



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

Alle Società Consorziate

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 1/2022
del 30 dicembre 2022

Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari – Legge 31 agosto 2022, n. 130 – Modifiche ai Decreti Legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 e 546 – D.Lgs. n. 149/2022 attuativo della riforma del processo civile

Redatta da:
Silvia Gallo
silvia.gallo@consorziosrf.com
Giovanni Renella
giovanni.renella@consorziosrf.com

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali
Gruppo Intesa Sanpaolo
Piazzale G. Douhet, 31
00143 Roma
Tel. 0659356025
E-mail: info@consorziosrf.com
www.consorziosrf.com



Roma, 30 dicembre 2022

Oggetto: Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari – Legge 31 agosto 2022, n. 130 – Modifiche ai Decreti Legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 e 546 – D.Lgs. n. 149/2022 attuativo della riforma del processo civile

Rif.: 220

Indice

Premessa	2
1. Le nuove Corti di giustizia tributaria	4
1.1 Giudice monocratico (Valore delle liti).....	6
1.2 Sezione tributaria presso la Corte di Cassazione	8
1.3 Massimario unico delle Corti di giustizia tributaria.....	9
2. Il nuovo processo tributario.....	10
2.1 Modalità di svolgimento del processo.....	10
2.1.1 Udienze da remoto	10
2.1.2. Prova testimoniale	11
2.1.3. Sospensione cautelare	13
2.1.4. Onere della prova	15
2.2. Conciliazione giudiziale (art. 48-bis) e reclamo-mediazione (art. 17-bis).....	16
3. Definizione delle liti fiscali pendenti presso la Corte di Cassazione	20
4. Rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione.....	23

Premessa

Con la legge 31 agosto 2022, n. 130, recante “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari” ⁽¹⁾ (di seguito anche “Legge” o “Legge di Riforma”), entrata in vigore il 16 settembre 2022, il legislatore ha voluto realizzare uno degli obiettivi del Piano Nazionale di Resistenza e Resilienza (“PNRR”).

La riforma, contenuta negli otto articoli della Legge, è improntata, dal lato della giustizia tributaria, ad una maggiore professionalizzazione del giudice tributario, al miglioramento della qualità delle sentenze e dell’uniformità dei giudizi mediante la riorganizzazione del corpo giudicante; dal lato del processo, è finalizzata a stabilire un maggior equilibrio tra le parti, sia in termini di diritto di difesa che di contraddittorio, oltre a soddisfare l’esigenza di ridurre il contenzioso pendente presso la Corte di Cassazione, mediante la possibilità di definizione agevolata di alcune liti fiscali, nonché con l’istituzione di un’apposita sezione tributaria.

Nel prosieguo, premessi alcuni cenni generali sulle novità introdotte dalla Legge di Riforma, saranno esaminati gli interventi effettuati sul processo tributario di maggiore interesse per il Gruppo.

L’art. 1 della L. n. 130/2022 ha modificato alcune disposizioni contenute nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 ⁽²⁾ sull’ordinamento giudiziario tributario al fine di:

- rinominare le Commissioni Tributarie provinciali e regionali in Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado;
- reclutare i giudici tributari tramite concorso per esami (v. infra § 1).

Sul piano processuale, con l’art. 4 della Legge sono state apportate modifiche al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ⁽³⁾, prevedendo: (i) la figura di un giudice monocratico per le controversie di modico valore; (ii) la prova testimoniale, finora esclusa dal giudizio tributario; (iii) una procedura cautelare più snella; (iv) un rafforzamento degli istituti

¹ Pubblicata nella G.U., Serie generale n. 204 del 1° settembre 2022.

² Il D.Lgs. n. 545/1992 è rubricato “*Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell’articolo 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413*”.

³ Il D.Lgs. n. 546/1992 è rubricato “*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega del Governo contenuta nell’articolo 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413*”.

deflattivi della conciliazione, mediante la possibile proposizione degli stessi anche da parte del giudice tributario, nonché del reclamo-mediazione, con riferimento ai quali è stata introdotta una responsabilità amministrativa. Peraltro, l'istituto della mediazione che, oltre ad essere uno dei principali mezzi deflattivi del contenzioso, avrebbe dovuto costituire il primario obiettivo del PNRR in tema di giustizia da attuarsi con la riforma tributaria, ne è stato interessato solo parzialmente. Non è stata, per esempio, risolta la questione della terzietà del soggetto chiamato a decidere sul reclamo (e mediazione), per cui permane il preventivo assenso/dissenso dell'Agenzia delle entrate con conseguenze che si ripercuotono sull'esito dei giudizi.

È stata, inoltre, creata un'apposita sezione presso la Corte di Cassazione dedicata alla trattazione delle controversie tributarie (si veda *infra* § 1.2).

Il disegno di legge delega per la riforma del processo tributario prevedeva, altresì, quale specifica misura deflattiva del contenzioso, l'introduzione, nel D.Lgs. n. 546/1992, dell'art. 62-*ter* sul "rinvio pregiudiziale" dalle Corti di giustizia di primo e secondo grado direttamente alla Corte di Cassazione, al fine di risolvere preventivamente questioni nuove o rilevanti o particolarmente complesse o ricorrenti. Tale disposizione non è stata confermata nella Legge di Riforma; tuttavia, l'art. 3, comma 27, lett. c), del D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, emanato in attuazione della legge delega per la riforma del processo civile ⁽⁴⁾, ha introdotto il rinvio pregiudiziale nel codice di procedura civile mediante l'introduzione del nuovo art. 363-*bis* (cfr. *infra* § 4).

La Legge di Riforma non è, invece, intervenuta per risolvere l'annosa questione relativa all'autonomia delle Corti di giustizia tributaria rispetto al Ministero dell'Economia e delle Finanze, ossia l'indipendenza del giudice tributario da ogni altro potere (art. 104 della Costituzione) e la sua terzietà. Ciò costituisce una delle principali lacune della riforma, perché non interviene per assicurare la necessaria autonomia alla funzione giurisdizionale, tenuto anche conto che il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), tramite l'Agenzia delle Entrate, è parte nei giudizi tributari ⁽⁵⁾.

⁴ Legge delega 26 novembre 2021, n. 206.

⁵ Si veda F. Tundo, "Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili", che, in occasione dell'audizione del 28 giugno 2022 innanzi alle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze del

Le garanzie riconosciute al giudice ordinario, infatti, devono valere anche per i magistrati speciali, in quanto, non sono solo previste dalla Costituzione, ma sono anche richiamate dalla Corte europea per i diritti dell'uomo, in tema di equo processo.

A tale proposito, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, con l'ordinanza di rinvio n. 408/22 depositata il 31 ottobre 2022, ha sottoposto alla Corte Costituzionale la questione di legittimità della Legge di Riforma con riferimento al «... rapporto di dipendenza dei giudici tributari dal ministero dell'Economia e delle Finanze, titolare sostanziale dell'interesse oggetto delle controversie tributarie».

In particolare, secondo il giudice del rinvio, il contrasto rispetto ai principi costituzionali dell'indipendenza e dell'imparzialità dei giudici, già esistente *ante* riforma, è stato accentuato con la L. n. 130/2022, se si pensa, per esempio, ai nuovi compiti in materia di attività ispettiva sulle Corti tributarie attribuiti all'Ufficio Ispettivo presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

L'ordinanza lamenta anche la violazione del principio di ragionevolezza in merito ai provvedimenti disciplinari, nel caso in cui il giudice riporti condanne per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari (espulsione), senza che sia stato disposto un giudizio che consenta di valutare la gravità del fatto, nonché l'esclusione dal concorso interno per mansioni superiori per coloro che hanno accumulato ritardi nel deposito delle sentenze.

1. Le nuove Corti di giustizia tributaria

Come anticipato in premessa, la Legge di riforma ⁽⁶⁾ ha introdotto diverse novità in tema di ordinamento e di giustizia tributaria, modificando alcune disposizioni contenute nel Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 e nel Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Senato, ha osservato che la "professionalizzazione del giudice enfatizza in forma esponenziale la rilevanza del requisito di indipendenza... e che l'appartenenza organica della giurisdizione tributaria al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è controparte sostanziale dei contribuenti per mezzo delle Agenzie fiscali, sia inconciliabile con i requisiti di indipendenza, terzietà, imparzialità del Giudice".

⁶ Cfr. art. 1 "Disposizioni in materia di giustizia tributaria".

La prima novità evidente è la nuova denominazione degli organi della giurisdizione tributaria a decorrere dalla data di entrata in vigore della citata Legge di riforma. Infatti, le Commissioni Tributarie (Provinciali e Regionali) sono state rinominate Corti di Giustizia tributaria. Quindi, dal 16 settembre 2022, la giustizia tributaria si articola in Corti di Giustizia tributaria di primo e di secondo grado.

Denominazione fino al 15/9/2022	Denominazione dal 16/9/2022
Commissione tributaria provinciale ➔	Corte di giustizia tributaria di primo grado
Commissione tributaria regionale ➔	Corte di giustizia tributaria di secondo grado

Tale denominazione deriva dalla nuova composizione delle Corti. Infatti, con la previsione contenuta nell'articolo 1-bis "La giurisdizione tributaria" del D.Lgs n. 545/1992 ⁽⁷⁾ è stata introdotta la nuova figura dei "magistrati tributari", che saranno chiamati a esercitare la giurisdizione tributaria a tempo pieno e reclutati mediante concorso pubblico. Si assiste, quindi, ad una graduale professionalizzazione del giudice di merito che andrà a comporre le Corti di giustizia tributaria ⁽⁸⁾. Pertanto, accanto ai giudici tributari (cd. onorari o togati), già presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico - che continueranno a svolgere le proprie attribuzioni fino al completamento della loro carriera, salvo il superamento di specifici limiti d'età -, la giurisdizione tributaria sarà affidata anche ai nuovi magistrati, che con il tempo saranno gli unici componenti delle Corti di giustizia ⁽⁹⁾.

Giudici tributari	I giudici già iscritti nel ruolo unico al 1° gennaio 2022
--------------------------	---

⁷ introdotto dall'art. 1, c. 1, lett. b), della L. 130/2022.

⁸ Si vedano le disposizioni contenute nell'art. 1 della L. n. 130/2022 che hanno modificato le norme che disciplinano il reclutamento, la nomina alle funzioni direttive e alle progressioni di carriera dei componenti delle commissioni tributarie, contenute prevalentemente nel Capo I del D.Lgs n. 545/1992.

⁹ Nell'ambito di questo processo di sostituzione è stato, altresì previsto un graduale abbassamento del limite di età per la partecipazione ai bandi di concorso per i componenti delle Corti di giustizia tributaria che viene fissato al compimento del 67° anno d'età.

Magistrati tributari	I giudici che risulteranno vincitori dei concorsi indetti dal 1° gennaio 2023
-----------------------------	---

Ai magistrati ordinari, amministrativi e contabili o militari, non collocati in quiescenza alla data di entrata in vigore della Legge di riforma e che a tale data erano presenti da almeno due anni nel ruolo unico ⁽¹⁰⁾, è data facoltà di stabilizzare la loro posizione nella giurisdizione tributaria ⁽¹¹⁾.

La nuova denominazione assunta dagli organi giudicanti non va, tuttavia, ad incidere sulla competenza territoriale delle Corti di giustizia tributaria. Infatti, l'articolo 4 del D.Lgs. n. 546/1992 è stato aggiornato esclusivamente con le nuove denominazioni.

1.1 Giudice monocratico (Valore delle liti)

Al fine di snellire e velocizzare il lavoro delle Corti di giustizia tributaria, la Legge di riforma ⁽¹²⁾ ha introdotto l'articolo 4-*bis* nel D.Lgs. n. 546/1992 prevedendo che, a decorrere dai ricorsi notificati dal 1° gennaio 2023 ⁽¹³⁾, le controversie di valore fino a 3 mila euro saranno demandate alle competenti Corti di Giustizia di primo grado in composizione monocratica. Invero, il giudice monocratico non rappresenta una novità nel processo tributario, in quanto già il D.Lgs n. 156/2015 ⁽¹⁴⁾ aveva demandato al giudice monocratico il giudizio di ottemperanza per il pagamento di importi fino a 20 mila euro e delle spese di lite ⁽¹⁵⁾. Pertanto, con riguardo a tali controversie e per quelle di valore fino a tre mila euro, in luogo della composizione collegiale (tre membri) si avrà un giudice unico.

Le regole già previste per l'assistenza tecnica (articolo 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/92) trovano applicazione anche per l'assegnazione delle controversie al giudice

¹⁰ Cfr. art. 4, comma 39-*bis*, L. 12 novembre 2011, n. 183.

¹¹ È stato altresì previsto che, dal 1° gennaio 2027, tutti gli appartenenti alla giurisdizione tributaria (quindi, sia i giudici tributari già iscritti nel ruolo unico che i nuovi magistrati tributari), dovranno cessare dall'incarico al compimento del 70° anno d'età (finora previsto a 72 anni). In tale contesto, dal 2023 sono individuate alcune finestre per la cessazione dall'incarico.

¹² introdotto dall'art. 4, comma 1, lett. *b*), L. n. 130/2022,

¹³ Cfr. art. 8, comma 4, della L. n. 130/2022.

¹⁴ Cfr. comma 10-*bis* dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

¹⁵ Al riguardo si veda, tra gli altri, F. Pistolesi in <<Il Focus del Sole 24 Ore – Giustizia tributaria: la riforma>>, pag. 11.

monocratico. In particolare, il valore della lite corrisponde all'ammontare della sola imposta oggetto di contestazione, al netto, quindi, di interessi e sanzioni. Nel caso di controversie relative esclusivamente a sanzioni, il valore da considerare ai fini dell'individuazione della competenza è costituito solo da queste ⁽¹⁶⁾. Lo stesso principio vale anche nel caso in cui la controversia abbia ad oggetto soltanto gli interessi.

Restano escluse dalla competenza del giudice monocratico ⁽¹⁷⁾ quelle di valore indeterminabile, come nel caso di classamento di immobili ⁽¹⁸⁾.

Infine, è stabilito ⁽¹⁹⁾ che, ai fini della determinazione del valore della lite per l'individuazione della composizione monocratica o collegiale della Corte, va anche considerata l'imposta virtuale calcolata a seguito di una eventuale rettifica di una perdita.

Per lo svolgimento del giudizio dinanzi al giudice in composizione monocratica valgono, in quanto compatibili e non espressamente derogate, le ordinarie regole previste dal D.Lgs. n. 546/1992, tra cui, per esempio, l'esperimento del tentativo di mediazione, mediante la proposizione di un ricorso-reclamo, previsto per le cause di valore inferiore a 50 mila euro ⁽²⁰⁾. Con riguardo alla trattazione della controversia innanzi al giudice monocratico è prevista ordinariamente l'udienza a distanza (cfr. *infra* § 1.1.1).

Pertanto, le sentenze emesse dal giudice monocratico sono impugnabili, secondo le regole generali, innanzi alla Corte di giustizia di secondo grado, al pari di quelle emesse dal giudice di primo grado in composizione collegiale.

Da un punto di vista processuale, l'introduzione della figura del giudice monocratico per le cause "entro soglia" che si va ad affiancare a quella del giudice collegiale, potrebbe avere riflessi anche nel caso di cd. litisconsorzio necessario ⁽²¹⁾. Come noto, tale istituto trova applicazione se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più

¹⁶ Cfr. art. 12, comma 2, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992.

¹⁷ Cfr. ultimo periodo del comma 1 del citato art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

¹⁸ Cfr. "Liti minori dinanzi al giudice monocratico" di A. Cissello in Eutekne del 23 agosto 2022.

¹⁹ Cfr. ultimo periodo del comma 2 del citato art. 4-bis – Competenza del giudice monocratico – del D.Lgs. n. 546/1992.

²⁰ art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

²¹ Cfr. art. 14 – Litisconsorzio ed intervento –, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

soggetti, i quali devono partecipare tutti obbligatoriamente nello stesso giudizio, pena la nullità del processo per violazione del principio del contraddittorio ⁽²²⁾.

Può sorgere il dubbio, infatti, sull'individuazione della competenza del giudice in caso di litisconsorzio necessario, qualora sussistano contestualmente più giudizi instaurati autonomamente dai litisconsorti, che siano stati attribuiti distintamente al giudice monocratico e a quello collegiale ⁽²³⁾. È il caso dell'accertamento operato sulle società di persone, in cui il maggior reddito accertato sulla società e il maggior reddito di partecipazione accertato in capo ai singoli soci non sono coincidenti.

Si ritiene che in tale situazione sia il presidente della sezione della Corte di Giustizia adita a dirimere l'eventuale questione di competenza, assegnando il ricorso al giudice (in forma monocratica o collegiale), tenendo conto del valore della causa con riferimento a tutti i litisconsorti ⁽²⁴⁾ ⁽²⁵⁾.

1.2 Sezione tributaria presso la Corte di Cassazione

Sempre nel solco della maggiore specializzazione e professionalizzazione della giustizia tributaria, la Legge di riforma ha istituito un'autonoma sezione tributaria presso la Corte di Cassazione Civile ⁽²⁶⁾, deputata esclusivamente alla trattazione di pratiche tributarie. Al fine di dare impulso alla nuova sezione, è stato demandato al primo presidente della Suprema Corte il compito di adottare idonei provvedimenti

²² Si veda al riguardo la sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU. 4 giugno 2008 n. 14815

²³ Con la richiamata sentenza la Corte di Cassazione ha ritenuto che, nel diverso caso del conflitto territoriale, la competenza è del giudice previamente adito.

²⁴ Cfr. comma 1-ter dell'art. 6 del D.Lgs. 545/1992.

²⁵ Al riguardo si veda anche R. Amato "Giudice monocratico bypassato dal litisconsorzio necessario" in Eutekne del 26 settembre 2022 secondo cui << ...Non si è in presenza di una vera competenza. Sicché, configurandosi nel caso di litisconsorzio necessario una "connessione" tra le controversie autonomamente instaurate dai litisconsorti, al fine di assicurare l'unitarietà del processo in presenza di assegnazione unica o plurima all'organo collegiale di una controversia, quella o quelle sottosoglia, assegnata/e al giudice monocratico dovranno essere da questo rimessa/e al presidente ed essere trattata/e congiuntamente e unitariamente dal giudice collegiale competente. Tale conclusione rispetterebbe la ratio della riforma; infatti, l'introduzione del giudice monocratico per le cause di modesto valore è tesa a realizzare una maggiore celerità del processo tributario deflazionando l'organo collegiale da controversie "minori", che non può tramutarsi in un deficit della tutela giuridica, ragion per cui la remissione a quest'ultimo assicurerebbe sia l'unitarietà del giudizio litisconsortile, sia la decisione del collegio quale organo atto a decidere del rapporto giuridico sostanziale unico e inscindibile>>.

²⁶ Cfr. art. 3, comma 1, della Legge n. 130/2022.

organizzativi volti a stabilizzare gli orientamenti di legittimità e agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di Cassazione in materia tributaria, nonché a favorire l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati a tale nuova sezione.

Per consentire una stabilità della Corte e lo sviluppo di una specifica professionalità in materia tributaria da parte dei magistrati, sarebbe auspicabile un vincolo temporale di permanenza nell'incarico, in deroga agli ordinari criteri previsti per la composizione delle altre Sezioni. In altri termini, l'assegnazione alla sezione tributaria non deve essere percepita come di rango inferiore o transitorio rispetto ad altre materie. A tale fine, potrebbe eventualmente essere ipotizzata l'assegnazione su base volontaria, ferma restando l'esigenza di coprire gli organici.

1.3 Massimario unico delle Corti di giustizia tributaria

Intervenendo sempre sull'organizzazione del sistema giudiziario, la Legge di Riforma ha istituito con il nuovo articolo 24-*bis* del D.Lgs n. 545/1992 ⁽²⁷⁾ l'Ufficio del massimario nazionale presso il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. Tale ufficio a livello nazionale va a sostituire, dal 1° gennaio 2023, gli uffici del massimario previsti presso ciascuna Corte di giustizia tributaria di secondo grado ⁽²⁸⁾.

Il nuovo Ufficio, dotato di un proprio organico (un direttore che coordinerà le attività di quindici tra magistrati e giudici tributari), avrà il compito di rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle Corti di giustizia di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle Corti di giustizia tributaria di primo grado. Tali massime saranno quindi inserite nella banca dati della giurisprudenza tributaria di merito, gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze.

In tale modo, le singole Corti di giustizia potranno avvalersi di uno strumento rappresentativo del generale orientamento giurisprudenziale in materia tributaria.

Si auspica che i giudici/magistrati cui sarà affidato l'aggiornamento abbiano modo di dedicarsi a tempo pieno a tale attività e non solo come complemento della gestione del

²⁷ Cfr. lett. r) del comma 1 dell'art. 1 della Legge n. 130/2022.

²⁸ Infatti, l'art. 40 del D.Lgs. n. 545/1992, è stato abrogato, a partire dal 1° gennaio 2023, dalla lett. s) del comma 1 dell'art. 1 della Legge n. 130/2022.

contenzioso tributario. Ancor più, si auspica che tale strumento sia accessibile, oltre che dai giudici, anche dalle parti processuali indistintamente, in modo da non creare disparità di trattamento tra le medesime parti.

2. Il nuovo processo tributario

2.1 Modalità di svolgimento del processo

2.1.1 Udienze da remoto

La Legge di riforma ha sostituito l'embrionale disciplina dettata dall'art. 16, comma 4, del D.L. n. 119/2018 ⁽²⁹⁾ sul processo tributario telematico, prevedendo nuove disposizioni per l'udienza a distanza, applicabili ai ricorsi notificati dal 1° settembre 2023 ⁽³⁰⁾, specificando che il luogo del collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza.

La partecipazione alle udienze da remoto può essere richiesta dalle parti nel ricorso introduttivo, oppure nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione. La richiesta deve ottenere il consenso di tutte le parti costituite nel processo ⁽³¹⁾ e, in mancanza di tale consenso, si applicano le ordinarie disposizioni relative allo svolgimento della pubblica udienza e della camera di consiglio di cui all'art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992.

L'udienza da remoto deve, quindi, essere richiesta sempre da tutte le parti costituite nei giudizi di primo e secondo grado, mentre costituisce l'ordinario metodo di svolgimento nei giudizi innanzi al giudice monocratico e per quelli relativi alla sospensione cautelare, in cui l'udienza si svolge esclusivamente da remoto, salva l'eventuale istanza di parte motivata da comprovate ragioni.

²⁹ Il D.L. n. 119/2018 è stato convertito con modificazioni dalla legge n. 136/2018.

³⁰ L'art. 4, comma 4, della L. n. 130/2022 prevede che *“La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei giudici e del personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, può avvenire mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto”*. Il successivo comma 4-bis stabilisce che le nuove disposizioni *“si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023”*.

³¹ Nella precedente disciplina, per l'udienza da remoto era sufficiente la richiesta di una delle parti, previa notifica all'altra parte della stessa.

Considerata la necessità del consenso delle parti, è plausibile che, nel caso in cui una delle parti si opponga allo svolgimento dell'udienza da remoto o comunque non si esprima a favore entro i 10 giorni liberi che precedono l'udienza, si debba obbligatoriamente procedere con l'udienza pubblica, con evidente – e criticabile – depotenziamento di tale istituto (udienza da remoto) rispetto a quanto previsto nella disciplina di cui all'art. 16, comma 4, D.L. 119/2018 citato.

2.1.2. Prova testimoniale

Nell'ambito dei mezzi di prova, costituisce un'importante novità della Legge di riforma il nuovo comma 4 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 ⁽³²⁾ sui poteri istruttori del giudice, applicabile ai ricorsi notificati dal 16 settembre 2022, con il quale è stata introdotta nel processo tributario la prova testimoniale scritta, finora esclusa, mentre è stata confermata la preclusione per il giuramento.

Prima della riforma, infatti, la prima parte del quarto comma del citato art. 7 escludeva l'ammissione sia del giuramento che della prova testimoniale.

È stato, quindi, adattato al processo tributario il regime civilistico della prova testimoniale scritta contenuto nell'art. 257-bis del codice di procedura civile ⁽³³⁾ con alcuni scostamenti. In particolare, la testimonianza scritta può essere disposta dalla

³² art. 4, comma 1, lett. c), della L. n. 130/2022.

³³ Cfr. art. 257-bis, c.p.c.: *“Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato.*

Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone.

Il testimone rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione.

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

Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione.

Quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma.

Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma.

Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato”.

Corte di giustizia tributaria qualora lo ritenga necessario ai fini della decisione, anche in assenza di accordo delle parti, diversamente da quanto previsto dalla disciplina civilistica. Si tratta di un mezzo di prova eventuale che potrà essere disposto anche d'ufficio, su insindacabile giudizio dell'organo giudicante, ma soltanto se attinente ai fatti rappresentati in giudizio, non potendo i giudici tributari sostituirsi alle parti o supplire ad eventuali carenze difensive delle stesse. I giudici tributari, infatti, esercitano i poteri istruttori *“nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”* e, pertanto, la prova testimoniale dovrà essere disposta, in ogni caso, soltanto se ritenuta necessaria, cioè quando non sussistono altri elementi probatori idonei per la decisione della controversia e 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 quella attestate dal pubblico ufficiale”* ⁽³⁴⁾.

La prova testimoniale non è, quindi, ammessa per provare fatti attestati da un pubblico ufficiale in atti facenti fede fino a querela di falso, ma tale limite, di converso, non dovrebbe valere per quegli elementi che, seppure rilevati in un processo verbale di constatazione, non siano coperti da fede pubblica.

Rispetto alla versione originaria del disegno di legge di riforma, non è più richiesto che il giudice ritenga *“assolutamente”* necessaria la prova testimoniale, lasciando dunque un maggior margine di discrezionalità allo stesso.

Considerato che le modalità di assunzione della prova nell'ambito del processo tributario derivano dal generico rinvio all'art. 257-*bis* del codice di procedura civile sulla prova testimoniale scritta e, da questo, alle altre disposizioni relative all'acquisizione di tale prova (art. 249 e ss.), è difficile prevedere se, in futuro, sarà possibile acquisire anche la testimonianza orale, come previsto dalle norme processuali civilistiche dalle quali mutua, se compatibili, il funzionamento. Viceversa, non dovrebbero esserci dubbi sull'ammissione di tale mezzo di prova in entrambi i gradi del giudizio, ancorché l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 si riferisca genericamente alla *“corte di giustizia tributaria”*, senza distinguere tra primo e secondo grado. Tuttavia, come noto, in appello non possono essere disposte nuove prove, incluse

³⁴ Cfr. art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992, come sostituito dal citato art. 4, comma 1, lett. c), della L. n. 130/2022.

quelle testimoniali, ad eccezione di quelle che siano ritenute necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non aver potuto fornire in primo grado per causa a lei non imputabile (art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992).

Anche se l'assunzione di tale mezzo di prova sarà solo eventuale e residuale rispetto ad altri elementi probatori, è apprezzabile l'intento del legislatore di voler ampliare i poteri istruttori del giudice tributario, tentando di colmare le lacune ancora esistenti rispetto ai giudizi ordinari.

2.1.3. Sospensione cautelare

La Legge di Riforma ⁽³⁵⁾, pur senza modificare i presupposti della sospensione giudiziale dell'atto impugnato (*fumus boni iuris e periculum in mora*) ⁽³⁶⁾, recepisce l'esigenza di accelerare la fase cautelare, disciplinata dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, mediante la riduzione del termine per la trattazione delle istanze di sospensione da 180 a 30 giorni dalla loro presentazione ⁽³⁷⁾, abrogando il comma 5-bis dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

La sospensione cautelare costituisce una tutela per il ricorrente che, in attesa dell'esito del giudizio, potrebbe subire nocimento dagli effetti pregiudizievoli dei provvedimenti tributari (atti impositivi), in quanto immediatamente esecutivi, che legittimano comunque l'ente creditore alla riscossione delle somme pretese, in mancanza di apposita sospensiva. La tutela cautelare, tuttavia, può essere richiesta a fronte di una potenziale fondatezza del ricorso e di un verosimile danno, grave e irreparabile, sulla base di una valutazione di carattere sommario. La proposizione della domanda cautelare dà luogo ad una sorta di procedimento incidentale che si innesta nell'ambito del processo relativo all'atto oggetto di sospensiva.

³⁵ L'art. 4, comma 1, lett. f), della L. n. 130/2022.

³⁶ Con *fumus boni iuris* si intende la verosimile fondatezza del ricorso e, con *periculum in mora*, il danno grave e irreparabile derivante dall'esecuzione dell'atto tributario impugnato.

³⁷ Si tratta della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato che la parte interessata (contribuente) può richiedere, mediante istanza motivata alla Corte di giustizia competente, nel ricorso o in atto separato, qualora ritenga che dall'atto impugnato possa derivargli un danno grave ed irreparabile (*fumus boni iuris* e *periculum in mora* - vedi nota precedente).

La novella stabilisce che la prima camera di consiglio utile per la trattazione dell'istanza di sospensione sia fissata, con decreto del presidente, non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza. Per la comunicazione della trattazione dell'istanza di sospensione è stato dimezzato il termine (da 10 a 5 giorni liberi) previsto per la notifica da parte del giudice alle parti processuali - presumibilmente non ancora costituite, non essendo ancora decorsi i termini per la costituzione in giudizio e prima ancora dell'esame preliminare di ammissibilità del ricorso.

Oltre alla riduzione dei termini è stato previsto, con un'aggiunta al comma 2 del citato art. 47, che l'udienza sulla sospensione cautelare non possa coincidere con la trattazione del merito. In tal modo si è voluto contrastare e superare definitivamente l'orientamento, peraltro condiviso anche dalla Corte di Cassazione, che autorizzava l'esame del merito della causa in sede di giudizio cautelare e che, anche se di fatto riduceva i tempi del processo, precludeva alle parti di produrre memorie illustrative *ex art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992*, così violando il diritto di difesa e di contraddittorio ⁽³⁸⁾. Viene preclusa, quindi, la possibilità di decidere il merito della controversia nel corso dell'udienza di sospensione cautelare, garantendo il diritto di difesa e di contraddittorio delle parti, anche mediante presentazione di memorie o di documenti aggiuntivi, così come, di converso, sarà preclusa, d'ora in poi, la decisione della sospensione dell'atto in sede di decisione di merito.

Inoltre, l'esito della sospensiva deve essere comunicato dalla Corte nella stessa udienza di trattazione dell'istanza, con ordinanza motivata non impugnabile, mediante la lettura alle parti del dispositivo della medesima ordinanza.

Infine, la Legge di Riforma ⁽³⁹⁾ ha stabilito, con l'aggiunta nel comma 5 dell'art. 47 di una specifica previsione per i contribuenti con "bollino di affidabilità fiscale", che i ricorrenti non siano tenuti alla prestazione di garanzia ove abbiano conseguito un

³⁸ Sul punto G. Melis, "Udienza cautelare entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza", Il Focus del Sole 24Ore n. 22 del 15.9.2022, ricorda come "la giurisprudenza ha escluso la rilevanza dell'omessa fissazione in via autonoma dell'udienza di sospensiva proprio argomentando dalla possibilità che il presidente della commissione possa decidere di differire la disamina dell'istanza cautelare all'udienza di discussione del merito, senza dunque fissare una preventiva udienza, e che la prima udienza di consiglio utile possa coincidere proprio con l'udienza di trattazione (Cass., n. 7960/2022)".

³⁹ Cfr. art. 2 della L. n. 130/2022.

punteggio pari almeno a 9 negli ultimi tre periodi di imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso, documentabile attraverso la produzione in giudizio degli ISA. Tale nuova previsione è stata accolta favorevolmente dalla dottrina, in quanto la perseverata affidabilità del contribuente attenua notevolmente il rischio per l'Amministrazione finanziaria di giungere alla fine del contenzioso con un debitore privo di patrimonio su cui soddisfare la pretesa erariale ⁽⁴⁰⁾.

Per completezza, si ricorda che la tutela cautelare opera anche nei gradi successivi al primo, in forza delle modifiche introdotte dal D.Lgs n. 156/2015. In appello è disciplinata dall'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992, mentre nel giudizio innanzi alla Corte di Cassazione, è possibile rivolgersi al giudice d'appello per sindacare il solo *periculum in mora* e sospendere l'esecutività della sentenza impugnata (art. 62-bis, D.Lgs. n. 546/1992).

2.1.4. Onere della prova

La Legge di Riforma introduce, nell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 sui poteri dei giudici tributari, un nuovo comma 5-bis ⁽⁴¹⁾, che attribuisce esplicitamente al giudice tributario la responsabilità della valutazione della prova delle irregolarità tributarie accertate dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria ⁽⁴²⁾, rafforzando in tal modo, nella fase processuale, l'onere della prova a carico di quest'ultima, al fine di ristabilire equità tra le parti, come previsto dall'art. 97 della Costituzione.

La novella prevede, infatti, che l'Amministrazione finanziaria debba dare prova in giudizio delle violazioni contestate con l'atto impugnato e che *“il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se comunque è insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale..... le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”*.

⁴⁰ Cfr., G. Melis, cit..

⁴¹ Anche questa disposizione è entrata in vigore il 16 settembre 2022

⁴² art. 6, comma 1, L. n. 130/2022.

Parafrasando la norma, pertanto, la pretesa è illegittima non solo quando non sia suffragata da prova, ma anche quando, se presente, sia “contraddittoria” o comunque non idonea a supportare le ragioni dell’atto impositivo.

Viene, quindi, attribuito al giudice tributario un ruolo determinante nella valutazione delle prove presenti negli atti processuali. Non è più sufficiente da parte dell’ente pubblico la mera esposizione della legittimità della pretesa, ma già nella motivazione dell’atto impositivo deve sussistere l’indicazione del relativo supporto probatorio, perché non può essere integrata nel corso del processo. La motivazione, quindi, deve essere circostanziata e puntuale fin dal principio ⁽⁴³⁾, in quanto il giudice deve fondare la propria decisione sugli elementi di prova e dei fatti dedotti in giudizio nei limiti di quanto richiesto dalle parti, con la conseguenza che, in mancanza di prova, il giudice può annullare l’atto impositivo.

Per quanto concerne, invece, le ordinarie richieste di rimborso di crediti erariali, diverse da quelle volte alla restituzione di somme pagate per atti di accertamento poi annullati, la nuova norma conferma l’onere della prova a carico della parte istante (*“...spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”*).

In assenza di una norma di decorrenza specifica, deve ritenersi che la nuova disposizione sull’onere della prova operi fin dall’entrata in vigore della legge di riforma del contenzioso tributario, e cioè dal 16 settembre 2022, anche in relazione ai processi già in essere alla predetta data.

2.2. Conciliazione giudiziale (art. 48-bis) e reclamo-mediazione (art. 17-bis)

Al fine di favorire la deflazione del contenzioso tributario, in aggiunta alla conciliazione a istanza di parte ⁽⁴⁴⁾, è stato introdotto nel D.Lgs. n. 546/1992 l’art. 48-

⁴³ Coerentemente con quanto disposto dall’art. 3 della L n. 241/1990, che richiede che ogni provvedimento amministrativo sia motivato con l’indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

⁴⁴ Cfr. art. 48-bis – Conciliazione in udienza – del D.Lgs. n. 546/1992 “1. Ciascuna parte entro il termine di cui all’articolo 32, comma 2, (cioè entro 10 giorni liberi prima della data prevista per il deposito di memorie illustrative ai fini della trattazione) può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia. 2. All’udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell’accordo conciliativo.

bis1 ⁽⁴⁵⁾, che attribuisce al giudice il potere di stimolare la definizione bonaria delle liti oggetto di reclamo-mediazione ⁽⁴⁶⁾, tenuto conto dell'esistenza "di questioni di facile e pronta soluzione", mediante la formulazione di una proposta conciliativa, sia in udienza che fuori dall'udienza. In quest'ultima ipotesi, la proposta deve essere formalmente comunicata alle parti. Qualora venga, invece, formulata in udienza, la proposta deve essere comunicata eventualmente solo alle parti non comparse.

Proposta di conciliazione giudiziale	
Se formulata in udienza 	va comunicata alle parti eventualmente non comparse
Se formulata fuori udienza 	va comunicata formalmente alle parti

Il giudice ha il potere di disporre il rinvio della causa per consentire il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

In mancanza di accordo, la nuova disposizione stabilisce ⁽⁴⁷⁾ che si debba procedere direttamente alla trattazione della causa nel corso della medesima udienza in cui è stato esperito il tentativo di conciliazione non andato a buon fine.

3. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere."

⁴⁵ Cfr. Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria, articolo introdotto dall'art. 4, comma 1, lett. g), della Legge n. 130/2022.

⁴⁶ Cfr. art. 17-bis – Il reclamo e la mediazione – del D.Lgs. n. 546/1992 "1. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.

1.bis Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014".

⁴⁷ Cfr. comma 3 del citato art. 48-bis1.

Una specifica previsione sanzionatoria prevede che le spese del giudizio, maggiorate del 50 per cento, restino a carico della parte che non abbia accettato il tentativo di conciliazione del giudice (così come in caso di conciliazione proposta da una delle parti), laddove, ancorché l'esito del giudizio sia a lui favorevole, l'accoglimento della sua pretesa risulti inferiore a quella proposta in sede di conciliazione ⁽⁴⁸⁾.

Diversamente, in caso di raggiungimento di accordo conciliativo, lo stesso deve essere perfezionato con la redazione di un processo verbale, nel quale devono essere indicati le somme dovute, i termini e le modalità di pagamento ⁽⁴⁹⁾.

Tale accordo costituisce, in caso di previsione del pagamento a carico:

- a) del contribuente -> titolo per la riscossione a favore dell'ente impositore;
- b) dell'ente impositore -> titolo per la restituzione delle somme eventualmente già pagate dal contribuente.

A seguito della stipula del processo verbale di conciliazione, il giudice dichiara, con sentenza, l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere ⁽⁵⁰⁾ e, salvo diverso accordo delle parti, in caso di conciliazione giudiziale le spese del giudizio sono compensate ⁽⁵¹⁾.

Per favorire l'accordo di conciliazione giudiziale, sono stati estesi ⁽⁵²⁾, anche a tale forma di conciliazione, i benefici previsti in caso di raggiungimento della definizione ad istanza di parte e cioè la riduzione delle sanzioni amministrative, rispettivamente, nella misura del:

- a) 60% del minimo (riduzione al 40%), in caso di perfezionamento della conciliazione nel primo grado di giudizio;
- b) 50% del minimo, in caso di perfezionamento della conciliazione nel secondo grado di giudizio.

⁴⁸ Cfr. comma 2-*octies* dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992 – Spese del giudizio – come sostituito dall'art. 4, comma 1, lett. d), della Legge n. 130/2022.

⁴⁹ Cfr. comma 4 del citato art. 48-*bis*1.

⁵⁰ Cfr. comma 5 del citato art. 48-*bis*1.

⁵¹ Cfr. ultimo periodo del citato nuovo comma 2-*octies* dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992.

⁵² Cfr. modifiche all'art. 48-*ter* – Definizione e pagamento delle somme dovute – del D.Lgs. n. 546/1992 introdotto dall'art. 4, comma 1, lett. h), della Legge n. 130/2022.

Come osservato da parte della dottrina ⁽⁵³⁾, in caso di fallimento della conciliazione imputabile alla parte pubblica, il legislatore avrebbe potuto prevedere una responsabilità amministrativa del funzionario che immotivatamente rifiuti la conciliazione, con conseguente condanna alle spese, al pari di quanto stabilito nell'ambito della procedura di reclamo-mediazione ⁽⁵⁴⁾. Infatti, seppure i due istituti abbiano un'incidenza diversa sul procedimento, entrambi hanno una valenza deflattiva del contenzioso e, pertanto, dovrebbero essere allo stesso modo valutati anche rispetto agli effetti e alle conseguenze che determinano tra le parti.

Sempre nell'ottica deflattiva del contenzioso tributario, con l'introduzione del comma 9-bis nell'art. 17-bis del D.Lgs n. 546/1992, in tema di reclamo e di mediazione, sono state previste misure sanzionatorie volte a colpire la parte soccombente nel processo tributario in caso di accoglimento delle ragioni già espresse dalla parte vittoriosa in sede di reclamo o mediazione. In particolare, è stabilita, in via automatica, a carico della parte soccombente la condanna al pagamento delle spese di giudizio. Pertanto, non è più rimessa alla valutazione del giudice tributario la condanna/ripartizione delle spese di giudizio, ma, in presenza dei richiamati presupposti, la condanna alle spese di lite rappresenta un'automatica conseguenza del giudizio.

Non si può non osservare come appaia poco condivisibile la scelta operata dal legislatore di inserire la previsione sanzionatoria in parola nell'art. 17-bis e non nello specifico art. 15 sulle spese di giudizio. Si tratta, infatti, di spese di lite connesse ad un giudizio tributario, ancorché scaturisca dal rigetto di un reclamo o dal mancato accoglimento di una proposta di mediazione. Tale scelta appare, peraltro, anche in contrasto con la previsione di maggiorazione delle spese del giudizio in caso di mancata conciliazione proposta dal giudice, sopra esaminata.

⁵³ Cfr. "Nuova conciliazione d'ufficio limitata alle controversie reclamabili" di G. Infranca e P. Semeraro in Eutekne del 3 settembre 2022.

⁵⁴ Cfr. il nuovo comma 9-bis dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 4, comma 1, lett. e), della Legge n. 130/2022.

Inoltre, in caso di condanna della parte pubblica è altresì previsto che la stessa possa rilevare anche ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

3. Definizione delle liti fiscali pendenti presso la Corte di Cassazione

Al fine di snellire l'enorme mole di contenzioso tributario pendente presso la Corte di Cassazione, la Legge di Riforma ha previsto ⁽⁵⁵⁾ la definizione agevolata delle controversie pendenti alla data di entrata in vigore della predetta legge ⁽⁵⁶⁾, in cui l'Agenzia delle Entrate è parte del processo.

Le nuove disposizioni prevedono che siano definibili le controversie:

- a) di valore non superiore a 100.000 euro, se l'Agenzia delle Entrate sia risultata integralmente soccombente nei precedenti gradi di merito, mediante il pagamento del 5% del valore della lite;
- b) di valore non superiore a 50.000 euro, se l'Agenzia delle Entrate sia risultata in tutto o in parte soccombente in uno o entrambi i precedenti gradi di merito, mediante il versamento del 20% del valore della lite ⁽⁵⁷⁾.

Per controversie pendenti si intendono quelle per le quali il ricorso per Cassazione è stato notificato alla controparte entro il 16 settembre 2022, "*...purché alla data della presentazione della domanda di definizione non sia intervenuta una sentenza definitiva*" ⁽⁵⁸⁾.

La definizione agevolata è richiesta dai contribuenti che abbiano proposto il ricorso introduttivo del giudizio in primo grado, o di chi vi sia subentrato, o ne abbia la

⁵⁵ Cfr. art. 5, commi 1 e 2, della L. n. 130/2022

⁵⁶ La Legge n. 142 del 21.9.2022, di conversione del D.L. n. 115 del 9.8.2022 (cd. Decreto Aiuti-bis), inserendo l'art. 41-bis, ha eliminato il riferimento al termine del 15 luglio 2022 dei commi 1 e 2 dell'art. 5, della L. n. 130/2022 ("*Le controversie tributarie... pendenti alla data del 15 luglio 2022 innanzi alla Corte di cassazione ai sensi dell'art. 62 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546...*"). In tal modo, superando le ambiguità interpretative scaturenti dalla errata formulazione dei commi testé citati, le controversie definibili sono solo quelle pendenti alla data di entrata in vigore della legge di riforma, ossia, quelle con riferimento alle quali il ricorso per cassazione sia notificato alla controparte entro il 16 settembre 2022, come stabilito dal successivo comma 4 del medesimo art. 5.

⁵⁷ Gli importi dovuti del 5% o del 20% devono essere effettuati mediante Mod. F24 utilizzando gli appositi codici tributo istituiti con la risoluzione 23 settembre 2022, n. 50/E, e non è ammessa la compensazione di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

⁵⁸ Cfr. art. 5, comma 4, L. n. 130/2022.

legittimazione ⁽⁵⁹⁾. Le liti fiscali possono essere definite con decreto di estinzione del processo, che interviene nell'ipotesi in cui non sia stata ancora fissata la data della decisione.

È stata, invece, esclusa per espressa previsione ⁽⁶⁰⁾, la definizione agevolata per le controversie che riguardano, anche solo parzialmente:

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14 dicembre 2020 e l'IVA riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato, ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

La definizione si perfeziona – salvo eventuale diniego - con la presentazione della domanda e con il pagamento degli importi dovuti. Qualora non ci siano importi da versare, in quanto sono state già pagate tutte le somme oggetto della pretesa erariale (es. accertamento esecutivo), la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

La domanda per la definizione agevolata deve essere presentata, per ciascuna controversia che si vuole definire, entro 120 giorni dal 16 settembre, data di entrata in vigore della norma in esame (quindi entro il 14 gennaio 2023, ma siccome il 14 cade di sabato, entro il 16 gennaio), utilizzando il modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2022, che ha anche definito le modalità e i termini per il versamento delle somme dovute. L'adesione alla definizione agevolata comporta la contestuale rinuncia a ogni eventuale pretesa di equa riparazione e, in tutti i casi le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

Il citato provvedimento prevede che l'importo dovuto deve essere versato in un'unica soluzione, non essendo ammessa alcuna rateizzazione, effettuando distinti versamenti per ciascuna autonoma controversia. È comunque ammesso lo scomputo delle somme già versate in pendenza di giudizio, ma non sono ripetibili quelle eccedenti gli importi

⁵⁹ Cfr. art. 5, comma 3, L. n. 130/2022.

⁶⁰ Cfr. il successivo comma 6 dell'art. 5 della Legge di Riforma.

dovuti per la definizione. È preclusa la compensazione di cui all'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997.

Per la determinazione del valore della lite la legge di Riforma rinvia alle disposizioni sul condono ⁽⁶¹⁾, secondo cui l'importo da definire, con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, corrisponde all'imposta accertata, al netto dei relativi interessi e sanzioni. Pertanto, anche se le sanzioni fossero state irrogate con atto diverso da quello che ha accertato la maggiore imposta, la definizione comporterebbe comunque il loro annullamento. Se, invece, la pretesa impositiva concernesse esclusivamente le sanzioni, nel silenzio dell'art. 5 della legge di Riforma, si dovrebbe ritenere che i relativi atti irrogativi possano essere oggetto di definizione, in quanto non espressamente esclusi.

Gli effetti della definizione prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali che non siano passate in giudicato alla data di entrata in vigore della norma e, nel caso in cui la definizione sia stata richiesta da uno dei coobbligati in giudizio, il suo perfezionamento vale anche per gli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni relative alla definizione delle controversie autonome.

Come è stato chiarito anche dai giudici di legittimità ⁽⁶²⁾, non è possibile procedere alla definizione agevolata in caso di appello dichiarato inammissibile, perché tardivo o rigettato. L'inammissibilità dell'appello, infatti, configura un'ipotesi di soccombenza processuale che vanifica l'esito positivo del giudizio di merito per il contribuente e, pertanto, rende improcedibile la definizione agevolata, non risultando soddisfatta la condizione della soccombenza dell'Amministrazione finanziaria ⁽⁶³⁾.

In definitiva, la definizione agevolata delle cause pendenti in Cassazione, per quanto potrebbe risultare appetibile in linea teorica, potrebbe avere poco interesse nella pratica, per due ordini di motivi. Il primo concerne il contribuente che, per chiudere la controversia, deve pagare il 5 o il 20 per cento delle imposte richieste, ancorché sia risultato vittorioso nei due gradi di merito. Il secondo riguarda il pagamento degli

⁶¹ Vedi art. 16, comma 3, L. 27 dicembre 2002, n. 289 in materia di condono.

⁶² Cfr. Cass., sent. n. 29343 del 10.10.2022.

⁶³ Cfr. "Se l'appello è inammissibile niente definizione delle liti", Laura Ambrosi, Il Sole 24 Ore del 10.10.2022.

importi in corso di giudizio che, ancorché vengano scomputati da quelli dovuti per la definizione, se fossero eccedenti sarebbero comunque irripetibili. Appare evidente che, ricorrendo tale ipotesi, l'istituto non riveste alcuna convenienza economica.

Per completezza, si segnala che la Legge di Bilancio per il 2023, in alternativa alla definizione agevolata in esame, reintroduce, in base a modalità sostanzialmente analoghe a quelle previste dal D.L. n. 119/2018 (convertito con modificazioni dalla L. n. 136/2018), la definizione delle controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023, senza limiti di importo sul valore della lite e con la percentuale più favorevole in caso soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nel giudizio di secondo grado (15% anziché 20% del valore della lite).

4. Rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione

Come anticipato in premessa, il disegno di legge della riforma del processo tributario prevedeva l'introduzione del nuovo istituto del rinvio pregiudiziale in Cassazione, consistente nella possibilità per il giudice di merito di sottoporre, direttamente alla Corte di Cassazione, una questione di diritto sulla quale avesse preventivamente provocato il contraddittorio tra le parti, al fine di giungere con maggior celerità alla risoluzione della stessa.

Nella Legge di Riforma, invece, il rinvio pregiudiziale non è stato confermato. Tuttavia, un analogo istituto riappare nel processo tributario in virtù dell'applicazione delle norme del codice di procedura civile. Infatti, con il D.Lgs. n. 149/2022, di attuazione della legge delega per la riforma del processo civile (art. 1, comma 9, lett. g), L. n. 206/2021) è stato introdotto l'art. 363-*bis* c.p.c. "Rinvio pregiudiziale", che prevede che il giudice di merito possa disporre, con ordinanza e dopo aver sentito le parti, il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione per la risoluzione di una questione esclusivamente di diritto, quando concorrono le seguenti condizioni:

1. la questione è necessaria alla definizione anche parziale del giudizio e non è stata mai affrontata dalla Corte di Cassazione;
2. la questione presenta gravi difficoltà interpretative;
3. la questione è suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

Non viene, tuttavia, precisato quali siano i giudici di merito legittimati a proporre il rinvio pregiudiziale, se solo quelli ordinari o anche i giudici speciali (amministrativi, contabili o tributari), anche perché la legge delega prima, e poi il decreto delegato, non hanno posto specifici limiti. A tale riguardo, l'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, nella relazione n. 96 del 6 ottobre 2022, nel fornire i primi chiarimenti sulle disposizioni contenute nel citato D.Lgs. n. 149/2022, ha ritenuto che possa rientrare nel termine "giudice di merito" anche il giudice tributario, sul presupposto che le sue pronunce possano essere impugnate innanzi alla Corte di Cassazione per violazione di legge, ed anche per la presenza dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 sul contenzioso tributario che rinvia alle norme del codice di procedura civile per tutto quanto da esso non disposto e con esso compatibile.

Pertanto, anche le Corti di Giustizia tributaria potranno disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione per la risoluzione di questioni di diritto, ai sensi del neo introdotto art. 363-bis, c.p.c., in presenza dei presupposti ivi previsti, con riferimento ai giudizi di merito pendenti alla data del 30 giugno 2023 ⁽⁶⁴⁾.

Non vi sono limiti nemmeno con riferimento alla fase del giudizio di merito, entro cui la questione può essere sollevata dal giudice. Sembrerebbe, quindi, che il rinvio pregiudiziale possa essere sollevato dal giudice di merito in qualunque fase processuale, purché la questione sia stata sottoposta al contraddittorio delle parti.

Non è, invece, chiaro se il rinvio pregiudiziale possa essere disposto solo nell'ambito di procedimenti volti a definire la questione con una decisione idonea ad acquisire l'autorità di giudicato, ovvero se possa essere sollevato anche nell'ambito di procedimenti di volontaria giurisdizione o quelli cautelari, per cui la decisione non ha autorità di giudicato. Al fine di circoscrivere i motivi di rinvio pregiudiziale, si è previsto (analogamente a quanto richiesto per le ordinanze con cui vengono sollevate le questioni di legittimità costituzionale) che la relativa ordinanza debba essere motivata e che il giudice debba indicare le diverse possibili opzioni interpretative per la soluzione della questione.

⁶⁴ Cfr. art. 3, comma 27, lett. c), del D.Lgs n. 149/2022, cit.

Il rinvio pregiudiziale determina, altresì, la sospensione del procedimento di merito dal giorno in cui è depositata l'ordinanza, tranne che per il compimento di atti urgenti e di attività istruttorie che non dipendano dalla soluzione della questione oggetto del rinvio pregiudiziale, come nel caso di pluralità di domande connesse solo soggettivamente. La Corte dispone, infine, con la sentenza che enuncia il principio di diritto o con il decreto che dichiara inammissibile la questione, la restituzione degli atti al giudice *a quo*.

L'istituto in esame che, per usare un modo di dire comune, è rientrato dalla finestra nel processo tributario, non è, tuttavia, esente da critiche. *In primis*, per quanto concerne la celerità del processo che potrebbe, invece, essere ulteriormente rallentato da tale strumento processuale, "ingolfando" la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, e *in secundis*, per il rischio di violazione del principio, tutelato dall'art. 25 della Costituzione, del giudice naturale, in quanto il rinvio pregiudiziale è azionabile d'ufficio e comporta la rimessione della controversia ad un giudice diverso da quello investito dalle parti ⁽⁶⁵⁾.

A nostro avviso, il vero limite del rinvio pregiudiziale è da ravvisarsi nell'inefficacia *erga omnes* del principio di diritto enunciato dalla Corte. Infatti, per espressa previsione della legge delega, esso è vincolante sia nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione quanto, nel caso in cui questo si estingua, nel nuovo processo in cui venga proposta la medesima domanda tra le stesse parti, ma non può mai valere per altri giudizi.

* * *

Cordiali saluti.

Il Direttore

(Francesco De Angelis)

⁶⁵ Sul punto F. Tundo, cit., il quale ritiene che sia leso il diritto delle parti ad ottenere una pronuncia di merito secondo l'ordinario schema del processo.