria della pur sussistente nullità, come anche affermato dal secondo giudice.”**

**5. La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la sentenza n. 37372/2022 ha confermato che:**

“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario, le variazioni del domicilio eletto o della residenza o della sede, a norma del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 17, comma 1, sono efficaci nei confronti delle controparti costituite dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata loro notificata la denuncia di variazione; tale onere e' previsto per il domicilio autonomamente eletto dalla parte, mentre l'elezione del domicilio dalla medesima operata presso lo studio di qualsiasi difensore, citato Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 12 ha la mera funzione di indicare la sede dello studio del procuratore medesimo. In tale caso, il difensore domiciliatario non ha a sua volta l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio ed è, invece, onere del notificante di effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione, ove quello a sua conoscenza sia mutato, dovendo la notificazione essere effettuata al domicilio reale del procuratore anche se non vi sia stata rituale comunicazione del trasferimento alla controparte (in termini: Cass., Sez. 5, 7 settembre 2010, n. 19134; Cass., Sez. 65, 29 maggio 2013, n. 13366; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2020, n. 4914; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 65, 7 aprile 2021, n. 9347). Tale regola risulta essere riferita all'elezione di domicilio presso qualsiasi difensore di cui al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 12 atteso che relativamente a tutte le categorie ivi contemplate sono soddisfatte le esigenze di pubblicità dei relativi studi (Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2009, n. 2776). Dunque, la notifica dell'atto di appello avrebbe dovuto essere eseguita presso il nuovo studio del difensore, anche in assenza della notifica della variazione. Non può, difatti, ritenersi perfezionata la notifica dell'appello all'originario indirizzo dello studio, successivamente trasferito, trattandosi di un luogo inadatto ad assicurare la conoscibilità dell'atto al destinatario. Ne' può trovare applicazione l'articolo 291 c.p.c., trattandosi non di notifica nulla, ma di omessa notifica (Cass., Sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2020, n. 4914).”

**G. IRREGOLARITÀ DELLA NOTIFICAZIONE**

**La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 23620/2018 ha stabilito il seguente principio di diritto.**

“Questa Corte ha di recente espresso un orientamento, in tema di notificazione in via telematica, inteso a privilegiare la funzione della stessa, con la conseguenza che il raggiungimento dello scopo della notifica, vale a dire la produzione del risultato della conoscenza dell'atto notificato a mezzo di posta elettronica certificata, priva di significativo rilievo la presenza di meri vizi di natura procedimentale (come, ad esempio, l'estensione.doc in luogo del formato pdf), ove l'erronea applicazione della regola processuale non abbia comportato (ovvero, come nella specie, non sia stata neppure prospettata) una lesione del diritto di difesa, oppure altro pregiudizio per la decisione (Cass., Sez. U, 18 aprile 2016, n. 7665).

**Nell'ambito di tale indirizzo si è affermato che la mancata indicazione nell'oggetto del messaggio di p.e.c. della dizione "notificazione ai sensi della L. n. 53 del 1994" costituisce mera irregolarità essendo comunque raggiunto lo scopo della notificazione, avendola il destinatario ricevuta ed avendo mostrato di averne ben compreso il contenuto (Cass., 4 ottobre 2016, n. 19814).”**

#### **H. LEGGE DELEGA – CONCETTO DI INESISTENZA DELLA NOTIFICAZIONE**

**L’art. 7 – sexies, primo comma, primo periodo, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:**

**“È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti.”**

**In sostanza, si riprendono a livello legislativo per la prima volta i principi già espressi dalla Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera E del presente articolo).**

**L’inesistenza non è mai sanabile.**

#### **I. LEGGE DELEGA – CONCETTO DI NULLITÀ DELLA NOTIFICAZIONE**

**L’art. 7 – sexies, primo comma, secondo periodo, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:**

**“Fuori dai casi di cui al periodo precedente, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.”**

Anche in questo caso, in sostanza, si riprendono a livello legislativo per la prima volta i principi già espressi dalla Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera F del presente articolo).

#### **L. LEGGE DELEGA – INEFFICACIA DELL'ATTO RECETTIZIO**

L'art. 7 – sexies, secondo comma, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

**“L'invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.”**

Si rinvia alla giurisprudenza della Corte di Cassazione di cui alla lettera D del presente articolo

#### **M. LEGGE DELEGA – EFFETTI DELLA NOTFICAZIONE**

L'art. 7 – sexies, terzo ed ultimo comma, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

**“A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.”**

Infine, la citata bozza del 23 ottobre 2023 all'art. 7 dello Statuto dei Diritti del Contribuente ha aggiunto i seguenti commi:

**“1-ter. Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.**

**1-quater. Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.”**

Lecce, 16 novembre 2023

Avv. Maurizio Villani

## **GLI ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (PRIMA E DOPO LA DELEGA FISCALE)**

**La delega fiscale ha modificato sostanzialmente la normativa degli atti dell'Amministrazione finanziaria.**

**Prima di commentare ed analizzare le modifiche previste, vediamo come è disciplinato oggi l'istituto, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione.**

### **A. LA NULLITÀ DELL' ATTO AMMINISTRATIVO OGGI**

Nel diritto tributario, oggi, non esiste un principio generale di nullità degli atti amministrativi, perché sono previste soltanto singole leggi d'imposta che prevedono la nullità, come nei seguenti casi.

1) L'art. 42, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973 testualmente dispone:

**“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.”**

2) L'art. 43, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973 testualmente dispone:

**“Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.”**

3) L'art. 10-bis, sesto comma, Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

**“Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.”**

**Infine, si fa presente che, oggi, la nullità non può mai essere rilevata d'ufficio ma solo su specifica eccezione della parte ricorrente.**

## **B. MOTIVAZIONE DEGLI ATTI**

L'art. 7 della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

**“1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.**

**2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:**

**a) l'ufficio presso il quale é possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;**

**b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali é possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;**

**c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui é possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.**

**3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.**

**4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.”**

**La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 377/2007, ha stabilito quanto segue.**

**“E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, censurato, in riferimento agli articoli 3, primo comma, e 97 della Costituzione, nella parte in cui prevede che gli atti dei concessionari della riscossione "devono tassativamente indicare" - fra l'altro - il responsabile del procedimento. Invero, l'art. 7 della legge n. 212 del 2000 si applica ai procedimenti tributari (oltre che dell'amministrazione finanziaria) dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche, e tali procedimenti comprendono sia i cosiddetti «procedimenti di massa» (che culminano, cioè, in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari), sia quelli di natura non discrezionale. Inoltre, l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del**



buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione sanciti dall'art. 97, primo comma, Cost. - In relazione all'applicabilità ai procedimenti tributari della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 anche precedentemente l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, recante lo statuto dei diritti del contribuente, vedi, citata, ordinanza n. 117/2000.”

L'art. 6, comma 3, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

**“L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.”**

Infine, l'art. 12, primo comma, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

**“Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.”**

Infine, si precisa che la Corte di Cassazione sull'argomento della motivazione degli atti ha stabilito i seguenti principi:

- **“Nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio”, Cass. sez. V, 23.7.2019, n. 19806.” (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n. 17785/2023);**
- **“Per effetto della struttura dialettica del processo tributario occorre necessariamente che la verifica dei fatti posti a fondamento della domanda (o delle eccezioni) passi attraverso il vaglio di elementi diversi dalla mera affermazione che di essi faccia la parte a proprio vantaggio. In tal caso non si può quindi invocare il principio di non contestazione. Nel processo tributario, caratterizzato dall'impugnazione di un atto affermativo della pretesa fiscale (similmente a quanto accade nel processo di opposizione all'esecuzione, rispetto**

all'espropriazione forzata, alla cui base del pari e' posto un titolo a fondamento della pretesa creditoria), il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato (preteso) mediante l'atto impositivo, atto preesistente al processo nei quali i fatti costitutivi sono già stati allegati in modo difforme da quanto dal contribuente ritenuto in sede giudiziale” (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n. 16984/2023).

### **C. LEGGE DELEGA FISCALE N. 111/2023**

L'art. 4, primo comma, lett. g), della Legge n. 111/2023 testualmente dispone.

“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:

.....

**g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;”.**

### **D. NULLITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

L'art. 7-ter della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

“I vizi di **nullità**, qualificati espressamente come tali da norme di legge successive alla data di entrata in vigore de/la presente disposizione, possono essere sempre 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.”

Gli operatori dovranno in futuro prestare particolare attenzione alla data di entrata in vigore delle singole disposizioni procedurali, per escludere dal perimetro dei vizi di nullità in questione tutte quelle ipotesi di tassativa nullità previste dall'attuale normativa fiscale, così come evidenziato alla lettera A) del presente articolo.

## **E. ANNULLABILITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

L'art. 7-bis della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

**“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.”**

**Infine, si precisa che la succitata bozza ha modificato l'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente nel modo seguente.**

“Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono annullabili i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.”

## **F. IRREGOLARITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

L'art. 7-quater della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

**“La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità.”**

“L'art. 7, comma 2, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale é possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali é possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui é possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.”

## **G. INUTILIZZABILITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

L'art. 7-quinquies della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

**“Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute.”**

Infatti, l'art. 12, comma 5, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, **non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio.** Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.”

## **H. INEFFICACIA DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

L'art. 7-sexies della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

**“1. È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi di cui al periodo precedente, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento**

**2. L'invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.**

**3. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.”**

## **I. PRESUNZIONI LEGALI**

La citata bozza ha modificato l'art. 3, comma 1, della Legge n. 212 nel modo seguente.

“Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. **Le presunzioni legali non si applicano retroattivamente.** Relativamente ai tributi **dovuti, determinati o liquidati periodicamente** le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.”

## **L. PRESUPPOSTO IMPOSITIVO**

La citata bozza all'art. 2 della Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente comma:

**“4-bis. Le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.”**

#### **M. TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI PER 10 ANNI**

La citata bozza ha modificato l'art. 8, quinto comma, della Legge n. 212/2000 nel modo seguente:

“L'obbligo di conservazione di atti e documenti, **incluse le scritture contabili**, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di **dieci anni** dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.”

#### **N. DIVIETO DI BIS IN IDEM NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO**

La citata bozza alla Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente articolo 9-bis che dispone:

“Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo **una sola volta per ogni periodo d'imposta.**”

La suddetta disposizione, però, dovrà essere coordinata con l'attuale normativa in tema di accertamento integrativo, come esposto alla lettera A), n. 2, del presente articolo.

#### **O. DIVIETO DI DIVULGAZIONE DEI DATI DEL CONTRIBUENTE**

La citata bozza alla Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente articolo 9-ter che dispone:

“1. Nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.

2. È fatto divieto all'Amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni di cui al comma I, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati.”

#### **P. PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO**

La citata bozza alla Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente articolo 10-ter che dispone:

**“1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.**

**2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.**

**3. 11 principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.”**

**Finalmente la normativa fiscale italiana si è adeguata ai principi della Corte di Giustizia Europea che ha sempre stabilito il principio di arrecare il minimo danno possibile agli interessi dei singoli contribuenti, incidendo in termini significativi sulla disciplina dei rapporti tributari (Corte di Giustizia UE, Garage Molenheide BVBA v Belgian State, C-286/94, C-304/95, C-401/95 e C-47/96).**

**Lecce, 23 novembre 2023**

**Avv. Maurizio Villani**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**E-mail: [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

**Pec: [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it)**

## LA PARZIALE RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

**Il Consiglio dei Ministri, nella seduta di giovedì 16 novembre 2023, ha approvato la bozza del Decreto Legislativo di riforma del processo tributario, che contiene le seguenti novità, in riferimento all' art. 19 della Legge Delega n. 111/2023.**

### **A) Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado**

**L'art. 7, quarto comma, D.Lgs. n. 546/1992 è stato sostituito nel modo seguente:**

*“4. 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.**”*

### **B) Assistenza tecnica**

**L'art. 12, settimo comma, D.Lgs. n. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente:**

*“7. Ai difensori di cui ai commi da 1 a 6 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato **salvo che il conferente apponga la propria firma digitale.** All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale. **Il difensore, quando la procura è conferita su supporto cartaceo, ne deposita telematicamente la copia per immagine su supporto informatico, attestandone la conformità ai sensi dell'articolo 22, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, con l'inserimento della relativa dichiarazione.**”*

**Al succitato art. 12 è stato aggiunto il comma 7-bis;**



“7-bis. 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.”

### **C) Litisconsorzio ed intervento**

**All'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992 è stato aggiunto il comma 6-bis:**

“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 è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti.”

### **D) Spese del giudizio**

**L'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente:**

“1-bis. Non trova applicazione quanto previsto dal comma 1 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.

2. Le spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio.

2-*nonies*. Nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte.”

### **E) Comunicazioni e notificazioni**

**L'art. 16, primo comma, è stato modificato nel modo seguente:**

“1. Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale **con raccomandata con avviso di ricevimento**. Le comunicazioni agli enti impositori, agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale nelle forme di cui al comma 2.”

## **F) Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici**

**L'art. 16-bis D.Lgs. n. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

“1. Le comunicazioni sono effettuate mediante posta elettronica certificata ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 82 del 2005, le comunicazioni sono effettuate anche ai sensi del suo articolo 76. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. È onere del difensore comunicare ogni variazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata a quelli delle altre parti costituite e alla segreteria la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore nè 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.

2. Nelle ipotesi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte ed ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado. Nei casi di cui al periodo precedente le notificazioni sono eseguite ai sensi dell'articolo 16.

3. Le parti, i consulenti e gli organi tecnici di cui all'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico.

3-bis. **SOPPRESSO.**

4. L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale alla comunicazione del domicilio eletto.”

4-bis. La violazione delle disposizioni dei commi da 1 a 3, nonché 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.

## **G) Il reclamo e la mediazione**

**L'art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992 è abrogato a decorrere dall'01 gennaio 2024.**

## **H) Degli atti in generale**

**Al D.Lgs. n. 546/1992 è stato aggiunto il seguente art. 17-ter:**

1. Gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali sono redatti in modo chiaro e sintetico.
2. Salvo i casi eccezionali previsti dalle norme tecniche di cui all'articolo 79, comma 3, 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.
3. La liquidazione delle spese del giudizio tiene in ogni caso conto della violazione ad opera dei difensori delle parti delle previsioni di cui al comma 5, dell'articolo 16-bis, nonché di quelle delle norme tecniche del processo tributario telematico, fermo l'obbligo delle parti di provvedere alla regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice.
4. La mancata sottoscrizione con firma digitale dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario determina la loro nullità.

## **I) Atti impugnabili e oggetto del ricorso**

**All'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 è stata aggiunta la lettera g-bis:**

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;

## **L) Termine per la proposizione del ricorso**

**L'art. 21, secondo comma, D.Lgs. n. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

“2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all' art. 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 **o di autotutela**, 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.”

## **M) Potere di certificazione di conformità**

**All'art. 25-bis D.Lgs. n. 546/1992 è stato aggiunto il comma 5-bis:**

“5-bis. Gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi. Il giudice non tiene conto degli atti e

dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale.”

#### **N) Trattazione in camera di consiglio**

**L'art. 33, primo comma, D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

“1. La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non chiede la discussione in pubblica udienza, in presenza o da remoto, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, e da depositare nella segreteria unitamente alla prova della notificazione. 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.”

#### **O) Sentenza in forma semplificata**

**Al D.Lgs. 546/1992 è stato aggiunto il seguente art. 34-bis.**

“1. Il giudice decide con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. 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.”

#### **P) Udienza a distanza**

**Al D.Lgs. 546/1992 è stato aggiunto il seguente art. 34-ter.**

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.”

#### **Q) Deliberazioni del collegio giudicante**

**L’art. 35, primo comma, D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

“1. Il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio e, al termine, dà lettura immediata del dispositivo, 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.”

#### **R) Contenuto della sentenza**

**L’art. 36, secondo comma, n. 4, D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

“4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell’atto;”

#### **S) Pubblicazione e comunicazione della sentenza**

**L’art. 37 D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

“1. La sentenza è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito telematico nella segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado entro trenta giorni dalla data della deliberazione. Il segretario fa risultare l’avvenuto deposito della sentenza apponendovi la propria firma digitale e la data, dandone comunicazione alle parti costituite entro tre giorni dal deposito.

2. ABROGATO”.

#### **T) Sospensione dell'atto impugnato**

**L’art. 47 D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Corte di giustizia di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto

separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all' art. 22.

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima. L'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.

3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio **o del giudice monocratico**.

4. Il collegio **o il giudice monocratico**, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata **non impugnabile** nella stessa udienza di trattazione dell'istanza. **L'ordinanza è immediatamente comunicata alle parti. L'ordinanza cautelare collegiale è impugnabile innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. Al procedimento si applicano le disposizioni di cui ai commi 2, 3 e 4, in quanto compatibili. L'ordinanza cautelare del giudice monocratico è impugnabile solo con reclamo innanzi alla medesima Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione collegiale, da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. Al procedimento d'impugnazione si applicano le norme di cui ai commi 2, 3, 4, 5 e 6, in quanto compatibili, e l'ordinanza che decide sul reclamo non è impugnabile. L'ordinanza cautelare della Corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile.**

5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con “bollino di affidabilità fiscale”. Ai fini della disposizione di cui al periodo precedente, i ricorrenti con “bollino di affidabilità fiscale” sono i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili. [5.bis. L'istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa.]

6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.

7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza **di primo grado**.

8. In caso di mutamento delle circostanze la **Corte di giustizia di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio** su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4.

8-bis. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

## **U) Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione**

**Al D.Lgs. 546/1992 è stato aggiunto il seguente art. 47-ter.**

“1. Escluso il caso di pronuncia su reclamo, il collegio, in sede di decisione della domanda cautelare, trascorsi almeno venti giorni dall’ultima notificazione del ricorso, accertata la completezza del contraddittorio e dell’istruttoria, sentite sul punto le parti costituite, può definire, in camera di consiglio, il giudizio con sentenza in forma semplificata, salvo che una delle parti dichiarerà di voler proporre motivi aggiunti ovvero regolamento di giurisdizione. Ove ne ricorrano i presupposti, il collegio dispone l’integrazione del contraddittorio o il rinvio per consentire la proposizione di motivi aggiunti ovvero del regolamento di giurisdizione, fissando contestualmente la data per il prosieguo della trattazione.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche quando la domanda cautelare è proposta innanzi al giudice monocratico.”

## **V) Conciliazione fuori udienza**

**L’art. 48 D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

1. Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia.

2. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, **la Corte di giustizia tributaria pronuncia** sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l’accordo conciliativo è parziale, **la Corte dichiara** con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa.

3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione.

4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell’accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L’accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all’ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

**4-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione.**

## **Z) Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria**

**I primi tre commi dell’art. 48-bis.1 D.Lgs. 546/1992 sono stati modificati nel modo seguente.**

“1. Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali.

2. La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti. Se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse con la fissazione di una nuova udienza.

3. La causa, se richiesto da una delle parti, può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.”

#### **A.A) Definizione e pagamento delle somme dovute**

**L'art. 48-ter, primo comma, D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente**

“1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio e nella misura del sessanta per cento del minimo previsto dalla legge in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione.”

#### **A.B) Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello**

**L'art. 52 D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

“1. La sentenza della corte di giustizia tributaria di primo grado può essere appellata alla corte di giustizia tributaria di secondo grado competente a norma dell'articolo 4, comma 2.

2. L'appellante può chiedere alla corte di giustizia tributaria di secondo grado di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. ~~Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.~~

3. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

4. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.

5. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

6. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69 comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.

**6-bis. L'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può in ogni caso coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.”**



### **A.C) Nuove prove in appello**

**L'art. 58 D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

- “1. 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.
2. Possono essere proposti 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.”

### **A.D) Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione**

**L'art. 62-bis D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla **Corte di giustizia tributaria** che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. ~~Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.~~
2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile , **comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza**, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. **L'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.**
3. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.
4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.
5. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.
6. La **Corte di giustizia tributaria** non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.

### **A.E) Proposizione della impugnazione**

**L'art. 65, comma 3-bis, D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

- 3-bis. Le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui **agli articoli 47 e 52**, in quanto compatibili.

## A.F) Norme transitorie e finali

**L'art. 79 D.Lgs. 546/1992 è stato modificato nel modo seguente.**

1. Le disposizioni di cui agli articoli 57, comma 2, e 58, comma 1, non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d'appello davanti alla corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado di secondo grado 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.

2. Nei giudizi davanti alla **Corte di giustizia di primo e secondo grado** riguardanti controversie già pendenti davanti ad altri organi giurisdizionali o amministrativi la regolarizzazione della costituzione delle parti secondo le nuove norme sulla assistenza tecnica è disposta, ove necessario, secondo le modalità e nel termine perentorio fissato dal presidente della sezione o dal collegio rispettivamente con decreto o con ordinanza da comunicare alle parti a cura della segreteria.

**2-bis. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e i consigli nazionali dei professionisti abilitati alla difesa davanti alle Corti di giustizia tributaria, sono emanate le norme tecniche per il processo tributario telematico, nonché approvati i modelli per la redazione degli atti processuali e per le deposizioni testimoniali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali. Il decreto indica altresì tutte le disposizioni tecnico-operative, anche di fonte regolamentare, adottate anteriormente alla data della sua adozione e che dalla medesima data restano abrogate.**

**2-ter. Con il decreto di cui al comma 2-bis sono altresì stabilite, nei limiti delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, le regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto delle udienze e camere di consiglio.**

**2-quater. Nei casi eccezionali previsti dalle norme tecniche per il processo tributario telematico, e, fino al momento della loro individuazione, previa autorizzazione espressa del Presidente della Corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado ovvero, in corso di causa, del relativo Presidente di sezione, il deposito delle notifiche, degli atti processuali dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali può essere effettuato con modalità cartacea.**

**Lecce, 17 novembre 2023**

**Avv. Maurizio Villani**

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)

## DECORRENZE

01 – 01 – 2024	01 – 09 - 2024
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ LITISCONSORZIO (ART. 14)</li><li>▪ SPESE DEL GIUDIZIO (ART. 15)</li><li>▪ COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI (ART. 16)</li><li>▪ ABROGATO ART. 17-BIS/546</li><li>▪ AUTOTUTELA (ART. 19)</li><li>▪ TERMINE PER RICORSO (ART. 21)</li><li>▪ CAMERA DI CONSIGLIO (ART. 33)</li><li>▪ SENTENZA SEMPLIFICATA (ART. 34-BIS)</li><li>▪ UDIENZA A DISTANZA (ART. 34-TER)</li><li>▪ DELIBERAZIONI COLLEGIO (ART. 35)</li><li>▪ CONTENUTO DELLA SENTENZA (ART. 36)</li><li>▪ SOSPENSIONE ATTO (ART. 47)</li><li>▪ DEFINIZIONE SOSPENSIVA (ART. 47-TER)</li><li>▪ CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA (ART. 48)</li><li>▪ CONCILIAZIONE PROPOSTA CORTE (ART. 48-BIS.1)</li><li>▪ PAGAMENTO SOMME (ART. 48-TER)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ TESTIMONIANZA (ART. 7)</li><li>▪ ASSISTENZA TECNICA (ART. 12)</li><li>▪ COMUNICAZIONI TELEMATICHE (ART. 16-BIS)</li><li>▪ ATTI IN GENERALE (ART. 17-TER)</li><li>▪ CERTIFICAZIONE CONFORMITÀ (ART. 25-BIS)</li><li>▪ COMUNICAZIONE SENTENZA (ART. 37)</li><li>▪ NORME TRANSITORIE E FINALI (ART. 79)</li></ul>

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>▪ SOSPENSIONE IN APPELLO (ART. 52)</li><li>▪ NUOVE PROVE IN APPELLO (ART. 58)</li><li>▪ SOSPENSIONE PER CASSAZIONE (ART. 62-BIS)</li><li>▪ PROPOSIZIONE IMPUGNAZIONE (ART. 65)</li></ul> |  |
|--|--|