

Appendice di aggiornamento

DECRETO LEGISLATIVO 31 DICEMBRE 1992, N. 546

Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413

COME MODIFICATO DAL
DECRETO LEGISLATIVO 30 DICEMBRE 2023, N. 220

Disposizioni in materia di contenzioso tributario

(G.U. 3 gennaio 2024, n. 2)

7 Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado. *1. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.*

2. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

3. [È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia].

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.

5. *Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.*

5-bis. *L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.*

SOMMARIO: La prova testimoniale scritta dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 220/2023.

I. La prova testimoniale scritta dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 220/2023. ■ L'art. 1, 1° co., lett. a), d.lgs. n. 220/2023 ha aggiunto due periodi al 4° co. dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992 ed è entrato in vigore il 4-1-2024. Tuttavia, la novella in esame si applica ai processi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1-9-2024, in virtù dell'art. 4 del già menzionato d.lgs. n. 220/2023. Nessun altro comma dell'art. 7 è stato modificato dal d.lgs. n. 220/2023. La novella in esame attua l'art. 10, 1° co., lett. b), n. 1) della legge di delegazione n. 111/2023, il cui principio e criterio direttivo prevede l'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria attraverso «la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo». L'art. 1, 1° co., lett. a), d.lgs. n. 220/2023 ha modificato il 4° co. dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992 mediante l'innesto di due periodi, mentre i tre periodi in cui si articolava precedentemente il 4° co. non sono stati modificati. ■ Il nuovo quarto periodo del 4° co. opportunamente chiarisce, innanzitutto, che il modello di testimonianza scritta potrà essere scaricato, unitamente alle istruzioni per la compilazione, dal sito istituzionale del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze e non potrà più essere utilizzato il modulo di assunzione della testimonianza descritto nell'art. 103 bis disp. att. c.p.c., approvato con decreto del Min. della giustizia 17-2-2010, pur con le necessarie modifiche. Il modello in questione, peraltro, contenente i quesiti ammessi dal giudice sui quali il testimone dev'essere interrogato, può essere notificato a quest'ultimo (unitamente alle relative istruzioni per la compilazione) in via telematica, sempre che sia in possesso di un indirizzo di posta elettronica certificata. In attesa che venga reso disponibile il modello nel sito istituzionale del Dipartimento della giustizia tributaria, può essere utilizzato, in via transitoria, il modulo approvato con decreto del Ministro della giustizia 17-2-2010, pur con le necessarie modifiche, tra le quali

l'indicazione della corte di giustizia tributaria che ha ammesso la prova testimoniale in forma scritta. ■ Il 5° e ul. periodo del 4° co., si colloca, come il precedente, nuovamente nell'ottica del potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributarie e della digitalizzazione del processo, di cui all'art. 10, 1° co., lett. b), n. 1) della legge di delegazione n. 111/2023. Se il testimone possiede una firma digitale, il difensore della parte che gli ha notificato il modulo di assunzione della testimonianza deposita telematicamente il modello medesimo compilato e sottoscritto "in ogni sua parte" dal testimone con firma digitale. A tal fine, la firma digitale dev'essere apposta sulla base di un certificato di firma digitale in corso di validità, comunque non revocato ovvero sospeso al momento della sottoscrizione del modulo. Il 4° e 5° periodo del 4° co. allontanano la disciplina del modello di testimonianza scritta nel processo tributario rispetto al disposto dell'art. 103 bis disp. att. c.p.c., di cui essi costituiscono delle deroghe. In altre parole, si tratta di un opportuno adattamento della disciplina codicistica della testimonianza scritta rispetto alle esigenze che scaturiscono da regole processuali tributarie fortemente orientate e funzionali rispetto alla digitalizzazione e alla semplificazione. ■ Il testimone deve rispondere ai quesiti ammessi entro il termine fissato dall'ordinanza della corte di giustizia tributaria e le risposte a ciascuna domanda devono essere «specifiche e pertinenti», precisando altresì «se ha avuto conoscenza dei fatti oggetto della testimonianza in modo diretto o indiretto» (art. 103 bis, 1° co., 3° periodo, disp. att. c.p.c.). Il testimone indica i quesiti ammessi ai quali non è in grado di rispondere, specificandone le ragioni e, se esercita la facoltà di astensione, ai sensi dell'art. 249 c.p.c., deve compilare il modello di testimonianza ivi indicando i motivi dell'astensione (art. 257 bis, rispettivamente 3° e 5° co. c.p.c.). La novella in esame, tuttavia, non chiarisce se la prova testimoniale assunta esclusivamente in forma scritta escluda la testimonianza orale dei testimoni, al

fine di meglio precisare o confermare le dichiarazioni rese nelle risposte scritte ai quesiti. Ciò nonostante, sembra da escludere l'applicazione dell'8° co. dell'art. 257 *bis* c.p.c. nel processo in

termini, laddove prevale la modalità scritta che caratterizza il mezzo istruttorio in esame (*contra*, CLO, *R. d. fin. sc. fin.* 23, 239, 240). [ALBERTO COMELLI]

11 Capacità di stare in giudizio. *1. Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.*

2. L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato.

3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.

3-bis. [Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano anche agli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato davanti alle Commissioni tributarie provinciali.]

3-ter. La Regione nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante i dirigenti degli uffici finanziari e tributari, nonché mediante i funzionari individuati dall'ente con proprio provvedimento.

SOMMARIO: La capacità di stare in giudizio delle Regioni.

I. La capacità di stare in giudizio delle Regioni. ■

L'art. 1, 1° co., lett. b), d.lgs. 30-12-2023, n. 220, ha inserito il nuovo co. 3 *ter* nell'art. 11, d.lgs. n. 546/1992 in materia di capacità di stare in giudizio nel processo tributario, al fine di consentire pure alle Regioni, nei cui confronti sia stato proposto il ricorso,

di stare in giudizio anche mediante dirigenti degli uffici finanziari e tributari, nonché mediante funzionari individuati dall'ente con proprio provvedimento. La **nuova disposizione** si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, **con ricorso notificato successivamente al 1-9-2024**. [STEFANO ZAGÀ]

12 Assistenza tecnica. *1. Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.*

2. Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

3. Sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o nell'elenco di cui al comma 4:

- a) gli avvocati;
- b) i soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- c) i consulenti del lavoro;
- d) i soggetti di cui all'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

e) i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;

f) i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza competenti per territorio, ai sensi dell'ultimo periodo dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636;

g) i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;

h) i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza.

4. L'elenco dei soggetti di cui al comma 3, lettere d), e), f), g) ed h), è tenuto dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze che vi provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente senza nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministero della giustizia, emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di tenuta dell'elenco, nonché i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense. L'elenco è pubblicato nel sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze.

5. Per le controversie di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo, sono anche abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali:

- a) gli ingegneri;
- b) gli architetti;
- c) i geometri;
- d) i periti industriali;
- e) i dottori agronomi e forestali;
- f) gli agrotecnici;
- g) i periti agrari.

6. Per le controversie relative ai tributi doganali sono anche abilitati all'assistenza tecnica gli spedizionieri doganali iscritti nell'apposito albo.

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.

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.

8. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato.

9. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nei commi 3, 5 e 6 possono stare in giudizio personalmente, ferme restando le limitazioni all'oggetto della loro attività previste nei medesimi commi.

10. Si applica l'articolo 182 del codice di procedura civile ed i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio.

SOMMARIO: I. Procura alle liti sottoscritta dal cliente con firma digitale. - II. Attestazione di conformità della procura analogica. - III. Presunzione di conferimento in calce all'atto della procura informatica o della copia informatica della procura analogica. - IV. Potere certificativo del difensore.

I. Procura alle liti sottoscritta dal cliente con firma digitale.

1 ■ Con un **primo innesto** nell'art. 12, 7° co., d.lgs. n. 546/1992, ex art. 1, 1° co., lett. c), d.lgs. n. 220/2023, applicabile ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1-9-2024, viene disciplinata l'ipotesi di procura sottoscritta dalla parte con firma digitale. Nel qual caso, la **certificazione della autografia della sottoscrizione del cliente da parte del difensore è superflua**. Il legislatore tributario ha risolto così un dubbio che tuttora aleggia nella dottrina processualcivilistica, nel silenzio dell'art. 83 c.p.c. (nel senso che la certificazione della autografia della firma digitale del cliente non è necessaria, RUFFINI, *Dir. proc. civ.*, 2023, I, 306; *contra* MANZO, in AA.VV., *Il processo telematico nel sistema del dir. proc. civ.*, a cura di Ruffini, Milano 19, 166; ZUCCONI GALLI FONSECA, *La procura alle liti su supporto informatico*, in AA.VV., *Dir. informatica*, a cura di Finocchiaro-Delfini, Torino 14, 2 331). ■ È da intendersi perciò abrogato, in relazione alla procura sottoscritta dalla parte con firma digitale, l'immutato disposto dell'art. 4, 2° co., d.m. 23-12-2016, n. 163 (**Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario**), in base a cui la procura alle liti deve essere sempre "autenticata" - locuzione atecnica peraltro - dal difensore mediante 3 apposizione della propria firma digitale. ■ Le firme digitali di tipo CADES e di tipo PAdES sono **entrambe ammesse e equivalenti**, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf": CGT 2° grado Piemonte 23/385; nel processo civile C s.u. 18/10266; S.A. VILLATA, *R. d. proc.* 18, 155.

1 **II. Attestazione di conformità della procura analogica.** ■ Dal momento che a seguito della entrata in vigore dell'art. 16, d.l. 23-10-2018, n. 119 conv. l. 17-12-2018, n. 136 il **deposito degli atti** processuali nel processo tributario è consentito esclusivamente con **modalità telematiche**, il nuovo inciso finale aggiunto nell'art. 12, 7° co., d.lgs. n. 546/1992

traduce in norma di legge e riferisce alla procura *ad litem* la disposizione di rango regolamentare prima contenuta nell'art. 4, 3° co., d.m. 23-12-2016, n. 163 (Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario). ■ La disposizione, non innovativa, per quanto detto, anche alla luce dell'art. 25 bis, d.lgs. n. 546/1992 inserito ad opera del d.l. n. 119/2018, onera il difensore di attestare, con apposita dichiarazione, che la copia per immagine su supporto informatico (i.e. la scansione) della procura rilasciata dalla parte in formato cartaceo è conforme all'originale. ■ Il **requisito della attestazione della conformità della copia** per immagine dell'originale analogico della procura è assolto mediante la **apposizione della firma digitale del difensore sul file recante la scansione della procura analogica**. In concreto, nella fattispecie di procura rilasciata su supporto cartaceo, il difensore dovrà apporre la propria firma analogica per certificare la autografia della parte e poi, una volta scansionato il documento cartaceo, apporre la propria firma digitale sul file informatico per attestare la conformità all'originale della copia informatica così ottenuta.

1 **III. Presunzione di conferimento in calce all'atto della procura informatica o della copia informatica della procura analogica.** ■ Il **nuovo co. 7 bis dell'art. 12**, replicando analoga disposizione contenuta nell'art. 83 c.p.c., prevede che la procura alle liti si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce quando è rilasciata su un separato documento informatico depositato telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce ovvero quando è rilasciata su foglio separato del quale è effettuata copia informatica, anche per immagine, depositata telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce. ■ Per una applicazione *ante litteram*, in cui è stata affermata la validità di copia informatica della procura contenente un generico riferimento all'"appello", notificata in via telematica unitamente all'atto di impugnazione, CGT 2° grado Lazio

- 3 23/2462; CGT 2° grado Lazio 23/1943. ■ Nel risolvere la questione di diritto di massima importanza rimessa da C 23/20176, se la **copia informatica di una procura speciale cartacea notificata a mezzo pec** assieme al ricorso e quindi depositata con modalità telematiche possa considerarsi **materialmente congiunta ad un ricorso per cassazione nativo digitale**, C s.u. 24/2077 ha risposto affermativamente ed ha enunciato il principio di diritto in base a cui, in caso di ricorso nativo digitale, notificato e depositato in modalità telematica, l'allegazione mediante strumenti informatici al messaggio di posta elettronica certificata con il quale l'atto è notificato ovvero mediante inserimento nella "busta telematica" con la quale l'atto è depositato telematicamente di una copia digitalizzata della procura alle liti redatta su supporto cartaceo, con sottoscrizione autografa della parte autenticata con firma digitale dal difensore, integra l'ipotesi, di cui all'art. 83, 3° co., c.p.c., di procura speciale apposta in calce al ricorso, con la conseguenza che la **procura è da ritenere valida in difetto di espressioni che univocamente conducano ad escludere l'intenzione della parte di proporre ricorso per cassazione**. ■ Dall'orientamento di C s.u. 24/2077, per cui la presunzione di congiungimento opera anche quando originale del ricorso e originale della procura siano formati con modalità eterogenee, l'uno informatico, l'altra cartacea, parrebbe doversi ritenere tuttora valido l'indirizzo giurisprudenziale, secondo cui la **sottoscrizione dell'atto da parte del difensore vale come autenticazione della sottoscrizione della parte apposta sulla procura** (C 21/28004). ■ Quanto all'**omesso deposito telematico della copia informatica della procura speciale** formata in originale cartaceo unitamente al ricorso per cassazione, C 23/33923 ha esteso alla

fattispecie l'orientamento invalso in materia di omesso deposito della copia autentica della sentenza nel termine previsto dall'art. 369 c.p.c., ritenendo che tale vizio di attività imputabile al ricorrente, a pena di improcedibilità del ricorso, sia sanato dal deposito della procura speciale notificata, se questo avvenga ad opera del controricorrente nel termine di cui all'art. 370 c.p.c.

IV. Potere certificativo del difensore. ■ Risolvendo la questione devoluta da C 23/19039 ed il contrasto di giurisprudenza in tema di validità della procura speciale rilasciata in data e luogo diversi da quelli del ricorso per cassazione (segnalato nel commento *sub* art. 12, d.lgs. n. 546/1992, in *Comm. breve Consolo-Glondi*, 2023, 231), C s.u. 24/2075 ha statuito che **il requisito della specialità della procura non richiede la contestualità del relativo conferimento rispetto alla redazione dell'atto cui accede**, essendo a tal fine necessario soltanto che essa sia congiunta, materialmente o mediante strumenti informatici, al ricorso e che il conferimento non sia antecedente alla pubblicazione del provvedimento da impugnare e non sia successivo alla notificazione del ricorso stesso. ■ La certificazione da parte dell'avvocato della sottoscrizione del conferente la procura alle liti, d'altronde, non va intesa come autenticazione in senso proprio, a norma dell'art. 2703 c.c., ma come **autenticazione minore** o "vera di firma" (CHIZZINI, *G. it.* 23, 2611, nt. 13). Al fine della prova dell'autenticità della procura è **sufficiente** che il difensore **certifichi l'autografia della sottoscrizione della parte**, non essendo necessaria l'attestazione che la **sottoscrizione sia avvenuta in sua presenza**, come è invece richiesto per l'autentica della scrittura privata da parte del pubblico ufficiale (C s.u. 24/2405). [MARCELLO STELLA]

14 Litisconsorzio ed intervento. 1. *Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.*

2. *Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.*

3. *Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.*

4. *Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.*

5. *I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.*

6. *Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.*

6-bis. *In caso di vizi della notificazione eccipienti 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.*

1 ■ Con l'art. 1, 1° co., lett. d), d.lgs. 30-12-2023, n. 220 applicabile (ex art. 4, 2° co., d.lgs. cit.) ai “giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in cassazione”, a decorrere dal 5-1-2024,

2 è stato inserito il co. 6 bis. ■ La nuova norma impone il litisconsorzio necessario dal lato passivo tra l'ente che ha emesso l'atto e l'ente che è autore dell'atto presupposto, ogni qualvolta il ricorrente voglia lamentare un vizio di notificazione di quest'ultimo. La novella è destinata a trovare applicazione in tutti quei casi, assai frequenti, nei quali si assiste all'impugnativa della cartella di pagamento, che è atto dell'agente della riscossione, da parte del contribuente che lamenta, *inter alia*, anche un vizio di notificazione dell'atto emesse dall'ente impositore. In questo modo, il co. 6 bis dell'art. 14 si pone in aperto contrasto con quanto prevede l'art. 39, d.p.r. n. 112/1999, secondo cui “il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”. L'art. 39 cit. lascia chiaramente intendere che l'agente della riscossione, quando convenuto in giudizi in cui non si discuta solo della regolarità o della validità degli atti esecutivi, è anche sostituto processuale dell'ente impositore, che

pertanto risulterà vincolato al giudicato che si forma, pur non avendo assunto il ruolo di parte. Lo prova il fatto che l'onere in capo all'agente di chiamare in causa l'ente impositore si giustifica al solo fine di evitare al primo di dover rispondere a titolo di risarcimento dei danni nei confronti del secondo, là dove il ricorso tributario dovesse poi trovare accoglimento. Di qui, dunque, la conclusione che nei giudizi di annullamento della cartella di pagamento, promossi contro l'agente della riscossione, l'ente impositore non sia mai litisconsorte necessario (da ult. C 20/14991; C 19/31476; in dottrina, DALLA BONTÀ, *D. e prat. trib.* 20, 2237; GLENDI, *ivi* 74, 9 ss.). ■ L'art. 6 bis si pone quale (ingiustificabile) eccezione rispetto alla regola dettata dall'art. 39, d.p.r. n. 112/1999 e lascia perplesso l'interprete, dal momento che non si vede perché un vizio (oltretutto solo se attenga alla notificazione) dell'atto presupposto, renda inscindibilmente unitaria la situazione giuridica oggetto del ricorso promosso dal contribuente contro l'atto impugnato. Fanno riflettere, inoltre, le conseguenze che la violazione della regola del litisconsorzio necessario comporta: la sentenza resa a contraddittorio non integra è *inutiliter data*, determinando in questo modo la definitività dell'atto impositivo impugnato. [LAURA BACCA-GLINI]

15 Spese del giudizio. 1. *La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.*

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-bis. *Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.*

2-ter. *Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti.*

2-quater. *Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.*

2-quinquies. *I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'articolo 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili.*

2-sexies. *Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre*

1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

2-septies. [Nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.]

2-octies. *Qualora una delle parti ovvero il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50 per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.*

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

SOMMARIO: I. La compensazione delle spese in caso di produzione di documenti decisivi nel corso del giudizio. - II. Condanna alle spese e principi di sinteticità e chiarezza degli atti. - III. L'abrogazione del co. 2 septies.

I. La compensazione delle spese in caso di produzione di documenti decisivi nel corso del giudizio.

- 1 ■ In attuazione dei principi previsti dall'art. 19, l. n. 111/2023, il legislatore delegato ha emanato il d.lgs. n. 220/2023 con cui è intervenuto riformando il testo dell'art. 15, d.lgs. n. 546/1992 regolante le spese di lite del processo tributario. In particolare, l'art. 1, 1° co., lett. e), n. 1 del richiamato decreto legislativo ha sostituito il 2° co. dell'art. 15. Il nuovo 2° co. prevede, oltre alle due originarie ipotesi di compensazione - in caso di soccombenza reciproca e di gravi ed eccezionali ragioni - una terza, vale a dire se la parte sia risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi prodotti solo nel corso del giudizio. Il legislatore delegato ha innanzitutto introdotto l'espressione "sono compensate" in luogo del precedente "possono essere compensate", dando una più precisa connotazione all'eccezionalità che caratterizza la compensazione rispetto al generale principio della soccombenza, delimitandone la portata alle tre ipotesi previste dalla norma. ■ Il nuovo 2° co. prevede una nuova ipotesi di compensazione, nel caso in cui la parte sia risultata vittoriosa grazie alla produzione di documenti decisivi solo nel corso del giudizio. Si intuisce l'intenzione del legislatore, vale dire conferire la più ampia portata al confronto pre processuale che dovrà riguardare tutta la documentazione a supporto, in modo da evitare l'attivazione di azioni giudiziarie non necessarie. La norma vuole essere un'espressione del principio di causalità (su cui diffusamente si rimanda *sub art. 15, VI, nel Comm. breve Consolo-Glendi*², 2023) il quale prevede che la parte che con il suo comportamento non conforme a diritto abbia determinato un'azione giudiziale dovrà sopportarne gli oneri. Nel caso in esame, tuttavia, la parte viene

parzialmente incisa dalle spese del giudizio non perché abbia preteso il riconoscimento di un comportamento non conforme a diritto, ma perché ha deciso di non attivare un confronto su di un documento risultato poi decisivo nel processo. Il non aver prodotto prima del giudizio un documento determinante ha causato l'instaurazione di un giudizio evitabile, per cui i relativi oneri devono essere messi a carico anche della parte responsabile del comportamento omissivo, seppur risultata vincitrice. ■ Il legislatore ha ritenuto di formalizzare una fattispecie che tuttavia trovava regolamentazione anche prima del presente intervento, in relazione all'art. 92, 1° co., c.p.c. la cui applicazione è considerata pacifica nel processo tributario (su cui diffusamente si rimanda *sub art. 15, VI, del Comm. breve Consolo-Glendi*³, 2023). In particolare, la seconda parte della norma codicistica consente di porre le spese processuali a carico della parte risultata vincitrice ma che abbia violato i doveri di lealtà processuale. Tale principio è stato ritenuto applicabile nel caso di documenti preesistenti al giudizio di primo grado ma prodotti solo in appello (C 18/8927). ■ La norma presuppone un nesso di causalità tra la produzione del documento in giudizio e la vittoria della lite. Il documento prodotto dunque, proprio in forza della sua decisività, avrà dovuto determinare la vittoria della lite. Si ritiene che la portata di tale decisività sia da considerarsi esclusiva e non concorrente. In altre parole, l'effetto voluto dalla disposizione dovrà determinarsi solo nel caso in cui il documento da solo abbia determinato l'esito positivo della lite, non se invece abbia rappresentato uno dei molteplici elementi fattuali che il giudice avrà utilizzato per decidere favorevolmente la controversia. Ciò innanzitutto per l'accezione di decisività del

documento data dalla stessa formulazione legislativa. Inoltre, se la *ratio* della norma risiede nel principio di causalità, la compensazione delle spese non potrà derivare da una decisione che sarebbe comunque stata presa sulla base di altri elementi fattuali, anche in assenza della produzione “tardiva” operata. ■ Pur non essendo espressamente previsto, come invece per il caso delle gravi ed eccezionali ragioni, si ritiene che il giudice, nei casi di applicazione della norma, dovrà **espressamente motivare** in merito alla decisività del documento. ■ Data l’accezione sanzionatoria assunta dalla compensazione delle spese nella fattispecie in esame, la mancata esibizione del documento decisivo **deve presupporre una volontarietà**, dovendosi quindi escludere l’applicazione della norma in tutti i casi in cui l’utilizzo del documento nelle fasi antecedenti l’inizio del processo non fosse stata possibile. Parimenti, la norma non potrà trovare applicazione nei casi in cui il documento sia **già in possesso** dell’Amministrazione finanziaria o di altre pubbliche amministrazioni indicate dal contribuente, e ciò a mente dell’art. 6, 4° co., l. n. 212/2000. ■ Ragiunano sull’ambito in cui la norma trova applicazione, innanzitutto è ragionevole pensare che la stessa operi in di vigenza di **contraddittorio preventivo** normativamente previsto. Ove detta fase non trovi applicazione (si pensi ai casi previsti dal nuovo art. 6 bis, 2° co., l. n. 212/2000), non si può ravvisare un obbligo a carico della parte di esibizione documentale. ■ Si ravvisano profili di **incostituzionalità per violazione del diritto di difesa**. La norma, infatti, poggia su di un assunto meramente ipotetico, presupponendo cioè che la successiva valutazione del documento data da un soggetto terzo (il giudice) sarebbe stata la medesima che avrebbe dato la parte avversa, se l’avesse esaminato prima dell’instaurazione del giudizio. Se si accetta di dar corso a tale giudizio probabilistico, non si può non avvalorare un’interpretazione della norma rigorosa e non estensiva, pena la violazione del diritto di difesa, che non può prescindere dalla totale libertà di gestire i propri mezzi di difesa, anche da un punto di vista temporale. ■ In base all’art. 4, 2° co., d.lgs. n.

220/2023, la disposizione **entra in vigore** per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5-1-2024.

II. Condanna alle spese e principi di sinteticità e chiarezza degli atti. ■ In linea con la c.d. riforma Cartabia che ha riscritto, per il processo civile, l’art. 121 c.p.c., il nuovo art. 17 *ter*, d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall’art. 1, 1° co., lett. “h”, d.lgs. n. 220/2023, ha previsto, anche nel processo tributario, i principi di chiarezza e sinteticità come criteri necessari alla formazione degli atti. Nella redazione dei rispettivi atti processuali, le parti e il giudice dovranno dunque ispirarsi alla **chiarezza** (intesa come modalità di narrazione, degli elementi in fatto ed in diritto, di immediata ed oggettiva intelleggibilità) e alla **sinteticità** (intesa come assenza di testi prolissi o ridondanti, con parti inutili e ripetitive). Data l’assenza di conseguenze in termini di invalidità dell’atto (CARPI-TARUFFO, *Comm. Breve al Codice di procedura civile*, 10° ed., 320) il mancato rispetto dei detti requisiti potrà rilevare ai fini della **liquidazione delle spese**. E in questa direzione si inserisce il co. 2 *nonies*, introdotto dall’art. 1, 1° co., lett. “e”, n. 2, d.lgs. n. 220/2023, per cui nella liquidazione delle spese di lite si deve tenere conto del rispetto dei principi di chiarezza e sinteticità. La parte vittoriosa, pertanto, potrà vedersi riconosciuta una misura inferiore o superiore delle spese di lite in relazione al rispetto o meno dei detti principi. ■ Ai sensi dell’art. 4, 2° co., d.lgs. 30-12-2023, n. 220 la disposizione **entra in vigore per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5-1-2024.**

III. L’abrogazione del co. 2 septies. ■ L’art. 2, 3° co., d.lgs. n. 220/2023 ha abrogato la procedura di reclamo - mediazione prevista dall’art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, norma che ha avuto alterne fortune. Coerentemente, il legislatore delegato ha abrogato altresì il co. 2 *septies* che prevedeva la maggiorazione del 50% delle spese liquidate per costi dovuti all’attivazione della procedura. L’abrogazione vige dalla data di entrata in vigore del richiamato decreto legislativo vale a dire da 4-1-2024. [FRANCESCO CAZZORLA]

16 Comunicazioni e notificazioni. *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.

1-bis. Le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della 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 legislativo 7 marzo 2005, n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del medesimo decreto legislativo. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo; nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi la stessa può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni.

2. Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art. 17.

3. Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

4. Gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2.

5. Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

1 ■ Con l'art. 1, 1° co., lett. f), d.lgs. n. 220/2023 è stato modificato il 1° co. dell'art. 16, d.lgs. n. 546/1992, introducendo nuove formalità per l'esecuzione delle comunicazioni nei giudizi instaurati (in primo, in secondo grado e in Cassazione: cfr. art. 4, 2° co., d.lgs. n. 220/2023 cit.) a decorrere dal 5-1-2024, con la previsione dell'utilizzo della «raccomandata con avviso di ricevimento» in luogo del «plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento» richiesto dalla disciplina previgente. ■ Come

si legge nella relazione illustrativa, la ratio della scelta di modalità più «snelle» è giustificata dalla residualità dei casi di utilizzo del supporto cartaceo nello svolgimento dell'attività informativa da parte delle segreterie dei giudici tributari, per effetto dell'avvio a regime (dal 1-7-2019) del processo tributario telematico, nel quale è prescritta l'applicazione degli strumenti informatici, in specie della posta elettronica certificata, anche per l'esecuzione delle comunicazioni. [MARIAGRAZIA BRUZZONE]

16 bis Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici. 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 predetto decreto legislativo, le comunicazioni sono effettuate anche ai sensi dell'articolo 76 del medesimo decreto. 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 né ad effettuarli 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, depositano gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali notificati esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico, salva la possibilità, nelle ipotesi di cui all'articolo 79, di effettuare le notificazioni ai sensi dell'articolo 16.

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.

SOMMARIO: I. Premessa. - II. Variazioni dell'indirizzo p.e.c. e del domicilio digitale. - III. Depositi e notificazioni mediante modalità diverse da quella telematica; - IV. (segue) obbligatorietà del P.T.T. anche per le parti che stiano in giudizio senza assistenza tecnica. - V. Conseguenze derivanti dall'inosservanza delle regole tecniche per il P.T.T.

- 1 **I. Premessa.** ■ Con l'art. 1, 1° co., lett. g), d.lgs. n. 220/2023, il legislatore ha (nuovamente e, ci si auspica, definitivamente) novellato l'art. 16 bis, d.lgs. n. 546/1992. In sintesi, rispetto alla previgente formulazione: (i) il 1° co. reca la specificazione che è «onere» dei difensori «comunicare ogni variazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata a quelli delle altre parti costituite e alla segreteria» e che, in difetto della predetta denuncia di variazione, la segreteria «non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore né ad effettuarli la comunicazione mediante deposito in segreteria»; (ii) dal 3° co. è stata espunta la disposizione «di chiusura» che accordava ai presidenti delle Corti di Giustizia Tributaria (se i ricorsi non erano iscritti a ruolo), ai presidenti di sezione (se i ricorsi erano già iscritti a ruolo), oppure ai colleghi (se la necessità sorgeva nelle more dell'udienza) il potere di autorizzare, in «casi eccezionali», «il deposito con modalità diverse da quelle telematiche»; (iii) il medesimo 3° co. prevede la possibilità di effettuare notificazioni con modalità tradizionale, ai sensi dell'art. 16, nei casi disciplinati dall'art. 79, d.lgs. n. 546/1992, anch'esso novellato ad opera del d.lgs. n. 220/2023; (iv) è stato abrogato il co. 3 bis (recentemente introdotto dal d.l. n. 119/2018), che attribuiva alle parti abilitate a stare in giudizio personalmente la «facoltà» di scegliere se avvalersi, o meno, delle modalità telematiche per notificazioni e depositi; (v) è stato aggiunto un nuovo comma, il co. 4 bis, ai sensi del quale «La violazione 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». ■ Quanto al regime intertemporale della «nuova» disciplina, l'art. 4, 2° co., d.lgs. n. 220/2023, stabilisce che le modificazioni e integrazioni apportate all'art. 16
- 2

bis, d.lgs. n. 546/1992, «si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024».

■ Sul piano delle fonti, si segnala che, ai sensi dell'art. 79, co. 2 bis, d.lgs. n. 546/1992 [introdotto con l'art. 1, 1° co., lett. ee), d.lgs. n. 220/2023] il Ministero dell'Economia e delle Finanze dovrebbe adottare un nuovo decreto, recante «le norme tecniche per il processo tributario telematico». L'auspicio è che il decreto di prossima introduzione razionalizzi il quadro (oggi oltremodo frastagliato) delle regole tecnico-operative del P.T.T. (cfr. par. II del commento al previgente art. 16 bis in *Comm. breve Consolo-Glendi*⁵, 2023). In questa direzione sembrerebbero orientare sia la nuova formulazione del 3° co. dell'art. 16 bis (che ha sostituito il rinvio alle «disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione» con un più generico rinvio alle «norme tecniche del processo tributario telematico»), nonché l'ultimo periodo dell'art. 79, co. 2 bis, il quale prevede che il decreto ministeriale di prossima introduzione dovrebbe indicare «tutte le disposizioni tecnico-operative, anche di fonte regolamentare, adottate anteriormente alla data della sua adozione e che dalla medesima data restano abrogate».

II. Variazioni dell'indirizzo p.e.c. e del domicilio digitale. ■ L'integrazione apportata al 1° co. dal d.lgs. n. 220/2023 cit., secondo cui è onere del difensore comunicare alla segreteria e alle parti costituite eventuali variazioni del proprio indirizzo p.e.c. e, in difetto, la segreteria non è tenuta a cercare nei pubblici elenchi il nuovo indirizzo né ad effettuarli la comunicazione mediante deposito in segreteria, se letta alla luce del 4° co. dell'art. 16 bis (ai sensi del quale l'indicazione dell'indirizzo p.e.c. valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale alla

comunicazione del domicilio digitale), esplicita la regola, per il vero già desumibile dal sistema, secondo cui la variazione del domicilio digitale è efficace a condizione che sia validamente comunicata alla segreteria e alle parti costituite. Si rammenta che le variazioni dell'indirizzo p.e.c. (*rectius*, del domicilio digitale) hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia effettuata la denuncia di variazione (cfr. il commento al previgente art. 16 bis, par. IX, *op. cit.*).

III. Depositi e notificazioni mediante modalità diverse da quella telematica; ■

1 Quanto alla possibilità di effettuare depositi con modalità tradizionali, il d.lgs. n. 220/2023 ha espunto dall'art. 16, 3° co., la previsione secondo cui «*In casi eccezionali, il Presidente della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado o il Presidente di sezione, se il ricorso è già iscritto a ruolo, ovvero il collegio se la questione sorge in udienza, con provvedimento motivato possono autorizzare il deposito con modalità diverse da quelle telematiche*». L'art. 79, co. 2 **quater**, d.lgs. n. 546/1992 [introdotto dall'art. 1, 1° co., lett. ee), d.lgs. n. 220/2023], tuttavia, fa salva la possibilità di effettuare depositi in forma cartacea nei «*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 e le relative comunicazioni possono essere effettuate con modalità cartacee*». A tale disposizione fa rinvio anche il "nuovo" art. 16, 3° co. (che fa invero «*salva la possibilità, nelle ipotesi previste di cui all'art. 79, di effettuare le notificazioni ai sensi dell'art. 16*»), sicché anche le notificazioni potranno essere effettuate con modalità non telematiche nei medesimi «*casi eccezionali*» previsti dall'art. 79 cit. ■ Quanto all'individuazione dei "casi eccezionali" in cui sarà consentito effettuare le notificazioni e i depositi con modalità diverse da quella telematica, l'art. 79, co. 2 **quater**, cit. rinvia alle «*norme tecniche per il processo tributario telematico*» che saranno adottate ai sensi del co. 2 bis del medesimo art. 79 («*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*»). Come già osservato in costanza della precedente formulazione dell'art. 16 bis (cfr. par. VI), resta fermo che le notificazioni con modalità "tradizionali" possono essere effettuate, ai sensi del 2° co.

dell'art. 16 bis (che non è stato modificato dal d.lgs. n. 220/2023), nei casi di **mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario**. In particolare, in questi casi il notificante deve: (i) stampare una copia analogica del ricorso nativo digitale sottoscritto e firmato digitalmente; (ii) stampare la ricevuta di accettazione e di mancata consegna della PEC di notificazione; (iii) attestare che le copie analogiche dell'atto processuale e delle ricevute di accettazione e di mancata consegna della PEC di notificazione sono conformi agli originali digitali detenuti, e che la notificazione avviene con modalità analogica (consegna a mani proprie, servizio postale o ufficio giudiziario) in quanto la notificazione telematica a mezzo PEC non è andata a buon fine per cause imputabili al destinatario (v. art. 9, co. 1 bis e co. 1 ter, l. n. 53/1994, applicabile al P.T.T. in forza del rinvio operato dall'art. 16, 3° co., d.l. n. 119/2018). Si precisa che la prosecuzione del procedimento notificatorio secondo le modalità sopra descritte deve essere perfezionata nel termine di trenta giorni dalla generazione della ricevuta di mancata consegna della PEC di notificazione (cfr. C. s.u. 16/14594).

IV. (segue) obbligatorietà del P.T.T. anche per le parti che stiano in giudizio senza assistenza tecnica. ■

L'art. 16, d.l. n. 119/2018 aveva inserito nel corpo dell'articolo in commento un nuovo comma, il co. 3 bis, che attribuiva alle parti abilitate a stare in giudizio senza assistenza tecnica la "facoltà" di avvalersi di modalità telematiche per l'effettuazione di notifiche e depositi, «*previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni*». La disposizione è stata ora abrogata dall'art. 1, 1° co., lett. g), n. 4), d.lgs. n. 220/2023. Tale abrogazione rende dunque obbligatorio il P.T.T. anche nei confronti di quei soggetti che non vorranno essere assistiti da un difensore, ma con possibile aggravio delle attività necessarie per esercitare tempestivamente il proprio di difesa; e infatti, i soggetti che vorranno autodifendersi, ricevuta la notificazione di un atto impugnabile, ben potrebbero non essere ancora muniti di un indirizzo di posta elettronica certificata o essere registrati al portale S.I.Gi.T.

V. Conseguenze derivanti dall'inosservanza delle regole tecniche per il P.T.T. ■

L'art. 1, 1° co., lett. g), n. 5), d.lgs. n. 220/2023, ha introdotto nel corpo dell'art. 16 bis il nuovo co. 4 bis, ai sensi del quale «*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*». La disposizione introduce una "sanatoria" (non dissimile

da quella prevista dall'art. 182 c.p.c.) dei depositi telematici effettuati in violazione della normativa, anche tecnica, in tema di P.T.T. (es. violazione del requisito del formato c.d. "nativo digitale", su cui v. più diffusamente *sub art. 16 bis*, par. VIII, preventiva formulazione, in *Comm. breve Consolo-Glendi*⁵, 2023), la quale sembra doversi estendere, ancorché la disposizione non lo preveda espressamente, anche alle notificazioni telematiche laddove

vi sia un "vizio tecnico" nell'esemplare dell'atto processuale notificato. Sorge tuttavia il dubbio se la sanatoria in esame possa estendersi anche ai casi di "inesistenza" (su cui v., più diffusamente, il *sub art. 16 bis*, par. VI, *op. cit.*) e, segnatamente, ai depositi o alle notificazioni effettuati con modalità diversa da quella telematica al di fuori dei "casi eccezionali" previsti dall'art. 79. [GIOVANNI CONSOLO]

17 bis Il reclamo e la mediazione. [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.

2. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinviava la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

9-bis. In caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.]

SOMMARIO: I. Decorrenza temporale dell'abrogazione.

1 I. **Decorrenza temporale dell'abrogazione.** ■ Il d.lgs. n. 220 del 30-12-2023, emanato in attuazione della l. delega n. 111/2023 e pubblicato sulla G.U. il 3-1-2024, ha abrogato l'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992. Le ragioni di siffatta abrogazione si rintracciano nei lavori preparatori al d.lgs. n. 220/2023, ove si legge che «quanto agli effetti derivanti dall'abrogazione dell'articolo 17-bis del D. lgs. 546/1992 (reclamo-mediazione), si premette che la previsione generalizzata del contraddittorio preventivo in sede accertativa prevista dall'articolo 17 della legge delega garantisce il confronto tra contribuente e Amministrazione in una fase antecedente a quella contenziosa. Evidenza quindi che gli atti impositivi saranno emessi tenendo espressamente conto delle valutazioni e considerazioni del contribuente, rendendo di fatto non più efficace la fase di confronto in sede di mediazione. Le garanzie per il contribuente, finalizzate ad anticipare l'analisi delle potenziali criticità degli atti impositivi rispetto alla fase contenziosa, sono ulteriormente incrementate dalla modifica all'istituto dell'autotutela, prevista dall'articolo 4 della legge delega fiscale, che dispone 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". Tanto premesso, osserva che laddove l'istituto previsto all'articolo 17-bis del d.lgs. n. 546/1992 non venisse abrogato, il contraddittorio preventivo generalizzato comporterebbe un allungamento ingiustificato dei tempi del procedimento accertativo, con conseguente incremento degli oneri per l'Agenzia delle entrate, in contrasto con i principi di efficienza che devono sovraintendere all'operato della pubblica amministrazione. L'abrogazione dell'istituto della mediazione è quindi conseguenza diretta dell'introduzione nell'ordinamento tributario del contraddittorio preventivo e del potenziamento dell'istituto dell'autotutela». ■ In buona sostanza, la ratio dell'abro-

gazione dell'art. 17 bis va ricercata nella introduzione delle nuove forme di deflazione del contenzioso tributario che, secondo il Legislatore, sono rintracciabili nel nuovo art. 6 bis dello Statuto dei diritti del contribuente, inserito dal d.lgs. 30-12-2023, n. 219 e rubricato «Principio del contraddittorio», nel nuovo art. 10 quater dello Statuto, inserito sempre dal suddetto d.lgs. n. 219/2023 e rubricato «Esercizio del potere di autotutela obbligatoria» e nelle modifiche apportate all'istituto della conciliazione giudiziale, attivabile per i ricorsi notificati dal 5-1-2024 anche in Cassazione. ■ Si è posto il problema della decorrenza temporale delle disposizioni abrogative dell'istituto del reclamo - mediazione. Le norme al riguardo sono contenute nell'art. 4, d.lgs. n. 220/2023: al 1° co. si specifica che il decreto entra in vigore il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, quindi il 4 gennaio; al 2° co. che le disposizioni, come regola generale, entrano in vigore per i giudizi di primo e secondo grado instaurati dopo il 1-9-2024 e, sempre al 2° co., che alcune disposizioni dell'art. 1 operano per i giudizi instaurati in primo, secondo grado o in Cassazione dal giorno successivo all'entrata in vigore del decreto, quindi dal 5 gennaio. A ciò si aggiunge che l'art. 2, 1° co., d.lgs. n. 220/2023, ha stabilito che l'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992 è abrogato "A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto", pertanto dal 4 gennaio. Queste disposizioni hanno ingenerato qualche dubbio, potendosi leggere nel senso di ritenere operativa l'abrogazione a partire da settembre 2024 ovvero per i ricorsi notificati a decorrere dal 5-1-2024. ■ In realtà, come visto, l'art. 2, 1° co., d.lgs. n. 220/2023, chiarisce che per tale specifico caso l'effetto è immediato così escludendolo sia dalla regola generale, che come appena detto posticipa l'effetto a settembre 2024, sia dalla regola speciale che, per le fattispecie ivi indicate (tra cui non compare l'abrogazione dell'art. 17 bis) prevede che le novità decorrano dai ricorsi notificati dal 5 gennaio. Dalle nuove norme, quindi, sembra desumersi una sola corretta

- lettura interpretativa: ritenere abrogato l'art. 17 bis per i ricorsi di primo grado notificati dal 4-1-2024. In questo caso, il deposito del ricorso deve ora avvenire, a pena di inammissibilità, entro trenta giorni dalla notifica del ricorso. Invece, tutti i ricorsi notificati prima del 4-1-2024 dovrebbero rimanere soggetti a mediazione e seguire le regole precedenti (costituzione in giudizio solo decorsi i 90 giorni per la fase di reclamo).
- 5 ■ Secondo qualche commentatore, delineandosi le seguenti fattispecie: a) alla data del 4-1, il reclamo è stato presentato da meno di trenta giorni e b) alla data del 4-1, il reclamo è stato presentato da più di trenta giorni (ma meno di novanta), sarebbe prudente: nel caso a), costituirsi in giudizio entro il trentesimo giorno, evitando così qualsiasi contestazione circa l'inammissibilità; nel caso b), essendo già fuori dai trenta giorni, si sarebbe oltre i termini per la costituzione, ma sembrerebbe chiaro che tale situazione, che non dipende dal contribuente ma dalla norma transitoria, non potrebbe condurre ad una declaratoria di inammissibilità del ricorso per tardiva costituzione, perché ciò sarebbe assurdo.
- 6 ■ Sulla questione della decorrenza temporale dell'abrogazione dell'art. 17 bis è intervenuto il MEF che, con un comunicato stampa del 22-1-2024, ha chiarito che «l'abrogazione del-

l'istituto del reclamo-mediazione ex articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, disposta dall'art. 2, co. 3, lett. a), del d.lgs. 30-12-2023, n. 220, in materia di contenzioso tributario, opera per i ricorsi tributari di valore fino a 50.000 euro, notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire dal 4-1-2024. Pertanto, per i predetti ricorsi notificati fino al 3-1-2024, continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 17-bis, del decreto legislativo n. 546/1992, in vigore fino alla medesima data». In sostanza, secondo il Ministero dell'Economia e delle finanze: per i ricorsi notificati sino al 3-1-2023, le parti potranno incontrarsi per l'eventuale stipula della mediazione (o per l'accoglimento totale/parziale del reclamo) che, se perfezionata, evita il deposito del ricorso; per i ricorsi notificati dal 4 gennaio, si dà il definitivo addio all'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992 e il deposito avviene sempre nei 30 giorni a pena di inammissibilità. Pur trattandosi di un mero comunicato stampa si ritiene condivisibile l'interpretazione ministeriale ivi sostenuta, al fine di giustificare con una interpretazione costituzionalmente orientata la vigenza della disciplina dei procedimenti di reclamo-mediazione pendenti alla data del 3-1-2024. [GIUSEPPE CORASANTI]

17 ter Degli atti in generale. *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 2-quater, 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 4-bis 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.

SOMMARIO: I. Il principio di sinteticità e chiarezza degli atti. - II. Violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche.

- I. Il principio di sinteticità e chiarezza degli atti.** ■ Introdotto ad opera dell'art. 1, 1° co., lett. h), d.lgs. n. 220/2023, contenente disposizioni in materia di contenzioso tributario, l'art. 17 ter estende al processo tributario il principio generale del diritto processuale secondo cui gli atti del giudice e delle parti devono rispettare i requisiti di chiarezza e sinteticità. L'intervento normativo - in particolare - trae origine dallo specifico criterio di delega contenuto

nell'art. 19, 1° co., lett. b), n. 2), l. n. 111/2023, che ha rimesso al Governo l'adozione di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali. La norma, inoltre, si pone in linea con l'art. 3, 2° co., del codice del processo amministrativo (art. 3, d.lgs. n. 104/2010), nonché con l'art. 121 c.p.c., come da ultimo modificato ad opera della Riforma Cartabia (d.lgs. n. 149/2022). Con tale nuova previsione

normativa, in particolare, il legislatore delegato ha voluto porre in rilievo, anche nell'ambito del contenzioso tributario, l'esigenza di sinteticità e chiarezza, corollari questi ultimi invocati sovente dalla giurisprudenza di legittimità - anche a Sezioni Unite - a tutela del principio della ragionevole durata del processo e del dovere di collaborazione tra le parti ed il giudice, talvolta richiamati isolatamente, talvolta in combinato disposto (C s.u. 21/37552). Prima di tale modifica, invero, tale principio, sebbene codificato dal legislatore solo con specifico riguardo al processo amministrativo, non trovava alcun appiglio normativo né nel Codice di procedura civile, né nelle norme che regolavano il processo tributario. In mancanza di una siffatta norma, pertanto, era solito ritenersi che il difensore fosse libero di redigere l'atto con la lunghezza e le modalità che riteneva più opportune al caso concreto.

2 ■ Con l'art. 17 *ter*, 1° co., invece il legislatore ha "importato" tali principi anche nell'ambito del processo tributario, imponendo che la redazione degli atti avvenga in modo chiaro e sintetico. Nel dato normativo, tuttavia, non è affatto specificato cosa debba intendersi per atto chiaro e soprattutto sintetico, mancando precise indicazioni normative o regolamentari circa i limiti dimensionali massimi degli atti processuali. In tal senso, però, soccorre la giurisprudenza, specie di legittimità, la quale ha affermato che il dovere di chiarezza e sinteticità impone di selezionare «i profili di fatto e di diritto della vicenda *sub iudice* posti a fondamento delle doglianze proposte, in modo da offrire al giudice una concisa rappresentazione dell'intera vicenda giudiziaria e delle questioni giuridiche prospettate e non risolte, oppure risolte in maniera non condivisa» (C s.u. 21/37552). I giudici di legittimità, sul punto, hanno altresì chiarito che la pedissequa riproduzione dell'intero contenuto degli atti processuali è del tutto superflua, non essendo richiesto che si dia meticoloso conto di tutti i momenti nei quali la vicenda processuale si è articolata, nonché idonea a soddisfare la necessità della sintetica esposizione dei fatti, in quanto equivale ad affidare alla Corte, dopo averla costretta a leggere il ricorso nella sua interezza, la scelta di quanto effettivamente rileva in ordine ai motivi di ricorso (C s.u. 21/5698).

3 ■ La sinteticità, quindi, richiede che il testo non contenga inutili ripetizioni e non sia ridondante e prolisso. Il requisito di sinteticità, pertanto, attiene al *quid* e al *quantum* dei fatti e delle argomentazioni in diritto, essendo necessario che gli atti espongano solo ciò che è rilevante per il giudizio ed indispensabile alla comprensione dei motivi contenenti le censure al provvedimento impugnato (S. MULEO-A. VOZZA, *Modifiche al processo tributario: più ombre che luci*, *Fisco* 23, 4464 ss.). La chiarezza,

invece, è riferita al *modus* della narrazione dei fatti e delle argomentazioni in diritto, che devono risultare univocamente intelleggibili, senza contenere parti oscure.

4 ■ Il legislatore, tuttavia, pur riconoscendo l'importanza e la necessità di codificare i principi della chiarezza e della sinteticità degli atti, non ha previsto alcuna specifica sanzione in caso di mancato rispetto di tali principi, né ha fornito al giudice uno specifico strumento da utilizzare qualora vengano redatti atti non chiari o non sintetici.

5 ■ L'eccessiva ampiezza del ricorso non dovrebbe (*rectius*, deve) determinare, di per sé, l'inammissibilità dello stesso. Come osservato dai giudici di legittimità, infatti, la violazione del dovere di sinteticità può condurre ad una declaratoria di inammissibilità della impugnazione soltanto nel caso in cui quest'ultima si risolva in una esposizione oscura o lacunosa dei fatti di causa, ovvero pregiudichi la intelligibilità delle censure (C s.u. 21/37552). Non sono mancate, però, pronunce in cui la Suprema Corte, affermando in termini chiari l'esistenza di un «canone» di sinteticità e chiarezza espositiva, ha fatto discendere dall'inosservanza di tale «preciso dovere processuale» una declaratoria d'inammissibilità dell'impugnazione (*ex multis*: C 06/19100; C 14/20589; C 19/8009; da ultimo anche Comm. trib. reg. Toscana n. 918/2019 e Comm. trib. reg. Veneto n. 367/2022, che ha dichiarato inammissibile un appello di 172 pagine, corredato di 36 allegati, che impediva di cogliere le reali problematiche della vicenda. Per un approfondimento, v. S. MULEO, *Stravaganze in tema di inosservanza del principio di sinteticità degli atti processuali tributari [nota a CTR Veneto n. 367/2022]*, *R. d. trib., suppl. online*, 16-6-2022). Tale conclusione, tuttavia, si è prestata a diverse critiche da parte della dottrina, la quale ha sottolineato come quella dell'inammissibilità dell'atto prolisso costituisca, in realtà, una sanzione contro i difensori, non proporzionata rispetto all'esigenza di tutela dell'economia processuale e idonea a ledere il diritto di accesso alla giustizia (G. FINOCCHIARO, *Il principio di sinteticità nel processo civile*, *R. d. proc.* 13, 853 ss.).

6 ■ Altra parte della dottrina, invece, si è interrogata sulla possibilità di sanzionare la violazione del principio di sinteticità soltanto in forma pecuniaria, tenendone conto in sede di liquidazione delle spese di lite. (v. S. MULEO, *op. cit.*). In senso positivo si è espressa, sul punto, una parte della giurisprudenza di merito che, tenuto conto di tali principi, ha ritenuto di compensare le spese di lite, in deroga al principio generale della soccombenza che regola la materia delle spese processuali (v. la Comm. trib. prov. di Frosinone, che, con la sentenza 712/2017, ha compensato le spese, in ragione della condotta processuale tenuta dalla parte ricorrente nella predisposizione dei propri atti

difensivi, giudicati estremamente prolissi, nonché colmi di contestazioni infondate e meramente dilatorie). A tale ultima soluzione, tuttavia, sembra aver aderito anche il legislatore delegato che, con il d.lgs. n. 220/2023, ha modificato altresì l'art. 15, d.lgs. n. 546/1992, inserendo la previsione per cui nella liquidazione delle spese si deve tener conto anche del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte (art. 15, co. 2 *nonies*, d.lgs. n. 546/1992). ■ Si ricorda, infine, che l'art. 17 *bis* prescrive l'osservanza del dovere di sinteticità e chiarezza sia al difensore, nella redazione degli atti processuali, sia al giudice, nella stesura dei provvedimenti giurisdizionali. Quindi, da un lato, il difensore sarà tenuto, alla luce anche della ormai consolidata giurisprudenza, ad esporre le sue ragioni in modo sintetico e non ripetitivo, utilizzando un linguaggio chiaro e, dall'altro, il giudice dovrà redigere la sentenza in modo chiaro e sintetico, dando conto chiaramente del percorso logico-giuridico seguito per pervenire alla decisione. Si ricorda altresì che, ai sensi dell'art. 4, d.lgs. n. 220/2023, l'art. 17 *ter* è entrato in vigore a partire dal 4-1-2024, ma troverà applicazione ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato **successivamente al 1-9-2024**.

II. Violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche. ■ In attuazione del criterio direttivo di cui all'art. 19, 1° co., lett. *b*), nn. 1 e 3), l. n. 111/2023, con l'art. 17 *ter*, co. da 2 a 4, il legislatore delegato ha dato seguito all'obiettivo di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tri-

butaria mediante l'esplicita previsione delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche. In particolare, viene previsto, al 2° co., che, salvo i casi eccezionali di cui all'art. 79, co. 2 *quater*, d.lgs. n. 546/1992, tutti gli atti e i provvedimenti del giudice, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle corti di giustizia tributaria, così come gli atti delle parti e dei difensori, debbano essere sottoscritti con firma digitale. Alla mancata sottoscrizione con firma digitale il legislatore non fa conseguire direttamente alcuna sanzione. Invero, il successivo 3° co. dell'art. 17 *ter* si limita solo a prevedere che il giudice, nella liquidazione delle spese, deve tener conto della violazione ad opera dei difensori delle parti delle previsioni sul deposito degli atti e delle notifiche di cui al co. 4 *bis* dell'art. 16 *bis*, nonché, più in generale, delle norme tecniche del processo tributario telematico, fermo l'obbligo a loro carico di provvedere comunque alla regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice. Si segnala, tuttavia, che, con ordinanza interlocutoria, la V Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite un quesito relativo alla individuazione degli effetti prodotti dalla notifica telematica di un ricorso in cassazione privo di firma digitale (C 23/16454). ■ La sanzione della nullità, invece, è espressamente contemplata dal 4° co. dell'art. 17 *ter* in caso di mancata sottoscrizione con firma digitale dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario. [GIUSEPPE CORASANITI]

19

Atti impugnabili e oggetto del ricorso. *1. Il ricorso può essere proposto avverso:*

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- g-bis) il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- g-ter) il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quies* della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

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

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

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

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

- 1 ■ Con l'art. 1, 1° co., lett. i), d.lgs. 30-12-2023, n. 220 applicabile (ex art. 4, 2° co., d.lgs. cit.) ai “giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in cassazione”, a decorrere dal 5-1-2024, sono stati inseriti nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, 1° co., dopo la lett. g) altre due lett. g bis) e g ter). ■ La lett. g bis) riguarda il “rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater” (rubricato: Esercizio del potere di autotutela obbligatoria) “della legge 27 luglio 2000, n. 212”, che, a seguito dell'inserimento ex art. 1, 1° co., lett. m), d.lgs. n. 219/2023, reca testualmente: “1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione: a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria; e) errore sul presupposto d'imposta; f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza. 2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione. 3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo”. ■ La lett. g ter) concerne il “rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212”, che, a seguito

dell'inserimento ex art. 1, 1° co., lett. m), d.lgs. n. 219/2023, sotto la rubrica “Esercizio del potere di autotutela facoltativa”, così dispone: «1. Fuori dei casi di cui all'articolo 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. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-quater». ■ Sul contenuto degli artt. 10 quater e 10 quinquies della novella l. n. 212/2000 cfr. GIOVANNARDI, *Finalmente 'autotutela obbligatoria. Ma si poteva fare di più*, in *Quotidiano Giuridico*, 28-10-2023. Quanto al significato e alla portata dell'inserimento delle disposizioni da dette norme previste nell'ambito dell'art. 19, 1° co., d.lgs. n. 546/1992, occorre far presente che dette disposizioni non hanno modificato l'insegnamento di Corte cost. e della Corte di cassazione, secondo il quale il giudice tributario qualora ritenga illegittimo il diniego di autotutela non può provvedere all'annullamento dell'atto non impugnato entro il termine di decadenza, potendo soltanto annullare il diniego di autotutela e quindi ripristinando l'obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di provvedere sull'istanza di autotutela illegittimamente disattesa (v. sub art. 19, XVI, *Comm. breve Consolo-Glendi 5°*, 2023, 397). Detto insegnamento è stato ultimamente ribadito da C 24/2437. Se così è, se dunque, com'è stato ancora più chiaramente detto, “l'impugnativa del diniego di autotutela non può risolversi *tout court* in un ulteriore mezzo di diretta eliminazione dell'atto impositivo inoppugnabile oltre a quelli già predisposti dalla legge prima della sua definitività”; in tal modo escludendo “che l'impugnativa del diniego di autotutela possa risolversi nella impugnazione dell'atto di cui si era invocato il superamento attraverso l'esercizio del potere di

autotutela e che l'eventuale pronuncia a seguito dell'accoglimento dell'impugnativa proposta contro il diniego dell'autotutela possa dar luogo ad una pronuncia equivalente e/o sostitutiva di quella che già sia stata resa o avrebbe potuto essere stata elargita dal giudice tributario in sede d'impugnativa dell'atto impositivo di cui sia stato successivamente invocato il superamento attraverso l'impugnativa del diniego dell'autotutela attivata nei suoi confronti", se ne deve, per l'appunto, conseguentemente derivare, in termini positivi, che "l'effettualità della pronuncia di accoglimento dell'impugnativa del diniego di tutela precisamente consista nel solo ripristino dell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di ripronunciarsi

sull'istanza di autotutela illegittimamente denegata dopo l'annullamento dell'impugnato diniego". Da ciò peraltro consegue, come già si è avuto modo di scrivere (GLENDI, *Autotutela tributaria: epocale riforma o 'placebo' canzonatorio?*, GT 24, 1, 3 ss.) che, al momento, "quel che è stato progettato per la riforma dell'autotutela tributaria non può certo definirsi una 'epocale riforma', costituendo piuttosto un mero reiterato, e fors'anche ulteriormente aggravato, 'placebo' canzonatorio", parafrasando REDENTI ("Atti processuali" in *Enc. giur. dir.*), ovvero, "in termini assai meno forbiti, ma icasticamente perfetti, una vera e propria 'presa per i fondelli'!". [CESARE GLENDI]

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

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

■ La norma è stata lievemente ritoccata dall'**art. 1, 1° co., lett. f), d.lgs. n. 220/2023** ai "giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in casazioni", con ricorso notificato successivamente al 1-9-2024, a norma dell'art. 4, 2° co., d.lgs. cit., e il ritocco appare strettamente correlato alle modifiche apportate all'art. 19, 1° co., con l'inserimento delle lett. *g bis)* e *g ter)* nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili. In sostanza, si è così disposto che, dopo le parole "rifiuto tacito" siano sopresse le parole "della restituzione", e che le parole "lettera g)", originariamente contenute nell'art. 21, vengano sostituite con le parole "lettere g e g-bis)", e che dopo le parole "di restituzione" siano aggiuntivamente inserite le parole "o di autotutela". In tal modo, come già si è osservato (GLENDI, *Autotutela tributaria: epocale riforma o 'placebo' canzo-*

natorio?, GT 24, 1, 6.), si è partorita "una disciplina sul 'rifiuto tacito di autotutela", alternativamente al 'rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni tributarie ed interessi e altri accessori non dovuti', che costituisce un vero e proprio 'obbrobrio' normativo, laddove infatti si fa richiamo a regolamentazioni eterogenee (siccome riguardanti soltanto restituzioni di tributi, sanzioni ed accessori vari, che nulla hanno a che fare con l'autotutela) e laddove, oltretutto, si prevedono scadenze di termini che contrastano *prima facie* con quanto previsto nel "famigerato" art. 10 *quater*, 2° co., ultima parte, d.lgs. n. 212/2020, così come novellato dal d.lgs. n. 219/2023, che stabilisce l'improcedibilità dell'autotutela obbligatoria "decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione". [CESARE GLENDI]

25 bis Potere di certificazione di conformità. *1. Al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, attestano la conformità della copia al predetto*

atto secondo le modalità di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.

2. Analogo potere di attestazione di conformità è esteso, anche per l'estrazione di copia analogica, agli atti e ai provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria. Detti atti e provvedimenti, presenti nel fascicolo informatico o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria, equivalgono all'originale anche se privi dell'attestazione di conformità all'originale da parte dell'ufficio di segreteria.

3. La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità ai sensi dei commi precedenti equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico.

4. L'estrazione di copie autentiche ai sensi del presente articolo, esonera dal pagamento dei diritti di copia.

5. Nel compimento dell'attestazione di conformità i soggetti di cui al presente articolo assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali.

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.

SOMMARIO: I. Le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 220/2023.

- 1 **I. Le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 220/2023.** ■ La modifica all'art. 25 bis, con l'introduzione del co. 5 bis, è stata prevista dal d.lgs. n. 220/2023, in attuazione della delega di cui alla l. n. 111/2023, ed in particolare dell'art. 19, 1° co., lett. b), che ha indicato come criteri per l'esercizio della delega il potenziamento e l'ampliamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria, mediante, tra l'altro, la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo e la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche. Essa si applica, ai sensi dell'art. 4, 2° co., d.lgs. n. 220/2023 ai **giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1-9-2024.** ■ Il primo periodo del nuovo comma specifica il principio di non dispersione nei gradi di giudizio (nonché nelle fasi dello stesso grado) degli atti e dei documenti presenti nel fascicolo telematico di precedenti gradi di giudizio. Ciò era già stato affermato dalla giurisprudenza nell'ambito del processo civile (C 23/4835), e consente alle parti di avvalersi di documenti e atti presenti nei fascicoli telematici dei gradi precedenti. Ci si interroga se tale disposizione valga anche per il giudizio dinanzi alla Corte di cassazione, per gli atti e i documenti depositati nelle fasi di merito: sebbene la disposizione sia generale, e certamente quello di legittimità è un grado di giudizio, si ritiene per cautela di suggerire un'interpretazione restrittiva della norma, in ragione della

collocazione della norma, poiché la disciplina del giudizio dinanzi alla Corte di cassazione è contenuta nel codice di procedura civile. ■ Il secondo periodo della norma risulta di più complessa interpretazione, poiché introduce una sanzione processuale (che pare possa rientrare nell'ambito della inutilizzabilità) per le copie di atti e documenti su supporto cartaceo, dei quali non sia depositata nel fascicolo telematico una copia informatica, con relativa attestazione di conformità all'originale. L'interrogativo principale verte intorno all'ambito applicativo della norma (si veda sul punto MICHELIS, *Art. 25-bis comma 5 bis d.lgs. 546/1992: con la riforma fiscale nasce davvero un onere del difensore di attestare la conformità di tutti i documenti?*, *R. tel. d. trib.*, 4-1-2024, con postilla di MARCHESELLI), ossia se l'inutilizzabilità in assenza di attestazione di conformità all'originale riguardi tutti i documenti e gli atti, nativi analogici, di cui sia depositata nel fascicolo telematico una copia, oppure se si limiti a quegli atti dei precedenti gradi e fasi del giudizio, originariamente depositati in forma analogica, e che, diversamente dagli atti già depositati nel fascicolo telematico, necessitano di essere depositati nuovamente nella fase o nel grado del giudizio in cui ci si colloca. Il tenore letterale del testo normativo parrebbe suggerire la prima interpretazione, con ciò provocando diverse questioni applicative, specie se si ritenesse onere dei difensori delle parti attestare la conformità delle copie informatiche agli originali documenti formati su supporto cartaceo, anche

quando essi non abbiano a disposizione l'originale dello stesso documento, oppure ne abbiano solo una copia non attestata conforme. Tuttavia, a livello sistematico, parrebbe preferibile la seconda interpretazione, restrittiva, per una serie di ragioni. Innanzitutto, nell'ambito della legge delega di cui la norma in esame costituisce attuazione, si indicano come criteri il potenziamento dell'informatizzazione del processo tributario e la semplificazione della normativa connessa, non già l'introduzione di nuovi oneri e adempimenti di difficile applicazione. Inoltre, la norma, se diversamente interpretata, contrasterebbe con l'art. 22, 3° co., CAD, per il quale le copie informatiche di documenti analogici hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità non è espressamente disconosciuta (vedasi anche CGT 2° grado Lazio 1954/23). Infine, occorre valorizzare il dato

della collocazione della disposizione nel co. 5 *bis* in esame, che disciplina gli atti e i documenti di fasi o gradi precedenti del giudizio in relazione a quelle successive. Pare quindi, a livello sistematico, opportuno interpretare la norma nel senso che essa imponga il deposito nel fascicolo telematico, con attestazione di conformità agli originali da cui sono state tratte, delle copie di atti e documenti di fasi e gradi precedenti di giudizio, che in tali frangenti erano state depositate su supporto cartaceo (ad esempio, in quanto antecedenti all'entrata in vigore dell'obbligatorietà delle forme telematiche del processo tributario). In ogni caso, l'incertezza interpretativa della nuova disposizione suggerisce cautela, onde evitare di incorrere in sanzioni processuali, e consiglia di attestare la conformità delle copie informatiche dei documenti agli originali da cui sono state tratte, ove ciò sia possibile. [DAVIDE EMONE]

33 Trattazione in camera di consiglio. 1. *La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non chieda 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, fermo il diritto, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto. Nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione.*

2. *Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia.*

3. *Della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario.*

SOMMARIO: I. La modifica introdotta dal d.lgs. n. 220/2023.

1 **I. La modifica introdotta dal d.lgs. n. 220/2023.** ■ In attuazione degli obiettivi di ampliamento e potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria indicati dall'art. 19, 1° co., lett. b), n. 4, della legge delega n. 111/2023, il decreto legislativo delegato 30 dicembre 2023, n. 220, ha adottato due disposizioni: da un lato, l'art. 1, 1° co., lett. o), con il quale è stato inserito nel d.lgs. n. 546/1992 l'art. 34 *bis* che disciplina specificamente l'udienza «a distanza» (v. *infra sub* art. 34 *bis*); dall'altro, l'art. 1, 1° co., lett. n), con il quale è stato modificato il 1° co. dell'art. 33 del d.lgs. n. 546/1992, proprio in considerazione della neo introdotta previsione dell'udienza «a distanza». ■ Per effetto dell'art. 4, 2° co., d.lgs. n. 220/2023, **la modifica apportata all'art. 33 si applica** ai giudizi instaurati, in primo ed in secondo grado, **a decorrere dal giorno «successivo all'entrata in vigore del medesimo decreto**, ossia dal **4-1-2024**. ■ A seguito di tale

modifica il 1° co. dell'art. 33 cit. prevede che si procede alla trattazione in camera di consiglio a meno che una delle parti non richieda, con apposita istanza, la discussione in pubblica udienza che potrà essere svolta o «in presenza» o con modalità «da remoto». Tale previsione, quindi, attribuisce «**pari dignità**» alle due modalità di svolgimento della pubblica udienza, «in presenza» o «da remoto», che si presentano quindi entrambe come «ordinaria» modalità di trattazione pubblica della controversia, in contrapposizione alla «camera di consiglio» (non partecipata) di cui all'art. 33. Prova ne sia il fatto che qualora non si possa procedere alla discussione della causa «da remoto» per motivi tecnici, il presidente sospende l'udienza e la rinvia ad altra data sempre perché possa essere trattata «da remoto» (art. 3, 3° co., decreto del direttore generale delle finanze 11-11-2020). ■ Per effetto della contestuale abrogazione dell'art. 16, 4° co., da parte dell'art. 2, 3° co.,

lett. b), d.lgs. n. 220/2023, la richiesta di pubblica udienza con modalità «da remoto» può oggi esser validamente formulata anche da una sola delle parti. Tale richiesta deve esser formulata attraverso apposita istanza la quale potrà esser proposta in ogni momento, o contestualmente alla prima difesa in giudizio o successivamente con altro atto, purché entro il termine di cui all'art. 32, 2° co., d.lgs. n. 546/1992, di dieci giorni liberi prima dell'udienza, e purché notificata alle altre parti costituite. Pertanto, qualora tale istanza sia contenuta in un atto di cui non è prevista la notificazione (quale, ad es., le controdeduzioni della parte resistente, una memoria o una nota di deposito documenti) tale atto dovrà comunque esser notificato alla controparte onde evitare l'invalidità della richiesta di pubblica udienza (CGT 2° grado Trentino 23/38). ■ Nella sua precedente versione, l'art. 33 prevedeva che l'istanza di pubblica udienza dovesse esser depositata nella segreteria e notificata alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, 2° co. Così formulata, la previgente versione dell'art. 33 poteva dare adito a dubbi su quale potesse esser l'esatto ordine temporale dei due adempimenti (se cioè occorresse prima procedere al deposito e poi alla notifica o viceversa, tenuto conto che nulla stabiliva l'art. 33 circa il deposito della prova della notificazione dell'istanza alle altre parti costituite). Nel novellato 1° co., gli adempimenti vengono invertiti prevedendosi cioè che l'istanza debba esser notificata alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, 2° co., e depositata nella segreteria unitamente alla prova della notificazione. La formulazione del nuovo 1° co. dell'art. 33 lascia sussistere la possibilità che entro il termine di dieci giorni liberi prima debba essere effettuata solo la notificazione dell'istanza, potendo compiersi il relativo deposito anche oltre tale termine. ■ In base al 1° co. dell'art. 33 ciascuna delle parti può richiedere espressamente che la trattazione della causa avvenga in pubblica udienza «in presenza». In tale ipotesi, ed in assenza di ulteriori istanze di trattazione «da remoto» formulate dalle altre parti, tutti i soggetti del processo (le parti, il giudice ed il personale amministrativo) dovranno presenziare fisicamente alla discussione della causa. A tale riguardo, l'ultimo cpv. del nuovo 1° co. dell'art. 33 è infatti perentorio nel prevedere la partecipazione in presenza dei giudici e del personale di segreteria a fronte della richiesta di una delle parti di discutere la causa «in presenza». Quest'ultima precisazione (peraltro assente nella versione dell'art. 33 risultante dalla bozza di decreto delegato approvato dal Governo il 16-11-2023) si è resa necessaria per scongiurare un rischio insito nella riconosciuta possibilità (dall'art. 34 bis) per tutti i soggetti del processo di partecipare alle udienze da

remoto, e cioè che la parte che avesse richiesto la pubblica udienza «in presenza» potesse trovarsi a discutere la causa fisicamente da solo nella relativa aula essendosi tutti gli altri soggetti del processo (parti, giudici e segretario) legittimamente avvalsi del collegamento da remoto. Onde evitare di vanificare la richiesta di discussione in presenza si è quindi prevista, in tale ipotesi, anche la contestuale presenza di tutti i membri del collegio. Anche nel caso in cui l'istanza con cui è chiesta la trattazione in pubblica udienza sia genericamente formulata senza contenere alcuna specificazione in ordine alla modalità di suo svolgimento, se «in presenza» o «da remoto», deve ritenersi che il suo svolgimento dovrà avvenire alla presenza di tutte le parti e del collegio così come sempre avvenuto nel vigore della vecchia formulazione del 1° co. dell'art. 33. ■ Il 2° cpv. del novellato 1° co. dell'art. 33 disciplina il caso in cui le parti formulino **istanze divergenti** circa le modalità di trattazione della causa in pubblica udienza. Se cioè una parte chiede la discussione in pubblica udienza «in presenza» e un'altra parte chieda invece la discussione pubblica «da remoto», la causa avrà una trattazione «mista», cioè la discussione dovrà esser necessariamente svolta alla presenza di chi l'ha richiesta e del collegio, fermo restando «il diritto» per la parte che lo ha richiesto di partecipare «da remoto». Seppure l'art. 33 non lo specifichi, in coerenza con il resto della medesima disposizione, in questa ipotesi, entrambe le istanze di trattazione della pubblica udienza («in presenza» e «da remoto») dovranno sempre esser notificate entro dieci giorni liberi prima dell'udienza. Si deve quindi escludere che la parte che abbia ricevuto un'istanza di trattazione (ad es.) «in presenza» (o viceversa) nel termine di dieci giorni liberi prima possa, a propria volta, formulare un'istanza di trattazione «da remoto» (o viceversa) oltre tale termine. Deve inoltre ritenersi che a tale udienza debbano partecipare «in presenza» anche quelle parti costituite che non hanno formulato alcuna istanza per la trattazione o da remoto od «in presenza». ■ Sempre in base al 1° cpv. del novellato 1° co. dell'art. 33 la trattazione in pubblica udienza può esser richiesta con modalità «**da remoto**». In tale caso, in base alla formulazione del successivo art. 34 bis l'udienza si svolgerà «a distanza» per tutte le parti non essendo prevista una forma di trattazione «mista» in presenza ed a distanza. ■ Da segnalare il fatto che il novellato art. 33 configura in capo a chi richiede la pubblica udienza «da remoto» un vero e proprio «**diritto**» a poterla celebrare con tale modalità: diritto da riconoscersi non solo a fronte della richiesta di trattazione in presenza formulata da un'altra parte, ma anche nel caso in cui vi sia stata solo la richiesta di trattazione della causa

da remoto. Conseguentemente nel caso in cui, o l'udienza sia trattata con rito camerale pur a fronte della richiesta di trattazione da remoto, o l'udienza sia trattata «in presenza» senza aver concesso la possibilità a chi l'ha richiesta di celebrarla «da remoto», si sarà in presenza di un vizio della successiva decisione. Tale tipo di vizio integra una **nullità processuale** che, pur travolgendo la successiva sentenza per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta e rilevata in appello, la "retrocessione" del giudizio in primo grado, poiché

tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59 del detto d.lgs., l'appello costituisce, anche nel processo tributario, un gravame generale a carattere sostitutivo che impone al giudice dell'impugnazione di pronunciarsi e decidere sul merito della controversia (C sez. trib. 23/31636; CGT 2° grado Lombardia 23/3217). Diversamente nel caso in cui tale vizio si sia verificato in secondo grado esso potrà comportare la cassazione della sentenza ed il rinvio della causa in appello. [ANDREA GIOLO - ANDREA LOVISOLO]

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

SOMMARIO: I. La legge delega n. 111/2023. - II. La modifica introdotta dal d.lgs. n. 220/2023.

- 1 **I. La legge delega n. 111/2023.** ■ La l. 9-8-2023, n. 111, recante la delega al Governo per l'attuazione della riforma fiscale, ha indicato all'art. 19 i «principi e criteri direttivi» per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario. Al suo 1° co., lett. b), n. 4, l'art. 19 ha dato mandato al Governo di procedere all'ampliamento ed al potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria, fra l'altro, mediante la previsione che la discussione «da remoto» possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza.
- 2 ■ Con l'art. 19 la legge delega ha voluto porre rimedio alla disposizione contenuta nell'art. 16, 4° co., d.l. n. 119/2018, nella formulazione risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 4, 4° co., l. n. 130/2022 (che trovava applicazione ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1-9-2023). In particolare, il 4° co. dell'art. 16 prevedeva che l'udienza si sarebbe tenuta «a distanza» solo se la relativa richiesta fosse stata formulata da tutte le parti costituite nel

processo, dovendo, altrimenti, le stesse parti discutere la causa «in presenza» ai sensi dell'art. 34, d.lgs. n. 546/1992. La previsione dell'istanza congiunta per la trattazione della causa «a distanza» faceva emergere l'insofferenza sviluppata durante ed immediatamente a seguito del periodo emergenziale Covid-19 per il notevole ridimensionamento della celebrazione dell'udienza «in presenza», giocoforza sostituita o dalla trattazione «scritta» di cui all'art. 27, d.l. n. 137/2020 o dalla trattazione «da remoto» di cui all'art. 16, d.l. n. 119/2018. In tal modo, il 4° co. dell'art. 16 manifestava una particolare predilezione per la trattazione dell'udienza «in presenza», quale massima espressione del contraddittorio processuale, trattandosi di modalità fra l'altro scevra da possibili complicazioni di carattere tecnico insite nella trattazione «a distanza». Inoltre, il prevedere una richiesta congiunta dell'udienza «da remoto» evitava quella trattazione «mista» dell'udienza in cui una parte sarebbe stata collegata da remoto ed un'altra sarebbe stata fisicamente presente, che poteva incidere negativamente sulla posizione processuale delle parti, una fisicamente presente di fronte

al giudice, l'altra in collegamento audiovisivo (v. GIOVANARDI, *Riforma del processo tributario: le criticità restano, ma si è almeno evitata l'udienza in presenza in assenza dei giudici*, *Ipsos Quotidiano*, 23). La trattazione «da remoto» veniva quindi riservata, obbligatoriamente, solo a casi particolari (quali le sospensive e le udienze nanti il giudice monocratico in 1° grado) o, altrimenti, quando vi potesse esser un interesse comune a tutte le parti costituite a tale forma di trattazione. La relazione illustrativa al disegno di legge delega evidenziava però come il 4° co. dell'art. 16 non tenesse conto della circostanza che gli uffici fiscali, diversamente dai difensori, sono situati nel medesimo territorio delle Corti di giustizia, potendo dover trattare, nella stessa giornata, udienze anche «in presenza», e, quindi potendo anche non avere alcun interesse ad aderire alla richiesta dei difensori di discutere «a distanza» (v. CONIGLIARO, *Le insidie dell'adozione di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali*, *Fisco* 23, 4060). Inoltre, il subordinare lo svolgimento dell'udienza «da remoto» alla richiesta congiunta delle parti avrebbe potuto anche prestarsi a «strumentalizzazioni» finalizzate a mettere in difficoltà la controparte che chiedeva la trattazione «a distanza».

- 1 **II. La modifica introdotta dal d.lgs. n. 220/2023.** ■ In attuazione dell'art. 19, 1° co., lett. b), n. 4, il decreto legislativo delegato 30-12-2023, n. 220, ha previsto all'art. 1, 1° co., lett. o), l'inserimento nel d.lgs. n. 546/1992 dell'art. 34 bis che disciplina specificamente l'udienza «a distanza» nel contenzioso tributario (sul contenuto della legge delega n. 111/2023 v. commento *sub art. 33* modificato. V. MARIANI, *Processo tributario: più agevole partecipare alle udienze da remoto*, *Ipsos Quotidiano*, 23). Per effetto dell'art. 4, 2° co., d.lgs. n. 220/2023, la disciplina di cui all'art. 34 bis si applica ai giudizi instaurati, in primo ed in secondo grado, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del medesimo decreto, ossia dal **4-1-2024**. ■ Contestualmente alla previsione dell'art. 34 bis, il d.lgs. n. 220/2023, con il suo art. 2, 3° co., lett. b), abroga espressamente il 4° co. dell'art. 16, d.l. n. 119/2018, che recava la precedente disciplina di tale forma di trattazione. In particolare, per effetto di tale abrogazione, la trattazione «da remoto» diventa una **modalità fisiologica** di svolgimento della pubblica udienza o dell'udienza in camera di consiglio partecipata a cui possono accedere tutti i soggetti del processo tributario (i contribuenti e difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici ed il personale amministrativo) purché a seguito di richiesta espressa delle parti costituite. Con l'abrogazione dell'art. 16, 4° co., viene infatti meno la previsione secondo cui le udienze tenute dalla corte di

giustizia tributaria in primo grado in composizione monocratica e le sospensioni cautelari in 1° e II° grado, sono necessariamente svolte «a distanza», salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere la trattazione «in presenza» per «comprovate ragioni» che devono esser deliberate dal giudice. ■ Il riferimento al fatto che, in linea con quanto previsto dall'art. 33, l'udienza «da remoto» possa essere richiesta su istanza delle parti, porta ad **escludere** che tale modalità di svolgimento dell'udienza partecipata, sia essa camerale o pubblica, sia disposta **d'ufficio**. Ciò è anche confermato dal fatto che nel verbale dell'udienza tenuta «da remoto» viene dato atto, oltre che della identità dei partecipanti, anche della loro libera volontà di parteciparvi. Conseguentemente, deve ritenersi non più ammessa per i Presidenti delle Corti di Giustizia la possibilità di dettare discrezionalmente i criteri per individuare il tipo di controversie (ad es. in base al valore della causa od alla sua fase) da trattare con la modalità «da remoto», che erano stati adottati nel corso del periodo pandemico (cfr. art. 135, d.l. n. 34/2020). La richiesta di trattazione «da remoto», conformemente a quanto previsto dall'art. 33, può esser contenuta o nel primo atto difensivo depositato in giudizio (ricorso o controdeduzioni) o in un'apposita istanza che dovrà esser notificata alle altre parti costituite entro il termine di dieci giorni liberi prima dell'udienza (art. 32, 2° co.) e successivamente depositata in giudizio con la prova di tale notificazione. Tale previsione differisce quindi da quella contenuta nel precedente 4° co. dell'art. 16, d.l. n. 119/2018, che richiedeva la presentazione dell'istanza da remoto almeno venti giorni liberi prima la data di trattazione (termine che teneva evidentemente conto delle prime possibili difficoltà applicative dell'udienza «a distanza», quale modalità di svolgimento oggi oramai a regime). L'istanza con cui è chiesta la trattazione «da remoto» non deve esser motivata con le ragioni di tale richiesta. Per cui una volta validamente presentata essa comporrà per tutte le parti lo svolgimento dell'udienza con collegamento «da remoto». ■ Dal contenuto del 1° cpv. dell'art. 34 bis che richiama l'udienza di cui all'art. 33 deve ritenersi pacifica la possibilità che le udienze in camera di consiglio di cui all'art. 33, in assenza quindi delle parti, siano trattate «a distanza» tra i componenti del collegio ed il personale di segreteria. ■ Dal combinato disposto del novellato 1° co. dell'art. 33 e dell'art. 34 bis deve ritenersi che la trattazione «**mista**» della causa in pubblica udienza, cioè con alcune delle parti «in presenza» ed altre collegate «da remoto» sia possibile solo nell'ipotesi in cui queste abbiano, rispettivamente, presentato un'istanza di trattazione «in presenza» e «da remoto» e non anche nel caso in cui sia stata

presentata solo un'istanza di trattazione «da remoto». ■ Conformemente alla previgente disciplina dell'art. 16, 4° co., l'art. 34 *bis* mantiene l'equiparazione, a tutti gli effetti di legge, dei luoghi dai quali le parti, i giudici ed il personale amministrativo, si collegano all'aula di udienza. Il previgente art. 16, 4° co., conteneva inoltre la specificazione che in ogni caso in cui l'udienza si fosse tenuta «a distanza» sarebbe stata comunque consentita a ciascun giudice di partecipare, sempre in collegamento, presso la sede della corte di giustizia tributaria. Tale previsione non è stata riproposta anche nel testo dell'art. 34 *bis*; tuttavia, dallo stesso contenuto dell'art. 34 *bis* non si rinvengono argomenti contrari a tale tipo di collegamento. ■ Nell'art. 34 *bis* manca il riferimento, contenuto nel precedente art. 16, 4° co., al fatto che il collegamento audiovisivo deve esser tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto. Tale specificazione è invero contenuta nell'art. 3, 1° co., del **decreto del direttore generale delle finanze 11-11-2020** (pubblicato in *G.U.* n. 285 del 16-11-2020) che detta le regole tecnico operative per lo svolgimento dell'udienza a distanza, e che continua a trovare applicazione anche se non espressamente richiamato dall'art. 34 *bis* (a differenza del precedente art. 16, 4° co., che ad esso rinviava). Pertanto, nel caso in cui, anche per un singolo partecipante, il collegamento non garantisca la sua visibilità o la sua udibilità, ai sensi dell'art. 3, 3° co., del decreto 11-11-2020, il presidente sospende l'udienza e, nel caso in cui sia impossibile ripristinare la funzionalità del collegamento, **rinvia** la stessa «disponendo che ne venga data comunicazione alle parti con le modalità previste dal comma 2», ossia disponendo che anche la successiva udienza si svolga «da

remoto» con l'apposito *link* da trasmettersi alle parti. Deve quindi ritenersi **nulla**, per violazione del diritto di difesa, la sentenza pronunciata ad esito di un'udienza da remoto che per problemi tecnici di collegamento del presidente del collegio sia stata assunta in decisione invece di procedere obbligatoriamente alla sua sospensione con rinvio ad altra data (C 23/24904 con nt. di FERRARI-SCHILLACI, *Nulla la sentenza a seguito di trattazione in Camera di consiglio senza tener conto dell'istanza per l'udienza a distanza*, *Fisco* 23, 3630). ■ Rispetto alla formulazione dell'art. 16, 4° co., l'art. 34 *bis* prevede espressamente che a seguito dell'istanza per la trattazione da remoto la segreteria comunica, almeno tre giorni prima dell'udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento le quali sono individuate sia nel decreto del direttore generale delle finanze 11-11-2020 sia nelle contestuali Linee Guida tecnico-operative per le parti processuali predisposte dal M.e.f. ai sensi dell'art. 5 del decreto 11-11-2020. ■ Sempre in forza del combinato disposto del novellato 1° co. dell'art. 33 e dell'art. 34 *bis*, la «**pubblicità**» dell'udienza «da remoto», intesa come *coram populo*, ossia alla presenza di chiunque abbia interesse ad assistervi, è garantita solo nell'ipotesi in cui l'udienza sia svolta, a seguito delle relative istanze in tal senso, in forma «mista», ossia in parte «in presenza» ed in parte «da remoto». Al contrario, nell'ipotesi in cui l'udienza sia svolta totalmente «da remoto» il principio della pubblicità dell'udienza non è garantito in quanto l'art. 3 del decreto 11-11-2020 (recante le regole tecnico operative per lo svolgimento dell'udienza a distanza) prevede che il *link* di partecipazione all'udienza sia personale e non cedibile a terzi. [ANDREA GIOLO - ANDREA LOVISOLO]

35 Deliberazioni del collegio giudicante. *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.*

2. Quando ne ricorrono i motivi la deliberazione in camera di consiglio può essere rinviata di non oltre trenta giorni.

3. Alle deliberazioni del collegio si applicano le disposizioni di cui agli articoli 276 e seguenti del codice di procedura civile. Non sono tuttavia ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

1 ■ Con l'art. 1, 1° co., lett. p), d.lgs. n. 220/2023, secondo quanto letteralmente disposto dall'art. 4, 2° co., dello stesso d.lgs., ai “**giudizi instaurati in**

primo e in secondo grado, nonché in cassazione”, si applica l'aggiunta finale del 1° co dell'art. 35, per cui, al termine della riunione per la decisione in

segreto nella camera di consiglio, il collegio giudicante “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”. Come già si è avuto modo di far notare (GLENDEI, *Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili ‘escrescenze’ nel decreto attuativo*, in *Ipsos Quotidiano*, 23-12-2023), la disposizione, con la quale si vorrebbe costringere il giudice tributario, al termine della deliberazione, della decisione assunta subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l’esposizione del relatore, a dare immediata lettura 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, è a dir poco “bizzarra”, scritta male, oltre che velleitaria e realisticamente “canzonatoria”. ■ Essendo stato preservato il 2° co. dell’art. 35, in base al quale, “quando ne ricorrono i motivi, la deliberazione in camera di consiglio può essere rinviata di non oltre

trenta giorni”, è facile prevedere che i collegi si avvarranno di questa facoltà, sostanzialmente discrezionale stante la genericissima subordinazione alla ricorrenza di “motivi” e di un termine di “non oltre trenta giorni”, meramente ordinatorio (o “canzonatorio”, secondo la celebre disincantata definizione di E Redenti). E, siccome la nuova previsione dell’ultima parte del 1° co. è oggettivamente circoscritta alla sola immediatezza della decisione deliberata al termine della pubblica udienza o dell’esposizione del relatore, ecco che l’imposizione dell’immediata lettura del dispositivo o del deposito del dispositivo entro il perentorio termine di sette giorni, è destinato a risultare *de plano* vanificato. ■ D’altro lato, benché la nuova disposizione parli di termine “perentorio” riguardo al deposito entro sette giorni del dispositivo e contestuale comunicazione dello stesso alle parti costituite, non è chi non veda come siffatta “perentorietà” sia “scritta nel vento”, come si suol dire, non essendo prefigurata, né facilmente immaginabile, una qualsivoglia sanzione invalidante della sentenza non ostante l’inosservanza di questo velleitario e, a dir poco, “ridicolo” adempimento. [CESARE GLENDEI]

36 Contenuto della sentenza. 1. La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana.

2. La sentenza deve contenere:

- 1) l’indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
- 2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- 3) le richieste delle parti;
- 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;
- 5) il dispositivo.

3. La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall’estensore.

1 ■ Con l’art. 1, 1° co., lett. g), d.lgs. n. 220/2023, applicabile ai “giudizi instaurati in primo e in secondo grado, nonché in cassazione” a decorrere dal 5-1-2024 (giusta quanto disposto dall’art. 4, 2° co., d.lgs. cit.) è stata testualmente apportata solo una piccola modifica al 2° co., n. 4, aggiungendo al sintagma “la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto” le seguenti (senza punteggiatura) parole: “di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell’atto”. ■ Per comprendere il significato, *prima facie* piuttosto criptico della modifica occorre tener conto di quanto già osservato nel commento all’art. 36 (*sub* II, in *Comm. breve Consolo-Glendè*, 2023, 552) circa il collegamento dell’originario testo dell’art. 36, d.lgs. n. 546/1992

con le indicazioni complementariamente derivanti dal sopravvenuto art. 6, l. n. 130/2022 e dall’attuale combinato disposto dell’art. 1, 1° co., lett. g), con l’art. 1, 1° co., lett. h), contenente il novellato art. 17 *ter*, d.lgs. n. 546/1992, applicabile, peraltro, ai soli “giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024”, giusta quanto disposto dall’art. 4, 2° co., parte prima, del d.lgs. n. 220/2023. Quando tutto questo contesto normativo risulterà applicabile diacronicamente “a regime”, l’aggiunta effettuata all’art. 36, 2° co., n. 4 potrà essere valorizzata nel suo doppio fronte, verticale ed orizzontale, nel senso d’indirizzare l’esposizione dei motivi rispettivamente con le indicate direzioni “di accoglimento” o “di rigetto” e con il suggerito allarga-

mento alle “questioni di merito” e alle “questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell’atto”.

- 3 ■ In tal modo connotando significativamente il contenuto motivazionale della sentenza “in forma

ordinaria” rispetto a quella straordinariamente angusto delle cc.dd. “sentenze in forma semplificata”, di cui al 3° co. del novellato art. 47 *ter*, d.lgs. n. 546/1992. [CESARE GLENDI]

37 Pubblicazione e comunicazione della sentenza. *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. [Il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito di cui al precedente comma.]

- I ■ Con l'art. 1, 1° co., lett. r), d.lgs. n. 220/2023, applicabile ai “giudizi instaurati in primo e in secondo grado, nonché in cassazione” a decorrere dal 1-9-2024 (giusta quanto disposto dall'art. 4, 2° co., parte prima, d.lgs. cit.) sono state introdotte tre piccole modifiche all'art. 37, d.lgs. n. 546/1992: 1) al 1° co., dopo la parola “deposito” si è aggiunta la parola “telematico”, in rimarcata sintonia con la generale introduzione del processo tributario telematico; 2) sempre nel 1° co., il secondo periodo è stato sostituito, prevedendosi, ora, che “il segretario fa risultare l'avvenuto deposito della sentenza appo-

nendovi la propria firma digitale e la data, dandone comunicazione alle parti costituite entro tre giorni dal deposito”; 3) in conseguenza di quanto disposto *sub* 2), il 2° co. dell'art. 37, nel quale si prevedeva la comunicazione del dispositivo della sentenza “entro dieci giorni dal deposito” è stato abrogato. ■ 2 In tal modo, è stata, in sostanza, meglio allocata la sottoscrizione con firma digitale del segretario per il deposito della sentenza e si è ridotto da dieci a tre soli giorni il termine per la comunicazione a cura del segretario del dispositivo della sentenza alle parti costituite. [CESARE GLENDI]

47 Sospensione dell'atto impugnato. *1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio, ovvero adita ai sensi dell'articolo 62-bis 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 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.*

8. *In caso di mutamento delle circostanze la corte di giustizia tributaria 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.*

SOMMARIO: I. La novellata disciplina dell'art. 47, d.lgs. n. 546/1992: profili generali. - II. La potestà cautelare del giudice monocratico. - III. L'applicabilità della norma oltre i confini del primo grado di giudizio e del relativo incidente cautelare. - IV. La riconosciuta impugnabilità della pronuncia cautelare.

I. La novellata disciplina dell'art. 47, d.lgs. n. 546/1992: profili generali.

■ In forza delle disposizioni di cui al relativo art. 1, 1° co., lett. s), il d.lgs. 30-12-2023, n. 220, ha assoggettato il presente art. 47, d.lgs. n. 546/1992 a una **sensibile revisione**, attuata, al di là di alcuni scontati adeguamenti formali - come quello che ha condotto alla sostituzione del riferimento originariamente operato alla commissione provinciale con quello alla **Corte di giustizia tributaria di primo grado** - e di alcune modifiche di dettaglio - vedi il dovere, in sede di udienza cautelare, di dare **immediata comunicazione** alle parti dell'**ordinanza in toto** e non più, soltanto, del relativo **dispositivo** (4° co.). La revisione è stata attuata nel triplice segno: a) dell'attribuzione della potestà cautelare anche al **giudice monocratico**; b) dell'estensione del perimetro applicativo della norma ai procedimenti diretti alla sospensiva dell'atto impositivo impugnato che siano stati attivati davanti al **giudice di secondo grado** in pendenza di una fase di gravame del giudizio di merito; c) e soprattutto - che quelli precedentemente accennati sono essenzialmente classificabili come interventi di razionalizzazione dell'impianto normativo più che di

autentica innovazione del medesimo - del **superamento** del tradizionale regime di **inoppugnabilità** che assisteva la decisione resa dal giudice tributario sull'istanza cautelare rimessa al suo esame. ■ Le direttrici di riforma testé sommariamente individuate vanno ora meglio definite nei loro più **specifici contenuti**.

II. La potestà cautelare del giudice monocratico.

■ Il novellato 4° co. dell'art. in esame dispone che, sull'istanza cautelare, abbiano **alternativamente** a provvedere il **collegio oppure il giudice monocratico**. La norma non indica le condizioni regolatrici di questa alternanza. Ma è di tutta evidenza come essa debba intendersi a doppio filo legata alla corrispondente **"competenza" nel merito**, così che la Corte di giustizia tributaria (CGT) abbia a pronunciare sulla richiesta di sospensiva in composizione monocratica solamente dove, in ragione del modesto valore della controversia, essa sia chiamata a decidere in quella composizione sul merito della controversia medesima: il che porta chiaramente a ritenere che si tratti di alternanza operante nell'ambito dei soli **giudizi di primo grado**, visto che, a mente dell'art. 4 bis, d.lgs. n. 546/1992, è la sola CGT di

2 primo grado a risultare abilitata alla decisione della controversia in composizione monocratica. ■ Che tutto quanto appena osservato potesse valere **anche prima della riforma di fine 2023** e, cioè, a far data dall'introduzione, nel sistema della giustizia tributaria, della figura del giudice monocratico, con la l. 31-8-2022, n. 130 (che ha inserito il predetto art. 4 bis nel corpo del d.lgs. n. 546/1992), non è certo supposizione avventata. Ma alla luce di un dettato testuale che continuava, imperterrito, a far capo al solo collegio, bene ha senz'altro fatto il legislatore a intervenire sul punto, precisando quanto sopra e, così, fugando ogni dubbio o incertezza che potesse 3 residuare in proposito. ■ Non molto rimane da dire a questo punto. L'**iter procedendi** messo a punto per l'incidente cautelare di competenza collegiale **non dovrebbe, infatti, subire variazioni di sorta** nelle ipotesi di devoluzione del medesimo al giudice monocratico. In argomento merita, comunque, osservare: a) che, almeno nei casi di proposizione dell'istanza di sospensiva in una al ricorso di merito, quella della fissazione dell'udienza di trattazione dell'incidente cautelare dovrebbe essere la **prima occasione** in cui la CGT sia chiamata a valutare se la causa vada affidata al giudice monocratico o collegiale; b) e che l'eventuale **errore** commesso sul punto dovrebbe essere sindacabile a mezzo del **gravame** oggi ammesso contro la pronuncia cautelare ai sensi del nuovo testo del presente art. 47, 4° co. Fermo restando, d'altro canto, *aa)* che, stante la natura, verosimilmente, integralmente **sostitutiva** del mezzo impugnatorio in questione (v. *infra*, IV), l'accertamento di quell'errore non dovrebbe inibire al giudice adito la possibilità di **confermare** la pronuncia cautelare adottata, senza bisogno di rimettere gli atti "in prima istanza" ove la stessa risulti immune da altri vizi, di rito e di merito; b) e che, sia o meno esperito il gravame di cui sopra, **nessun vincolo preclusivo** potrebbe irradiarsi in relazione alla scelta, compiuta dalla Corte, di emettere l'ordinanza cautelare in una data composizione, così che nulla dovrebbe impedirle di pronunciare la sentenza di merito in una differente **composizione**: nel qual caso il vizio di erronea costituzione del giudice (ammesso che così, effettivamente, lo si possa riguardare: per ampie riflessioni al riguardo, *Comm. breve Consolo-Glendi 5^a, 109 ss.*) del caso affliggente il primo provvedimento resterebbe automaticamente **assorbito** nel secondo (dato il rapporto intercorrente tra i due provvedimenti, come fissato nel presente art. 47, 7° co.). ■ Ostacoli non dovrebbero sussistere quanto alla possibilità che, a rendere la decisione di merito, sia lo **stesso giudice monocratico** cui sia stata assegnata l'istanza cautelare, dependendo in tal senso le medesime considerazioni che deponavano (e tuttora, naturalmente, depongono) a

favore della legittima partecipazione al collegio investito della trattazione nel merito di giudici che abbiano formato il collegio mobilitato in sede cautelare (cfr. *Comm. breve Consolo-Glendi 5^a, 639*).

III. L'applicabilità della norma oltre i confini del primo grado di giudizio e del relativo incidente cautelare. ■ Quando - in ottemperanza alla direttiva contenuta nell'art. 10, 1° co., lett. b), n. 9, l. 11-3-2014, n. 23 (di delega per la modifica della disciplina del contenzioso tributario), ai sensi della quale sarebbe occorso procedere alla «uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario» - si ritenne di estendere le garanzie di detta tutela, sino ad allora confinate (stando, almeno, allo stretto dato normativo) entro il recinto del procedimento di primo grado, alle **fasì impugnatorie** del giudizio di merito, la scelta del legislatore delegato, attuata con il d.lgs. 24-9-2015, n. 156, fu quella di introdurre, allo scopo, due distinti strumenti, vale a dire l'**inibitoria della sentenza impugnata e la sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo impugnato**, e di dettare al riguardo una **disciplina uniforme**, racchiusa negli artt. 52 e 62 bis del d.lgs. n. 546/1992 con riguardo, rispettivamente, alle ipotesi di richiesta della tutela cautelare avanzata in pendenza del giudizio d'**appello** oppure di quello di **legittimità**: una disciplina evidenziante, rispetto a quella confezionata nel presente art. 47 per l'incidente cautelare di primo grado, significative divaricazioni, quali, segnatamente, la mancata previsione di una sospensiva parziale ovvero della revocabilità o modificabilità del provvedimento per sopravvenuto mutamento delle circostanze, delle quali non era agevole offrire una plausibile giustificazione. ■ Opportunamente dunque, anche se soltanto in misura **parziale**, quella scelta è stata rinnegata da parte della novella legislativa di fine 2023, che ha visto modificato il dettato testuale del 1° co. dell'art. ora in rassegna sino a ricomprendervi, accanto all'ipotesi della richiesta di **sospensiva dell'atto impositivo contestato** proposta al cospetto del giudice di primo grado, quella della richiesta, di **analogo contenuto**, avanzata alla Corte di giustizia tributaria di **secondo grado** «presso la quale è **pendente il giudizio**», s'intende, **d'appello** «ovvero **adita ai sensi dell'articolo 62-bis**», in pendenza, dunque, del giudizio di **cassazione**: intervento che ha registrato la contestuale, e speculare, amputazione dei riferimenti all'istanza di sospensione dell'esecuzione di quell'atto che figuravano all'interno dei predetti artt. 52 e 62 bis. ■ 3 L'opera di «uniformazione» auspicata dalla legge delega n. 23/2014 non è stata, peraltro, completata. Se, per effetto di quanto appena s'è visto, l'incidente cautelare avente ad oggetto il **provvedimento dell'Amministrazione finanziaria** di cui si sia

lamentata l'illegittimità deve intendersi soggetto a **identica disciplina** indipendentemente dalla sede ove sia stato radicato, non altrettanto è a dirsi quanto alla **sospensione cautelare** dell'esecutività della **sentenza impugnata**. Più precisamente, questa continua ad essere regolata a livello degli anche testé menzionati artt. 52 e 62 *bis*, d.lgs. n. 546/1992. E poiché tale regolamentazione non ha subito variazioni se non per quanto concerne il recepimento delle disposizioni, che in precedenza figuravano nel solo art. in commento, relative alla fissazione dell'udienza cautelare non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della relativa istanza ed alla non coincidenza di tale udienza con quella fissata per la trattazione del merito della controversia (questo per la sola inibitoria *ex art. 52*), è da ritenersi che le **divaricazioni procedurali** di cui poco sopra si è dato atto siano **destinate, in parte qua, a permanere** (salvo accogliere la diversa lettura proposta, in chiave di integrale omologazione dei distinti percorsi procedurali disegnati dalla legge, da L. BIANCHI, sub art. 52 di questo *Aggiornamento*, ove anche i dovuti riferimenti agli ulteriori, ed invero più lievi, profili di divaricazione procedimentale che sono, almeno formalmente, sopravvissuti). ■ Resta inteso che, in ordine all'istanza di sospensiva dell'atto impugnato che sia stata promossa innanzi alla CGT di secondo grado «adita ai sensi dell'art. 62-bis», sarà ancora ad esso art. 62 *bis* che occorrerà far capo per quanto attiene alla condizione di decidibilità dell'istanza posta dal relativo 6° co. e rappresentata dalla **dimostrazione dell'intervenuto deposito del ricorso per cassazione**. ■ Come detto in precedenza, la scelta del legislatore delegato del 2015 non è stata integralmente rinnegata. La più recente riforma ha, infatti, perpetuato il **dualismo**, allora istituito, degli strumenti di tutela cautelare attivabili durante le fasi di gravame del giudizio di merito. E non essendo, nella circostanza, intervenuta alcuna specificazione in ordine ai **rispettivi ambiti di applicazione**, inevitabilmente persisterà il problema della **regolamentazione di confini** tra tali ambiti, quale diretto precipitato dell'inesausto dibattito circa la natura **costitutivo-demolitiva** oppure meramente **dichiarativa** del processo tributario (come esemplarmente illustrato in *Comm. breve Consolo-Glendi 5^a*, 824 ss.).

IV. La riconosciuta impugnabilità della pronuncia cautelare. ■ L'art. 19, 1° co., lett. g), della legge che è all'origine della riforma di cui s'intende qui offrire una prima e sommaria illustrazione (l. 9-8-2023, n. 111, di delega al Governo per la riforma fiscale), stabiliva che occorresse «prevedere l'**impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato**». Alla direttiva così impartita

l'Autorità normativa delegata ha corrisposto attraverso la riscritta e una cospicua implementazione del presente art. 47, 4° co.: l'impianto che ne è scaturito non brilla, però, per l'armonia e perspicuità dei suoi lineamenti e offre diversi motivi di perplessità. ■ Il primo e più consistente di essi è sicuramente quello dato dalla previsione finale del 4° co. in questione, ai sensi della quale «**l'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile**». La soluzione sarebbe del tutto scontata ove avente riferimento all'ordinanza emessa all'esito dell'impugnazione oggi prevista - e rimessa, appunto, alla competenza della Corte di secondo grado - avverso i provvedimenti cautelari adottati dalla Corte di primo grado in composizione collegiale (*v. infra*), ché un "terzo grado" cautelare è palesemente inammissibile. Ma proprio perché scontata ove letta in questa chiave, deve ritenersi che la disposizione abbia riguardo anche, se non esclusivamente, all'ordinanza che la CGT di secondo grado abbia pronunciato, in pendenza dei giudizi d'appello o di cassazione, quale **giudice cautelare "di prima istanza"**: conclusione che esce risolutivamente avvalorata al lume di ciò, che nulla dice la norma in esame quanto al giudice che dovrebbe statuire sul gravame in ipotesi ammesso contro il provvedimento di cui ora s'è detto. La disciplina così messa a punto appare indiscutibilmente in linea con la filosofia tradizionalmente seguita dal nostro legislatore in tema di inibitoria delle sentenze di condanna nel processo civile, puntualmente ripresa, altresì, sul terreno della sospensione dell'esecutività delle sentenze di merito nel processo tributario, al cui proposito, come *apertis verbis* sancito dai sunnominati artt. 52 e 62 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, il giudice è chiamato a provvedere «**con ordinanza non impugnabile**»: ma che ciò valga ad apprestarne un'adeguata giustificazione, dissolvendo le ombre anche d'incostituzionalità che su di essa aleggiano, è tutt'altro che sicuro, considerate le riserve e obiezioni di analogo tenore cui sempre ha prestato il fianco la corrispondente disciplina processual-civilitica. ■ Stabilito di dover largire la garanzia del gravame a fronte delle sole ordinanze cautelari provenienti dalla **Corte di giustizia tributaria di primo grado** (logicamente in quanto adita come giudice cautelare di prime cure), il legislatore delegato ha incardinato il relativo sistema impugnatorio sulla sino ad oggi inedita distinzione tra ordinanze emesse dalla Corte in **composizione monocratica** e ordinanze **collegiali**. Tale distinzione ha prodotto i suoi riflessi, innanzitutto, sulla **competenza** a decidere in merito all'impugnazione cautelare ammessa: attribuita, detta competenza, alla CGT di **primo grado in formazione collegiale**, ove si tratti dell'impugnazione del-

l'**ordinanza del giudice monocratico**; alla **CGT di secondo grado**, nel caso di impugnazione contro il provvedimento della **Corte di primo grado in composizione collegiale**. ■ Se un divario di regimi impugnatori appare, sotto il profilo appena evocato, pienamente comprensibile, più difficile è spiegare perché, con riferimento all'**ordinanza cautelare collegiale**, la norma si limiti a dire che essa «è impugnabile»; mentre, trascorrendo al provvedimento del giudice monocratico, si abbia a precisare che questo «è impugnabile **solo con reclamo**». L'illazione che il legislatore abbia voluto così dare corpo a **due distinti strumenti di gravame** è, però, destinata a **franare** a fronte dell'obiettiva impossibilità di mettere capo, nella fattispecie, a una reale alternativa al reclamo, a tacere dell'assoluta mancanza di riscontri, sul piano sistematico, di una diversificazione dei gravami esperibili contro un dato provvedimento in ragione della provenienza dello stesso da un giudice piuttosto che da un altro, anzi della diversa composizione in cui lo stesso giudice si sia trovato, a seconda dei casi, a statuire: quanto vale a (s)qualificare come frutto di sciattezza o, più presumibilmente, disattenzione del legislatore il fatto non soltanto che l'etichetta del **reclamo** sia stata spesa soltanto in un caso e non nell'altro; ma anche che, mentre del gravame munito di quel contrassegno, si prevede che esso sia «**da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria**», dell'**ordinanza collegiale**, soggetta come tale all'altra e non meglio identificata impugnazione, si dica semplicemente che, entro quel medesimo termine, essa sia «impugnabile» e nulla più. ■ Assodato che sempre si debba trattare di reclamo, rimane da vedere a quale, tra le diverse *species* di gravame che l'ordinamento così contrassegna, si debba, ai presenti fini, fare riferimento. La questione non crea particolari difficoltà. A soccorrerci è, difatti, il principio, consacrato nell'**art. 1, 2° co.**, d.lgs. n. 546/1992, a tenore del quale, per tutto quanto non disposto dalle norme di detto decreto, il

giudice tributario è tenuto ad applicare, nei limiti, beninteso, della compatibilità, le norme del **codice di rito civile**. Su questa base, doveroso è inferire che, a venire qui in gioco, non possa essere che la peculiare figura del **reclamo cautelare ex art. 669 terdecies c.p.c.**, con tutte le caratteristiche funzionali, *in primis* quella della valenza **sostitutiva**, che gli sono proprie sul suo terreno di elezione del processo civile e chiamato ad interagire con gli altri strumenti di controllo cui l'**ordinanza cautelare** soggiace - leggi, fondamentalmente: **revoca o modifica per circostanze sopravvenute** a mente del 8° co. dell'art. 47 in rassegna - secondo le appropriate linee di coordinamento su quello stesso terreno elaborate. ■ La legislazione di settore che qui si sta commentando è, viceversa, intervenuta sul procedimento che l'istanza di reclamo è idonea ad innescare: ma neppure su questo versante le scelte dei *conditores* appaiono ben meditate e coordinate. Ed invero, mentre all'impugnazione dell'**ordinanza collegiale** si ricollega l'applicazione, in quanto **compatibili**, delle disposizioni contenute nei **co. 2, 3 e 4** dell'art. ora in rassegna, nel procedimento attivato a séguito del reclamo esperito contro l'**ordinanza del giudice monocratico** sono destinate ad entrare in azione non soltanto quelle stesse disposizioni ma anche quelle contenute nei successivi **co. 5 e 6**. Al che viene naturale chiedersi, con intonazione palesemente retorica, perché mai, agli istituti della sospensione parziale e condizionata dell'atto impositivo impugnato, debba negarsi, nel procedimento impugnatorio radicato davanti alla Corte di secondo grado, quella cittadinanza che invece è loro accordata al cospetto della Corte di primo grado; e, similmente, perché mai, nel caso di sospensione confermata o disposta in rinvio di reclamo, l'esigenza (sul cui fondamento si rinvia a *Comm. breve Consolo - Glendi 5^a, 638*) che la trattazione di merito debba seguire la pronuncia di sospensiva entro un lasso temporale di non oltre novanta giorni debba valere soltanto per il secondo giudice e non anche per il primo. [MASSIMO MONTANARI]

47 ter Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione. *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 ai sensi del comma 3, salvo che una delle parti dichiari 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.

3. 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.

SOMMARIO: I. Anamnesi aliunde derivata. - II. Afunzionalità e distonie strutturali rispetto al processo tributario in generale e a quello cautelare tributario in specie. - III. Lo "sballato 'copia-incolla'" dell'assetto disciplinare tratto dal c.p.a. - IV. Gli oscuri varchi della prefigurata "conversione" della delibazione e della provvedimentalità cautelare in sommaria decisione nel merito della controversia entro il rito del processo cautelare tributario. - V. Limiti applicativi nelle aree dei gravami ed espressa estensione dell'istituto in termini al rito monocraticamente previsto. - VI. La motivazione (iper)semplificata di cui all'ult. co.

1 **I. Anamnesi aliunde derivata.** ■ Il novellato art. 47 ter è stato introdotto nel d.lgs. n. 546/1992 dall'art. 1, 1° co., lett. f), d.lgs. n. 220/2023, applicabile, ex art. 4, 2° co., ult. parte, dello stesso d.lgs. cit., "ai giudizi instaurati in primo e in secondo grado, nonché in cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", e cioè dal 5-1-2024. Questa infelicissima disposizione trae origine dalle indicazioni rese dal Cons. Stato in sede consultiva (parere 8-2-1990, n. 16, *F. amm.* 90, 270), poi recepite in d.l. n. 67/1997 e nella l. n. 249/1997 per i ricorsi relativi a specifiche materie, rifiute, successivamente (tramite l. n. 205/2000) nella l. T.A.R. n. 1034/1971 ed infine negli artt. 55 e 60 (oltre che in altri disposti ancora, del c.p.a.; cfr. ad es. artt. 119, 3° co. e 120, 6° co.). 2 Questa normativa, oggetto di contrapposte valutazioni nell'*habitat* amministrativistico (v. ex plurimis, LAMBERTI, *Le decisioni in forma semplificata*, in AA.VV., *Verso il nuovo processo amministrativo. Commento alla legge 21 luglio 2000, n. 205*, a cura di Cerulli Irelli, Torino 00, 337; SCOGNAMIGLIO, *Le decisioni anticipate nel merito del ricorso; il processo amministrativo tra efficienza e garanzie delle parti*, *Dir. proc. amm.* 07, 122; CORAGGIO, *Le sentenze semplificate nel nuovo codice del processo amministrativo*, ivi 12, 644), è stata consegnata essenzialmente al fine di ridurre drasticamente l'arretrato formatosi davanti agli organi della giustizia amministrativa.

II. **Afunzionalità e distonie strutturali rispetto al processo tributario in generale e a quello cautelare tributario in specie.** ■ L'introduzione dell'istituto di matrice amministrativistica, come sopra si è detto, nel processo tributario si appalesa pregiudizialmente ingiustificata sul piano funzionale. Vi si era infatti ricorso essenzialmente per porre rimedio ad una contingente situazione di necessario rapido smaltimento del contenzioso davanti agli organi della giustizia amministrativa. La quale situazione, invece, assolutamente non sussiste in oggi per i

giudici tributari di merito, dove ogni arretrato è stato da tempo eliminato e la durata di tali giudizi complessivamente risulta ben al di sotto degli ordinari tempi di qualsiasi altra giurisdizione, compresa quella amministrativa, e pienamente rispondente al canone della ragionevole durata dei processi costituzionalmente prefigurata. Difettava e difetta, di conseguenza, ogni ragione per l'investo in questo processo di un istituto che (qui), anziché calmierare o ridurre la durata del processo (tributario), rischia, se mai, di provocarne o alimentarne una maggior durata, in conseguenza della prevedibile implementazione d'impugnazioni di sentenze senza sostanziale motivazione, ovvero ridotte al nulla e come tali inidonee a soddisfare le aspettative di giustizia delle parti, private o pubbliche, di questo processo, e per ciò solo indotte a tutte le impugnazioni normativamente fruibili. Di qui, al dunque, la trasparente inopportunità, sul piano funzionale, della scelta nomopoietica seguita dal legislatore delegato, al di fuori, tra l'altro, di specifiche previsioni in tal senso *ex lege* n. 111/2023. ■ Oltre che sul piano funzionale la nuova disciplina si appalesa distonica rispetto alla ben collaudata struttura del processo tributario, così come configurato dal d.lgs. n. 546/1992, nel suo insieme. In questa generale disciplina già sussisteva *ab ovo* e ancora oggi permane l'istituto dell'esame preliminare del ricorso a livello presidenziale, che, a prescindere dall'incidente cautelare, consente un'immediata pronuncia a fronte della rilevata manifesta inammissibilità del ricorso. Il nuovo legislatore, viceversa, pare nemmeno abbia avuto sentore di questo dato normativo, demandando l'immediata decisione nel solo ambito cautelare, senza nemmeno porsi il problema dei rapporti con quanto previsto dall'art. 27, d.lgs. n. 546/1992, pur lasciato in vita, così com'è, senza del pari considerare l'eventualità di un suo eventuale potenziamento estensivo anche ai casi ora indicati dal novellato art. 47 ter. ■ In disparte a quanto annotato, quel 3

che più stride rispetto alla struttura generale del processo tributario è comunque il fatto che l'art. 47 ter, così come del resto l'art. 60 c.p.a., ne connettono l'applicabilità esplicitamente al presupposto dell'accertata completezza dell'istruttoria, il che appare certamente possibile nell'ambito del processo amministrativo, alla stregua di quanto previsto dall'art. 65 c.p.a. (ov'è contemplata l'istruttoria presidenziale o collegiale ancor prima dell'udienza di trattazione del merito del ricorso), ma risulta, viceversa, strutturalmente inibito nel processo tributario, dove l'istruttoria, a differenza di quanto avviene per il processo amministrativo (e tanto più nel processo civile), ha conclusivo ingresso sol dopo e all'esito della trattazione del merito (art. 35, d.lgs. n. 546/1992 e ivi richiamati artt. 276 ss. c.p.c.). Il che, come già si è avuto modo di rimarcare (GLENDEI, *Dal 'processo' al 'contenzioso': la contro-riforma fiscale*, *Ipsos Quotidiano*, 10-2-2024), rende ("fortunatamente") inapplicabile in concreto siffatta normativa, frutto evidente di palese ignoranza ⁴ *tout court* del processo tributario. ■ Infine, come pure già si è avuto modo di evidenziare (GLENDEI, *op. loc. ult. cit.*), la nuova normativa si pone in verticale contrasto con l'assetto disciplinare forgiato dal d.lgs. n. 546/1992 secondo l'originario insegnamento calamandreiano della "strumentalità ipotetica" della tutela cautelare rispetto alla "tutela decisoria", sol essa suscettibile di dar luogo a giudizio, mediante la decisione finale del merito (e così contemperando sapientemente il presto e il bene nel giudicare), il quale assetto disciplinare era stato poi addirittura rafforzato con le modifiche apportate dalla l. n. 130/2022 (art. 4, 1° co., lett. f), e concretamente, su tali basi, financo nello stesso art. 47, 2° co., ult. periodo, della normativa vigente, sancendo la netta separazione tra l'"udienza di trattazione dell'istanza di sospensione" e l'"udienza di trattazione del merito della controversia", che viene ora invece sovvertita con l'improvvida conversione dal rito cautelare a quello decisorio, trasformando così il giudizio cautelare in giudizio sommario, confondendo il "ben" giudicare con il presto giudicare, a costo di "mal giudicare". Senza che, come sopra si è visto, questo pernicioso interscambio fosse qui giustificato da impellenti esigenze di celerità, che, nel processo che ne occupa, in oggi fortunatamente non sussistono.

III. Lo "sballato 'copia-incolla'" dell'assetto disciplinare tratto dal c.p.a. ■ Tutta questa nefasta nomopoiesi è stata per di più consegnata con un maldestro, anzi, propriamente, "sballato" copia-incolla tratto dall'art. 60 c.p.a., addirittura riportando il vincolo della decorrenza del termine di "venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso", che li aveva senso (in ragione di quanto previsto dall'art.

55 stesso c.p.a.), ma che risulta totalmente "insensato" e fuori posto rispetto alla disciplina dei tempi d'ingresso dell'istanza cautelare nel processo tributario, dove la fissazione dell'udienza di trattazione cautelare è prevista "entro la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima" istanza. **IV. Gli oscuri varchi della prefigurata "conversione" della deliberazione e della provvedimentalità cautelare in sommaria decisione nel merito della controversia entro il rito del processo cautelare tributario.** ■ Il 1° co., per completezza, il "pasticciaccio brutto" quivi partorito, l'ha, per così dire, "ammanato" da deplorevoli oscurità, senza qui nemmeno tener conto dei contributi interpretativi e dell'esperienza dottrinale e giurisprudenziale formatasi sull'art. 60 c.p.a. (*adde* a quelli sopra citati anche i contributi di CAPOREALE, *Le ambiguità della sentenza semplificata tra modello redazionale e strumento di accelerazione del processo amministrativo*, *Dir. proc. amm.* 18, 2, 606 ss.; CRISCENTI-STORTO, *Le sentenze semplificate*, *R. it. dir. publ. comm.* 16, 5, 1097 ss.; Cons. St. 22/8363; Id. 22/8351; Id. 22/8343; Id. 21/7045; Id. 22/10840; Id. 18/7026; Id. 18/5051; Id. 13/5601; Id. 13/3050; Id. 12/5196; Id. 11/6840; Id. 11/1328), ha contornato la disciplina destinata ai nuovi giudici tributari di veri e propri lati oscuri, che rendono viepiù difficoltoso ed irto di pericoli il delicato passaggio dal versante deliberativo e provvedimentale tipico della fase cautelare a quello di una pronuncia decisoria nel merito della controversia entro lo stesso perimetro del rito di cui all'art. 47. ■ Non è detto, in specie, come debba essere "accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria" e come siano "sentite sul punto le parti costituite"; né si precisa come debba esplicitarsi l'eventuale dichiarazione "delle parti di voler proporre motivi aggiunti" (sembrando, al postutto, veramente bizzarro che si parli di proposizione di motivi aggiunti, indiscriminatamente, dalle "parti", non essendo, notoriamente, concepibile, né prevista *ex lege*, la proposizione di motivi aggiunti da parte dell'ufficio, atteso che nel p.t., diversamente da quanto previsto per il c.p.c. e per il c.p.a., l'ufficio non può proporre domande riconvenzionali o impugnazioni incidentali a fronte dell'atto autonomamente impugnabile, solo da parte di chi ne è destinatario); né viene specificato come debba essere verificata la ricorrenza dei presupposti a fronte dei quali sia disposta l'integrazione del contraddittorio o il rinvio per consentire la proposizione di motivi aggiunti, o il regolamento di giurisdizione, fissandosi al contempo la data per il prosieguo della trattazione; tacendo, infine, ed è silenzio davvero assordante, se l'organo giudicante, in vista di tutti questi adempimenti, possa concedere *medio*

tempore la richiesta sospensione cautelare o se, viceversa, essa risulti implicitamente preclusa ed assorbita da una prefigurata decisione sommaria nel merito, sulla quale seconda ipotesi lampeggia sinistramente la scure di una violenta lesione del principio di difesa difficilmente giustificabile a fronte di una scelta discrezionale del giudice, in aperta violazione dell'art. 24 Cost. non solo sotto il profilo del diritto alla difesa, ma financo, ancor prima, sotto il profilo del diritto alla tutela giurisdizionale *tout court*. Abbandonare alla discrezione dei giudici tributari di nuovo conio queste deficitarie scelte nomopoietiche significa voler degradare la tutela giurisdizionale tributaria a mero esercizio estemporaneo di un potere sostanzialmente amministrativo.

V. Limiti applicativi nelle aree dei gravami ed espressa estensione dell'istituto in termini al rito monocraticamente previsto.

■ All'esordio dell'art. 47 *ter* sta l'esclusione al caso di "pronuncia su reclamo" da parte del collegio. La *voluntas excludendi* è indubbia. Ma, pure qui, la tecnica legislativa si mostra alquanto deficiente. Perché si parla solo di pronunce su "reclamo" con riferimento al collegio? quando l'art. 47, terzo periodo, parla di reclamo al collegio solo nei confronti dell'impugnazione dell'ordinanza cautelare del giudice monocratico davanti allo stesso collegio facendo richiamo ai "commi 2, 3, 4, 5 e 6" in quanto applicabili? E quando, invece, lo stesso art. 4, secondo periodo, parla di "impugnazione dell'ordinanza cautelare collegiale" davanti alla corte di giustizia tributaria di secondo grado" con procedimento per il quale si dicono applicabili "le disposizioni di cui ai commi 2, 3, e 4 in quanto compatibili"? Non è certo così che si facilita il compito del giudice e delle parti all'osservanza di un qualsivoglia contesto disciplinare degno di questo nome! ■ Nell'apposito 2° co. espressamente si stabilisce che le disposizioni del 1° co. si applicano anche quando la domanda cautelare è proposta innanzi al giudice monocratico. In tal modo si è dunque voluto escludere che almeno

al giudice tributario monocratico venisse risparmiato il supplizio applicativo predisposto dal legislatore con la normativa in esame.

VI. La motivazione (iper)semplificata di cui all'ult. co. ■ *Last but not the least*, nel residuale avullo di questa "cimiteriale" disposizione si sono raccolte, affinché non fossero provvidenzialmente disperse, le ceneri di quello che era stato l'*olim* prefigurato art. 34 *bis*, poi definitivamente abbandonato, che sanciva in termini generali quella stessa formula che è stata ora riservata al caso di conversione del rito cautelare in quello sommariamente decisorio. ■ Forse non tutto (ma buona parte, sì) del male possibile già è stato scritto su questo mostruoso aborto nomopoietico da PIANTAVIGNA, *Sentenza tributaria in forma semplificata: perché non è una buona novella*, in *Ipsos Quotidiano*, 16-12-2023, per cui non resta che rinviare ad esso, sospendendo, al momento, ulteriori commenti. ■ Dovendosi soltanto aggiungere, con attinenza al tema, che l'aver voluto inserire questo marchingegno entro la disciplina del processo tributario cautelare vuol significare una sola cosa; che, cioè, l'attuale compagine legislativa ha di proposito cercato di affossare quella che era stata la vera conquista del 1992 e cioè l'introduzione anche in materia tributaria, dove mancava, di una tutela cautelare affidata al potere giurisdizionale anche in questo campo, dove, in effetti, si era felicemente sviluppata e progressivamente generalizzata sino all'avvento del d.lgs. n. 220/2023. Se è vero, com'è vero, che questa nuova normativa può solo sortire il deplorabile effetto di condizionare l'accesso alla tutela cautelare nel processo tributario non foss'altro che per non incorrere nel rischio di essere in tal modo il contribuente esposto alla mannaia di una sentenza disciplinata dall'art. 47 *ter*, 3° co. Facendo così precipitare il nuovo processo nel vecchio contenzioso tributario all'epoca, tanto per intendersi, delle decretazioni 1936-1937 in epoca fascista. [CESARE GLENDI]

48 Conciliazione fuori udienza. 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.

48 bis *Conciliazione in udienza. 1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, 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.

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.

48 bis. *1 Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria. 1. 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.

4. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicati le somme dovute nonché 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.

5. Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

6. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice.

48 ter *Definizione e pagamento delle somme dovute. 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.*

2. Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo

di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui agli articoli 48-bis e 48-bis.1.

3. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

4. Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

SOMMARIO: I. Le modifiche apportate dal d.lgs. n. 220/2023: inquadramento generale. - II. Il novellato art. 48 bis.1 - III. La conciliazione nel processo di cassazione. - IV. La disciplina transitoria.

I. Le modifiche apportate dal d.lgs. n. 220/2023: inquadramento generale. ■ Dopo poco più di un

anno dall'entrata in vigore della l. n. 130/2022 e a conclusione del periodo di applicazione della l. n. 197/2022 e dei relativi istituti "condonistici" della definizione delle liti pendenti (art. 1, co. da 186 a 205), della conciliazione agevolata (co. da 206 a 212) e della definizione transattiva in Cassazione (co. 213 ss.), il legislatore ha ritenuto necessario mettere nuovamente mano alla disciplina processuale tributaria. Ciò al fine di rafforzare ulteriormente l'efficacia deflativa di alcuni istituti, e della conciliazione in particolare, per ridurre il numero di processi di merito e l'arretrato in Cassazione, solo scalfiti dalle sopra citate discipline (per un'analisi dei dati e della sostanziale inefficacia della definizione delle liti pendenti, anche in Cassazione, CIMMARUSTI, *IlSole24Ore*, 8-1-2024). ■ L'art. 19 della legge di delegazione n. 111/2023, in coerenza con il fine sopra citato, ha disposto un rafforzamento degli istituti deflativi del contenzioso tributario. In particolare, la lett. a) dell'art. 19 ha stabilito la necessità di un coordinamento della "nuova disciplina di cui all'articolo 4, comma 1, lettera h" (relativa all'istituto dell'autotutela obbligatoria introdotto dal d.lgs. n. 219/2023 nell'art. 10 *quater*, l. n. 212/2000) con "altri istituti a finalità deflativa operanti nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria". In aggiunta, la lett. h) del medesimo art. 19 ha previsto "interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti". A parziale attuazione del disposto della legge delega, il d.lgs. n. 220/2023 ha soppresso gli istituti del reclamo e della mediazione di cui all'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992 e ha apportato le seguenti modifiche agli artt. 48, 48 bis.1 e 48 ter del medesimo decreto: ha

adeguato, eliminando possibili residue incertezze, la nomenclatura dell'organo giudicante a quanto già previsto dalla l. n. 130/2022, sostituendo, nel contesto dell'art. 48, al termine commissione, quello di corte di giustizia; ha esteso la conciliazione su proposta del giudice a tutte le controversie, eliminando il riferimento all'art. 17 bis, e ne ha corretto il procedimento; ha esteso la procedura di conciliazione fuori udienza di cui all'art. 48 al processo di cassazione, prevedendo, all'art. 48 ter, una specifica riduzione delle sanzioni al 60% del minimo editale irrogabile. L'analisi della descritta evoluzione del dato positivo permette di evidenziare alcune criticità residue, unitamente agli aspetti d'efficacia deflativa.

II. Il novellato art. 48 bis.1. ■ Come già evidenziato nel commento di cui il presente costituisce aggiornamento (STEVANATO-BIANCHI, *sub art.* 48-48 ter, in *Comm. breve Consolo-Glendi 5^a*, 2023, 676) l'art. 4, l. n. 130/2022 ha introdotto nell'art. 48 bis.1 la conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria. Numerose sono state le incertezze applicative e i limiti d'efficacia segnalati dai primi commenti della dottrina. Anzitutto, con riferimento alla originaria limitazione della proposta giudiziale, e della sua conseguente effettiva capacità deflativa, alle sole controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992, con annessa incertezza rispetto ai tributi propri unionali (COLLI VIGNARELLI, *La riforma della conciliazione giudiziale*, in *La Riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di Carinci-Pistolesi, 123; STEVANATO-BIANCHI, *op. cit.*, 673 ss.; PETRILLO, *Il nuovo istituto della conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria: spunti di riflessione sul ruolo del giudice*, *R. d. fin. sc. fin.* 23, I, 248; PISTOLESI, *Il processo tributario 2021*, 156; PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo*, *R. d. trib. - supp. on line*, 24-1-2024). Fonte di altrettante incongruenze applicative sono state,

unitamente all'assenza di una obbligatorietà per il giudice di formulare la proposta: il riferimento all'"esistenza di questioni di facile e pronta soluzione", quale parametro di valutazione dell'opportunità e del contenuto della proposta; lo scarso coordinamento del procedimento di presentazione e perfezionamento della proposta giudiziale con la disciplina dell'udienza pubblica; la mancata precisazione dei limiti temporali della proposta. ■ Le sopra citate criticità sono state solo parzialmente superate attraverso la novella portata dal d.lgs. n. 220/2023. Nello specifico, come anticipato, l'art. 2, d.lgs. n. 220/2023 ha abrogato l'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992 non dovendo pertanto più procedersi, per espressa previsione del 3° co. del medesimo articolo, alla fase di reclamo e mediazione per i ricorsi notificati dal 5-1-2024. La lett. v) dell'art. 1, d.lgs. n. 220/2023 ha coordinato la descritta abrogazione con la disciplina della proposta giudiziale di conciliazione, estendendo l'efficacia di quest'ultima oltre l'originario limite delle cause minori per il tramite dell'espulsione dall'art. 48 *bis*.1 del riferimento all'art. 17 *bis*. In forza della modifica, dunque, **le corti di giustizia - sia in composizione monocratica, che collegiale - potranno presentare alle parti una proposta formale di conciliazione (in udienza e fuori) a prescindere dal valore della controversia**. In tal modo vengono risolte anche le criticità legate all'oggetto del giudizio relativo alle cause minori (in particolare rispetto ai tributi propri unionali), potendo oggi la proposta essere presentata in tutte le controversie per le quali la conciliazione sia ammissibile. La citata estensione applicativa, inoltre, determina il superamento delle criticità rilevate con riferimento all'ambito di applicazione della disposizione dell'ult. co. dell'art. 48 *bis*.1, mantenuta dalla riforma, secondo cui la "conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice". Con l'ampliarsi della possibilità di presentare la proposta conciliativa, si amplia conseguentemente anche l'ambito della tutela. Quest'ultima tende ormai a ricomprendere pressoché integralmente l'attività di mediazione del giudice finalizzata a favorire l'accordo delle parti e prodromica alla proposta, compresa, si crede, quella attività di invito - non meramente formale, ma di mediazione sostanziale - che può (e dovrebbe) essere svolta dal giudice nella conciliazione in udienza *ex art. 48 bis*, anche quando non trovi esito in una vera e propria proposta verbalizzata. ■ La riforma rafforza positivamente il ruolo del giudice nel favorire l'accordo conciliativo tra le parti, ma quest'ultimo potrebbe non essere sufficiente a compensare la riduzione della spinta deflativa determinata dall'abrogazione del reclamo e della mediazione. Il decreto legislativo, infatti, non ha dato seguito alla

previsione della legge delega di coordinamento dell'autotutela obbligatoria con gli istituti deflativi operanti nella fase antecedente alla costituzione in giudizio: una disposizione che pur non impedendo l'abrogazione del reclamo e della mediazione avrebbe dovuto portare alla loro sostituzione con un istituto (eventualmente già esistente, ma novellato) che permettesse di definire la lite prima della sua instaurazione davanti alle corti. Sarebbe stata aderente alla previsione della legge delega e altresì maggiormente efficace ai fini dell'effettiva deflazione del contenzioso, ad esempio, la previsione già suggerita in dottrina, anche solo per le liti minori, di una fase di conciliazione obbligatoria (da coordinare con l'istituto dell'accertamento con adesione) innanzi a un giudice della Corte di giustizia di primo grado, eventualmente monocratico e comunque diverso da quello cui affidare la successiva, eventuale decisione sul ricorso (per ampi riferimenti sulle varie proposte dottrinali di riforma si rinvia a STEVANATO-BIANCHI, *op. cit.* I, 661). L'estensione della proposta giudiziale a tutte le liti conciliabili non supplisce alla mancanza di un istituto deflativo anteriore alla costituzione in giudizio e non realizza pienamente la funzione deflativa anche a causa della sua facoltatività. La riforma ha mantenuto tale **carattere non obbligatorio della proposta** (peraltro tipicamente presente anche nella disciplina processuale civile), il quale, tuttavia, potrebbe non consentire di tradurre lo strumento dell'art. 48 *bis*.1 in una prassi costante e generalizzata delle corti di giustizia: la necessità che la proposta sia preceduta da un adeguato esame della controversia da parte del giudice e, ancor più opportunamente, da un tentativo di mediazione delle parti (pur non sempre possibile) determina un aggravio di attività che il collegio potrebbe limitare a fasi processuali ormai avanzate. Al contrario, la proposta dovrebbe più opportunamente essere svolta, per economica processuale oltre che per funzione deflativa, in una fase più possibile anticipata del giudizio - come del resto dimostra il procedimento conciliativo dell'art. 185 *bis* c.p.c. ■ Per quanto riguarda le condizioni di opportunità e i criteri di contenuto della proposta, la lettera v, n. 1, secondo periodo del d.lgs. n. 220/2023 ha **abrogato il riferimento alle controversie "di facile e pronta soluzione", sostituendolo con l'inciso "precedenti giurisprudenziali"**. Con tale modifica si è data opportuna risposta alle critiche che avevano evidenziato la difficoltà di ricostruzione del corretto significato dell'espressione (COLLI VIGNARELLI, *op. loc. cit.*, 128) oltre che la sostanziale incoerenza che derivava la conciliabilità della controversia da un grado elevato di prevedibilità dell'esito di questa, quando, al contrario, nella conciliazione tributaria uno dei criteri principali da cui

dipende il raggiungimento dell'accordo è quello della valutazione del rischio del processo e, dunque, dell'esistenza di una più o meno marcata incertezza sulle questioni di fatto e diritto controverse (STEVANATO-BIANCHI, *op. cit.*, 674). Il riferimento all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali, infine, non impedisce al giudice tributario di valutare, sempre in via deliberativa, anche i motivi di doglianza sul fatto, in coerenza con quanto già evidenziato dalla dottrina civilistica sull'art. 185 *bis* c.p.c. Coerente con la natura del processo tributario e con l'inderogabilità normativa che contraddistingue l'ordinamento fiscale sembra anche la scelta del legislatore delegato di non inserire, tra i criteri di proponibilità, il riferimento al valore della controversia, che è invece presente nella disciplina della conciliazione nel processo civile, né alla recuperabilità effettiva dei tributi pretesi. ■ Sotto il profilo procedimentale, la proposta, ancora nell'attuale formulazione vigente, si adatta alle forme e ai modi tipici della disciplina conciliativa, potendo essere "formulata in udienza o fuori udienza" e comunicata alle parti. Se è formulata in udienza, la proposta deve essere comunicata solo alle parti non comparse. In questa specifica fattispecie, per espressa previsione della *lett. v)*, n. 2, art. 1, d.lgs. n. 220/2023, la causa deve oggi essere rinviata dal giudice a una successiva udienza al fine di consentire alle parti non comparse di presenziare. Infine, la *lett. v)*, n. 3, dell'art. 1 del citato decreto ha integrato il 3° co. dell'art. 48 *bis.1*, prevedendo che il rinvio dell'udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo proposto dal giudice possa essere disposto solo "se richiesto da una delle parti". Tali modifiche, certamente opportune, non eliminano alcune criticità relative ai co. 3 e 4 dell'art. 48 *bis.1*. In particolare, non eliminano la mancanza di una norma che preveda un'obbligatoria forma pubblica dell'udienza per l'ipotesi in cui il giudice abbia proposto la conciliazione prima e fuori da quella, al fine di consentire a quest'ultimo di poter svolgere un efficace tentativo di conciliazione, sviluppando con le parti la proposta nel contesto contraddittorio processuale. Una forma necessariamente pubblica dell'udienza sarebbe ancora più opportuna laddove, in ipotesi, si consideri applicabile anche alla proposta fuori udienza il co. 4 dell'art. 48 *bis.1*. Stabilisce la norma che la conciliazione su proposta del giudice si perfeziona con la sottoscrizione del processo verbale. Tale disposizione sembra avere portata generale e potersi applicare anche alla conciliazione originata dalla proposta fuori udienza, mancando altrimenti per quella una specifica modalità di perfezionamento (pur rimanendo salva, tuttavia, la possibilità che le parti facciano propria la proposta attraverso

un accordo ai sensi dell'art. 48). Conseguentemente, la mancata previsione normativa di una forma pubblica dell'udienza successiva alla presentazione della proposta frustra l'efficacia deflativa della mediazione del giudice e della proposta stessa, non potendo quest'ultima giungere a una possibile conciliazione laddove nessuna delle due parti richieda la discussione in pubblica udienza. Una siffatta previsione di obbligatorietà dell'udienza pubblica, oltretutto, potrebbe consentire al giudice di superare l'inerzia delle parti proprio nelle fattispecie in cui esse non chiedono l'udienza pubblica e, conseguentemente, il giudice non possa svolgere il tentativo (mediante la proposta) in udienza.

III. La conciliazione nel processo di cassazione. ■ 1
La *lett. u)*, n. 2, d.lgs. n. 220/2023 ha introdotto il nuovo co. 4 *bis* nell'art. 48, d.lgs. n. 546/1992 consentendo la conciliazione fuori udienza della controversia nella pendenza del giudizio di cassazione. Le parti, quindi, una volta trovato in sede stragiudiziale l'accordo potranno comunicarlo alla Corte di Cassazione con istanza per la cessazione della materia del contendere. L'espressa estensione della sola disciplina dell'art. 48 impedisce l'applicazione nel giudizio di cassazione delle modalità di conciliazione in udienza e della proposta di conciliazione da parte del giudice di cui agli artt. 48 *bis* e 48 *bis.1*. Una limitazione in parte determinata dalla natura del giudizio di legittimità e, per altra parte, dall'esigenza di non generare ulteriori attività processuali (oltretutto di tipo mediatorio) in Cassazione. ■ Il 2
citato co. 4 *bis*, dell'art. 48 stabilisce che le disposizioni dell'art. 48 sono applicabili al giudizio di cassazione "in quanto compatibili". Ciò comporta la necessità di valutare quali possano essere tali limiti di compatibilità e come le due discipline processuali possano coordinarsi. Paiono pienamente compatibili le disposizioni dell'art. 48 che attengono alla formazione del consenso e al momento di perfezionamento della conciliazione, che rimane quello di sottoscrizione dell'accordo, così come quelle sul contenuto minimo formale di quest'ultimo, che deve indicare le somme dovute e i termini e le modalità di pagamento, nonché sulla natura di titolo per la riscossione e per il pagamento del rimborso o dell'imposta. Applicabile nel giudizio di cassazione è anche l'obbligo per il giudice di svolgere la verifica sull'esistenza delle condizioni di ammissibilità dell'accordo prevista dall'art. 48. Tale disposizione, tuttavia, genera una criticità di portata non residuale. Sebbene la richiamata verifica dell'ammissibilità della conciliazione sia limitata al dato formale e non sia estesa al contenuto dell'accordo, essa ricomprende anche l'analisi sulla esistenza di cause di inammissibilità del ricorso (STEVANATO-BIANCHI, *op. cit.*, 680). Nel contesto

del giudizio di cassazione la declaratoria d'inammissibilità del ricorso è un'evenienza tutt'altro che inusuale e dovrebbe determinare un travolgimento della validità e degli effetti della conciliazione già perfezionata. Più precisamente, alla sentenza in rito senza rinvio con cui la Corte di Cassazione dichiara l'inammissibilità del ricorso dovrebbe conseguire, in assenza di una specifica disciplina, il passaggio in giudicato della sentenza di secondo grado impugnata con conseguente cessazione *ex tunc* degli effetti della conciliazione già perfezionata con la sottoscrizione dell'accordo stragiudiziale. E gli importi eventualmente già versati dal contribuente o dall'Ufficio in esecuzione della conciliazione perfezionata dovrebbero essere acquisiti (a titolo definitivo o di acconto sull'eventuale maggiore dovuto determinato dalla sentenza di secondo grado ormai definitiva) o recuperati dall'Ente impositore. Nella fattispecie descritta, inoltre, non sembra applicabile la giurisprudenza della Corte di Cassazione (C 22/8295, Busico, *GT* 22, 907) che in presenza di un atto di autotutela statuisce la prevalenza della definizione del merito impositivo (con cessazione della materia del contendere) sulle cause d'inammissibilità del ricorso per Cassazione. L'istituto della conciliazione, infatti, a differenza dell'autotutela, presuppone per la sua ammissibilità la pendenza di un giudizio, tale non potendosi definire quello introdotto con un ricorso inammissibile. Un'ulteriore difficoltà applicativa deriva dal fatto che manca nell'art. 48 un'esplicita previsione di un termine entro il quale depositare l'istanza di definizione totale o parziale della controversia a seguito dell'accordo sottoscritto. Se nei gradi di merito, tale mancata previsione non produce particolari criticità, nell'ambito del giudizio di cassazione essa sembra generarne alcune, anche in ragione della citata verifica di ammissibilità della conciliazione cui è chiamato il giudice. Tale termine sembra opportunamente individuabile in quello previsto dal riformato art. 380 c.p.c. di presentazione delle memorie nei dieci giorni antecedenti l'udienza in camera di consiglio. Qualora l'udienza sia pubblica non pare esserci ostacolo a presentare direttamente all'udienza l'accordo e la conseguente istanza di cessazione della materia del contendere per intervenuta conciliazione. Non si può escludere, tuttavia, in assenza di un termine normativamente individuato, il rischio di una possibile sovrapposizione della conciliazione e della sentenza di cassazione passata in giudicato (per mancanza di cassazione con rinvio), da cui deriverebbe la prevalenza della seconda sulla prima, con le conseguenze già viste nell'ipotesi di travolgimento della conciliazione per inammissibilità. Opportune e compatibili sono le modalità di estinzione del giudizio previste dall'art. 48. Una volta

superato il vaglio di ammissibilità formale della conciliazione perfezionata, la Corte di Cassazione dovrà dichiarare la cessazione della materia del contendere con la sentenza o con decreto a seconda che, rispettivamente, l'istanza sia stata presentata a udienza già fissata, oppure prima della fissazione. In caso di conciliazione parziale, invece, non sembra compatibile la forma dell'ordinanza per la declaratoria di cessazione parziale della materia del contendere, potendo quest'ultima essere più opportunamente contenuta nella sentenza o nell'ordinanza con cui si decide l'intero giudizio. ■ Infine, la lett. z) del 1° co. dell'art. 1, d.lgs. n. 220/2023 ha modificato il 1° co. dell'art. 48 *ter* prevedendo, per l'ipotesi di perfezionamento della conciliazione in pendenza del giudizio di cassazione, la riduzione delle sanzioni al 60% del minimo irrogabile di legge. Una percentuale che si coordina con la progressiva riduzione del vantaggio sanzionatorio già previsto per i gradi di merito. ■ Per inciso, si segnala che l'estensione al grado di Cassazione delle sole disposizioni dell'art. 48 rende inapplicabile anche il co. 2 *octies* dell'art. 15, d.lgs. n. 546/1992, che prevede la condanna alle spese maggiorate per la mancata accettazione senza giustificato motivo della proposta di conciliazione di una delle parti. La disposizione non solo non è contenuta nell'art. 48 (non risultando, quindi, estensibile per analogia), ma neppure sembra applicabile di fatto, essendo escluso il deposito di una mera proposta stragiudiziale non accettata da una delle parti in ragione dell'inammissibilità in Cassazione delle forme di conciliazione (*ex artt. 48 bis e 48 bis 1*) che usualmente la generano. ■ L'estensione della conciliazione in Cassazione ha certamente un potenziale deflativo, il quale, tuttavia, potrebbe risultare all'atto pratico meno incisivo delle attese. Manca, infatti, un istituto che permetta alle parti di trovare un accordo deflativo nella pendenza del termine d'impugnazione, in Cassazione come in appello, che permetta di evitare all'origine quest'ultima. Sarebbe stato opportuno, e coerente con la delega, dunque, prevedere, in pendenza del termine d'impugnazione delle sentenze di primo e secondo grado, un istituto deflativo stragiudiziale supportato anche da una riduzione sanzionatoria realmente incentivante e ancorata all'esito dei gradi processuali svolti.

IV. La disciplina transitoria. ■ L'art. 4, 2° co., d.lgs. n. 220/2023 ha previsto, in deroga al criterio generale, che alcune specifiche disposizioni di esso si applicano ai "giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", ossia dal 5 gennaio 2024. Rientrano in tale deroga anche quelle di cui all'art. 1, 1° co., lett. u),

v) e z) oggetto del presente commento. Pertanto, nei vari gradi processuali instaurati con ricorso notificato dopo il 5-1-2024, il giudice potrà presentare

alle parti una proposta di conciliazione e queste ultime potranno conciliare la lite instaurata in Cassazione. [LORENZO BIANCHI]

52 Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello. *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.

3. 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.

4. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione 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 deliberato 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.

SOMMARIO: I. Le novità introdotte dal d.lgs. n. 220/2023.

1. I. Le novità introdotte dal d.lgs. n. 220/2023. ■ L'art. 19 della legge delega per la riforma fiscale (l. n. 111/2023) conteneva due indicazioni per il legislatore delegato in materia di tutela cautelare: la lett. f) prevedeva di "accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivo al primo" e la lett. g) invitava ad introdurre "l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato" (v. in arg. RASI, *Fisco* 23, 3398 ss.). ■ Con il decreto legislativo attuativo (d.lgs. n. 220/2023) il legislatore (peraltro senza che al riguardo alcunché si disponesse nella l. n. 111/2023) ha innanzitutto spostato dall'art. 52 all'art. 47 la disciplina della richiesta alla corte di giustizia tributaria di secondo grado per la sospensione dell'esecuzione dell'atto in presenza di un danno grave ed irreparabile. Stessa sorte è toccata all'art. 62 bis. ■ L'art. 47 sarà dunque d'ora in poi destinato a regolare la sospensione con riferimento all'atto, sia in pendenza del primo grado di giudizio, sia in pendenza dei giudizi di impugnazione (appello e cassazione). Nell'art. 52 (e nell'art. 62 bis) è rimasta invece solamente la disciplina della sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata. Insomma, proposto l'appello, se si voglia chiedere la sospensione dell'efficacia dell'atto, bisogna avere riguardo all'art. 47 e, se si vuole chiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza, all'art. 52. ■ A proposito

della regolamentazione procedimentale tale ultima norma, in attuazione di quanto disposto nella lett. f), appena sopra ricordata, prevede oggi (parallelamente all'art. 47) che la fissazione dell'udienza di trattazione della richiesta di sospensione debba avvenire non oltre il trentesimo giorno dalla sua presentazione (3° co.) e che questa udienza non possa in ogni caso coincidere con quella per la trattazione del merito (co. 6 bis). ■ La considerazione del fatto che alla fase cautelare innanzi alla corte di secondo grado relativa all'atto risulti da oggi applicabile la disciplina descritta nell'art. 47, può consentire un'ulteriore affermazione. Cioè che questa disciplina dovrebbe tendenzialmente potersi riferire anche all'istanza proposta ai sensi dell'art. 52, pur in assenza di specifico richiamo. Un diverso trattamento dal punto di vista delle regole processuali, che venisse riservato alle due istanze, non pare infatti giustificato. ■ Si può così concludere che la possibilità (prevista dall'art. 47, 8° co.) di ottenere la modifica o revoca del provvedimento cautelare al verificarsi del mutamento delle circostanze dovrebbe valere anche rispetto all'ordinanza emanata ai sensi dell'art. 52; dovrebbero, inoltre, trovare applicazione il primo ed il secondo periodo del 4° co. dell'art. 47, in base al quale "Il collegio ..., sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito,

provvede con ordinanza motivata nella stessa udienza di trattazione dell'istanza" e "l'ordinanza è immediatamente comunicata alle parti". ■ Ci si potrebbe inoltre interrogare circa l'applicabilità anche all'istanza di sospensiva relativa alla sentenza del disposto dell'art. 47 *ter* (v. su tale norma, in senso notevolmente critico, GLENDI, *Quotidiano giuridico*, 10-2-2024) che prevede che il collegio, in sede di decisione della domanda cautelare possa definire in camera di consiglio il giudizio con sentenza in forma semplificata, quando ravvisi la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso (che nel caso sarebbe il ricorso introduttivo dell'appello). In quanto si ritenga che tanto possa fare il giudice di secondo grado in occasione della richiesta di sospensiva dell'atto, altrettanto dovrebbe valere quando la richiesta di sospensione riguardi la sentenza. ■ Venendo poi a considerare quanto previsto dalla lett. g) dell'art. 19 della legge delega (impugnabilità dell'ordinanza), pare si debba escludere la configurabilità del reclamo contro la pronuncia dalla corte di giustizia

tributaria di secondo grado sull'istanza cautelare, e ciò, sia se relativa all'atto (v. espressamente l'art. 47, 4° co., ult. periodo), sia se relativa alla sentenza, così come disposto nell'art. 52, 5° co. che è rimasto inalterato e non prevede l'impugnabilità dell'ordinanza emanata in sede di appello. Il reclamo, che trova oggi disciplina nell'art. 47, 4° co., dovrebbe insomma potersi proporre solo contro la pronuncia emanata dalla corte di prima istanza. Che questa fosse l'effettiva volontà del legislatore delegante non è dato sapere con certezza. Uno spunto in senso positivo potrebbe forse individuarsi nel fatto che la lett. g), a differenza di quanto accade per la lett. f) (che si riferisce espressamente alla "fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivo al primo"), non contiene alcuna menzione delle decisioni rese in sede di impugnazione (intende diversamente la disposizione delegante RASI, *Fisco* 23, 3399, il quale, peraltro, auspicava che il legislatore delegato, in attuazione di quanto previsto dalla lett. g), prevedesse il reclamo anche contro l'ordinanza che riguarda l'esecuzione della sentenza). [LUCA BIANCHI]

58 Nuove prove in appello. 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.*

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

SOMMARIO: I. Le modifiche apportate dal d.lgs. n. 220/2023, in attuazione della l. delega di riforma fiscale n. 111/2023.

I. Le modifiche apportate dal d.lgs. n. 220/2023, in attuazione della l. delega di riforma fiscale n. 111/2023. ■ Il testo dell'articolo in esame è stato integralmente sostituito in sede di attuazione della delega per la riforma del sistema tributario (**l. delega 9-8-2023, n. 111**). La novità di maggior rilievo è stata l'eliminazione della facoltà di produrre nuovi documenti nel giudizio di appello senza alcun limite. Al riguardo, l'art. 19 della predetta legge delega, dedicato specificamente alla revisione del processo tributario, ha previsto una serie di interventi, da parte del legislatore delegato, volti alla accelerazione ed alla riduzione del contenzioso tributario (in continuità con gli obiettivi già perseguiti dalla l. 31-8-2022, n. 130 e, più in generale, dal Piano

Nazionale di Ripresa e Resilienza). Più nel dettaglio, per quanto qui interessa, ai sensi del 1° co., lett. d) del citato art. 19, il Governo è stato delegato a "rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo". Sul punto, innanzitutto è evidente l'impreciso utilizzo del termine "rafforzare" in relazione ad un divieto, quello di produrre nuovi documenti nei gradi di giudizio successivi al primo, che non esisteva affatto nella disciplina processual-tributaria. Semmai, più correttamente, il legislatore delegato è stato chiamato a "introdurre" *ex novo* tale divieto. ■ La dottrina si era sin da subito interrogata sulla *ratio* della legge delega sul punto e sull'opportunità di tale intervento. In senso critico, v. S. MULEO-A. VOZZA,

Modifiche al processo tributario: più ombre che luci, Fisco 23, n. 47-48, 4464, sono state contestate le esigenze di riduzione del carico di lavoro dei giudici di appello tributari, anche tramite la modifica dell'art. 58, ed è stato altresì evidenziato l'inevitabile impatto negativo del nuovo divieto in termini di diritto di difesa. È stata poi ritenuta ammissibile con la legge delega la possibilità di prevedere normativamente alcune eccezioni al divieto di produrre documenti, dal momento che il rafforzamento (*rectius*, introduzione) di un divieto non impone di renderlo assoluto ed inderogabile. Peraltro, le corrispondenti disposizioni dettate per il processo civile (art. 345 c.p.c.) ed il processo amministrativo (art. 104 c.p.a.) prevedono anch'esse deroghe al generale divieto di produrre nuovi documenti in appello (v. F. RASI, *Spunti di riflessione per l'attuazione della riforma del contenzioso tributario*, Fisco 23, n. 36, 3393; analogamente, v. F. PISTOLESI, *Le modifiche al processo tributario di merito e di legittimità, in Il diritto tributario nella stagione delle riforme*, a cura di E. MANZON-G. MELIS, *Giustizia Insieme*, Pisa 24, il quale anzi auspicava che il legislatore delegato non accogliesse una "soluzione eccessivamente restrittiva della possibilità di produrre nuovi documenti", come ad esempio quella contenuta al 3° co. dell'art. 345 c.p.c., sottolineando la natura prevalentemente documentale della istruttoria e del processo tributari, come valorizzata anche dalla Corte costituzionale nella sentenza 14-7-2017, n. 199). ■ In attuazione dell'art. 19 della l. delega n. 111/2023 è stato adottato il **d.lgs. 30-12-2023, n. 220**, il quale all'art. 1, 1° co., lett. *bb*) ha sostituito il testo dell'art. 58, d.lgs. n. 546/1992. L'attuale formulazione della disposizione, al 1° co., vieta l'ammissione di nuovi mezzi di prova e la produzione di nuovi documenti nel giudizio di appello. Mentre il divieto di ammissione di nuovi mezzi di prova era già previsto nella versione precedente, il divieto di produzione di nuovi documenti, per contro, è stato inserito per la prima volta, escludendo quanto era prima previsto. Invero, tale facoltà veniva interpretata in maniera estensiva, ponendo l'unico limite di natura procedurale di produrre i nuovi documenti entro il termine di cui all'art. 32, d.lgs. n. 546/1992 (ossia entro venti giorni liberi prima della data di udienza; v. *ex multis* C 21/17291 e C 22/33983). Il divieto introdotto dal legislatore delegato non ha in ogni caso carattere assoluto dal momento che lo stesso 1° co. dell'art. 58 ammette due eccezioni (in linea con quanto sostenuto anche dalla dottrina, in sede di primo commento della legge delega, come detto *supra*): sono invero ammessi nuovi documenti in appello ove il Collegio li ritenga **indispensabili ai fini della decisione** della causa nonché **ove la parte dimostri di non averli potuti fornire**

durante il giudizio di primo grado, per causa a lei non imputabile. Si tratta delle eccezioni già contemplate dall'art. 345 c.p.c., come modificato dalla l. n. 69/2009 (e prima delle successive modifiche apportate dal d.l. 22-6-2012, n. 83, conv. in l. 11-8-2012, n. 143, che ha mantenuto la sola eccezione per l'impossibilità incolpevole di produrre documenti in primo grado) e dal vigente art. 104 c.p.a. ■ Con riferimento alla prima eccezione, ossia l'ammissibilità di nuovi documenti valutati indispensabili ai fini della decisione della controversia, si osserva innanzitutto una parziale somiglianza alla previgente formulazione dell'art. 58, ove consentiva al giudice di appello di disporre nuove prove ove le ritenesse "necessarie" ai fini della decisione. Nel testo previgente, quindi, il parametro di ammissibilità delle nuove prove era espresso in termini di "necessarietà", allorché ora il parametro per consentire la produzione di nuovi documenti è individuato nella "indispensabilità". Analoga asimmetria terminologica esisteva già tra il previgente testo dell'art. 58 ed il testo dell'art. 345, 3° co., c.p.c. (*ante-riforma* del 2012), allorché il primo ammetteva appunto nuove prove "necessarie", mentre il secondo quelle "indispensabili" ai fini della decisione. Sul punto, la dottrina aveva espresso opinioni differenti: alcuni attribuivano alla deroga dell'art. 58 una portata più ampia rispetto a quella del rito civile (v. A.M. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna 97, 301), traducendo il criterio della "necessarietà" in quello di mera "rilevanza"; secondo altri, più convincente, tesi invece i due termini sarebbero sovrapponibili e dunque le due deroghe avrebbero portata identica (v. F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, 2023, 269-270; Id., *L'appello nel processo tributario*, 2002, 355 ss.; C. CORRADO OLIVA-A. TEDOLDI, in AA.VV., *Il giudizio tributario*, a cura di C. Consolò-G. Melis-A.M. Perrino, 2022, 525; in giurisprudenza, con riferimento al processo civile, v. C. s.u. 17/10790, annotata da C. CONSOLO-F. GODIO, *Un ambo delle Sezioni Unite sull'art. 345 (commi 2 e 3). Le prove nuove ammissibili perché indispensabili (per la doverosa ricerca della verità materiale) e le eccezioni (già svolte) rilevabili d'ufficio*, *Corr. giur.* 11, 2017, 1396; inoltre, il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite del 2017 è stato richiamato anche in ambito tributario: v. C 21/1163 e C 17/23383). Analogamente, si ritiene di poter trasferire le predette considerazioni anche ai fini della interpretazione del nuovo testo dell'art. 58, 1° co., allorché ammette nuove prove e nuovi documenti in appello se "indispensabili". Trattandosi di termine equivalente a quello di "necessarietà", va inteso nel senso che le nuove prove ed i nuovi documenti ammessi devono essere idonei ad eliminare qualunque

possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta nella pronuncia impugnata, confermandola oppure smentendola senza lasciare margini di dubbio, ovvero essere idonei a dimostrare quanto era invece rimasto indimostrato o non sufficientemente dimostrato nel giudizio di primo grado. ■ Con riferimento, poi, alla seconda eccezione, relativa alla mancata produzione in giudizio di documenti per causa non imputabile alla parte, essendo come visto comune anche alla disciplina processuale civile ed amministrativa, si ritengono applicabili anche ai fini del processo tributario gli orientamenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità, specialmente sulla individuazione delle ipotesi di “causa non imputabile”. Sul punto, la Corte di Cassazione ritiene che vi rientrino le fattispecie in cui la mancata produzione dei documenti dipenda da circostanze imprevedibili, estranee alla sfera di controllo della parte interessata. Viceversa, non ricadono nella eccezione le fattispecie in cui il mancato deposito sia dipeso da negligenza della parte. ■ Le due eccezioni vanno lette poi in combinato disposto con la previsione contenuta nel nuovo art. 58, 3° co., ove viene espressamente escluso il deposito nel grado di appello di deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti impositivi, della loro notifica o ancora che ne costituiscono presupposto di legittimità. Si tratta peraltro di atti che attengono alla posizione dell’Amministrazione finanziaria e alla pretesa erariale, con la conseguenza che tale divieto opera essenzialmente nei confronti della parte pubblica (in questi termini si era già espresso F. RASI, *op. cit.*, secondo cui i documenti “*attestanti la validità della notifica o della sottoscrizione non possono essere depositati per la prima volta in appello dall’Amministrazione finanziaria in quanto certamente nella sua disponibilità fin dall’inizio. Il loro tardivo deposito non potrebbe che essere ascrivibile a carenze organizzative dell’Amministrazione, difettandosi, così, il requisito della non imponibilità*”). ■ L’art. 58, 2° co. consente ora alle parti di proporre **motivi aggiunti** anche nel giudizio di appello (quando invece tale facoltà era tradizionalmente prevista per il solo giudizio di prime cure dall’art. 24, d.lgs. n. 546/1992), nel caso in cui la parte venga a conoscenza di documenti non prodotti dalle altre parti e da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti oggetto di impugnazione. Espressa in questi termini, la disposizione sembra consentire

la formulazione di motivi aggiunti unicamente da parte del contribuente, allorché venga a conoscenza di nuovi documenti e, tramite questi ultimi, faccia valere ulteriori vizi dell’atto o provvedimento amministrativo impugnato. In dottrina è stato inoltre segnalata una criticità sotto il profilo della coerenza sistematica del nuovo testo dell’art. 58: se, da un lato, si è intesa superare la possibilità di produrre nuovi documenti in appello, anche ai fini della più chiara configurabilità del giudizio di appello come *revisio prioris instantiae*, dall’altro lato si è concesso l’ampliamento del *thema decidendum* in sede di gravame con la proponibilità di motivi aggiunti, ancorché nei limiti e alle condizioni di cui al 2° co. dell’art. 58 (v. S. MULEO-A. VOZZA, *op. cit.*). ■ Da ultimo, ai fini della **entrata in vigore** del d.lgs. n. 220/2023, l’art. 4 del decreto la individua nel giorno successivo alla sua pubblicazione in *G.U.*, ossia il 4-1-2024. Inoltre, viene precisato che alcune disposizioni, tra cui quella di modifica dell’art. 58, si applicano ai giudizi instaurati, in primo o secondo grado ovvero anche in cassazione, a decorrere dal giorno successivo a quello di entrata in vigore del decreto, ossia dal 5 gennaio (anziché, come per altre disposizioni, ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con il ricorso notificato dopo il 1° 9-2024). La immediata applicabilità della nuova disposizione con particolare riferimento al divieto di produrre documenti in appello determina non poche perplessità, in considerazione dei significativi limiti che introduce, limiti precedentemente insussistenti. Non solo, infatti, nei giudizi di futura instaurazione si dovrà tenere conto del nuovo limite fissato dal legislatore, obbligando quindi le parti a raccogliere e produrre tutti i documenti utili già nel corso del giudizio di primo grado. Ma è soprattutto nei giudizi di secondo grado instaurati dal 5-1-2024 che il divieto introdotto *ex novo* avrà le più forti ripercussioni: in tali giudizi, opererebbe già il divieto di produzione di nuovi documenti, senza che le parti processuali abbiano potuto valutare di produrre tutta la documentazione utile nel primo grado, allorché la nuova norma ancora non esisteva. Ciò ovviamente salvo che si tratti di documenti valutati “indispensabili” per la decisione ovvero che la parte non ha potuto produrre per causa non imputabile. La norma di diritto intertemporale appena descritta genera quindi dubbi di legittimità costituzionale, sotto il profilo della possibile violazione del diritto di difesa di cui all’art. 24 Cost. [CATERINA CORRADO OLIVA]

62 bis Provvedimenti sull’esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione.
1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla corte di giustizia tributaria

che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare 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.

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.

- 1 ■ Per le novità introdotte si rinvia *retro*, sub art. 52.
[LUCA BIANCHI]

65 *Proposizione della impugnazione. 1. Competente per la revocazione è la stessa corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado che ha pronunciato la sentenza impugnata.*

2. A pena di inammissibilità il ricorso deve contenere gli elementi previsti dall'art. 53, comma 1, e la specifica indicazione del motivo di revocazione e della prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile nonché del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento. La prova della sentenza passata in giudicato che accerta il dolo del giudice deve essere data mediante la sua produzione in copia autentica.

3. Il ricorso per revocazione è proposto e depositato a norma dell'art. 53, comma 2.

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

- 1 ■ Il co. 3 *bis* dell'art. 65 è stato introdotto dall'art. 1, 1° co., lett. *dd*), d.lgs. 30-12-2023, n. 220, a decorrere dal 4-1-2024 (ai sensi di quanto disposto dall'art. 4, 1° co., del medesimo d.lgs. n. 220/2023; a norma dell'art. 4, 2° co., del citato d.lgs. n. 220/2023 tale disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5-1-2024). ■ La norma estende al procedimento di revocazione delle decisioni di primo e secondo grado, salva la verifica di compatibilità, la possibilità di proporre **istanze cautelari** ai sensi delle pasticciate disposizioni di cui agli artt. 47 (sospensione dell'atto impugnato) e 52 (sospensione della esecutività della sentenza - di condanna - impugnata) d.lgs. n. 546, al cui commento si rinvia. Tuttavia, nel richiamare le cennate
- 2

disposizioni, il co. 3 *bis* non sembra considerare la possibilità che la sospensione della esecutività della sentenza (di condanna) impugnata per revocazione debba essere richiesta al giudice tributario di primo grado. Eventualità che potrebbe darsi nel caso - seppur remoto - di revocazione cd. straordinaria proposta davanti alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado ai sensi dell'art. 65, 1° co., d.lgs. n. 546. Pertanto, si ritiene che, in tale ipotesi, l'istanza di sospensiva dovrebbe proporsi ex art. 401 cpc in virtù del rinvio generale alle disposizioni del c.p.c. compiuto dall'art. 1, 1° co., d.lgs. n. 546. Art. 401 c.p.c. che, nel riferirsi a sua volta all'art. 373 c.p.c., appare, così, più esigente in punto di *periculum* rispetto all'art. 47, d.lgs. n. 546. [MARINO MARINELLI]

79 *Norme transitorie e finali. 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 commissione tributaria*

di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla commissione tributaria regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore.

2. Nei giudizi davanti alla corte di giustizia tributaria 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 e le relative comunicazioni possono essere effettuate con modalità cartacea.

- 1 ■ Il d.lgs. n. 220/2023, all'art. 1, 1° co., lett. ee), ha modificato sia la rubrica e sia il testo dell'art. 79, così rivitalizzando una norma che, in quanto ricompresa nel Titolo III - Disposizioni finali e transitorie dettate per disciplinare il passaggio dalle vecchie commissioni tributarie di primo e di secondo grado al nuovo sistema processuale delineato dalla riforma del 1992, sembrava ormai destinata a un limitatissimo ambito di applicazione. ■ In virtù di quanto disposto dall'art. 4, 2° co., d.lgs. n. 220/2023, **la norma si applica, nella sua nuova formulazione, ai giudizi tributari instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1-9-2024.** ■ L'aggiunta nella rubrica, dopo le parole «norme transitorie», delle parole «e finali» appare correlata all'inserimento dei **nuovi co. 2 bis, 2 ter e 2 quater**, che demandano ad apposito decreto ministeriale l'emanazione delle norme tecniche per il processo tributario telematico, l'approvazione dei modelli per la redazione di atti processuali, deposizioni testimoniali, verbali e provvedimenti giurisdizionali, e la determinazione delle regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto delle udienze e camere di consiglio, facendo salva, all'ult. co., la possibilità di effettuare il deposito delle notifiche, degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali e le relative comunicazioni con modalità cartacea, nei soli

casi eccezionali previsti dalle emanate norme tecniche, e fino ad allora, solo previa autorizzazione espressa del Presidente della corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado ovvero, in corso di causa, del Presidente della sezione. A parte il discutibile inserimento nell'ambito della disciplina originariamente dettata per regolare il passaggio dal sistema antecedente a quello successivo alla riforma del 1992, si tratta di disposizioni volte a dare attuazione ai principi e criteri direttivi fissati all'art. 19, lett. b), della legge delega n. 111/2023, al fine di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria. In ordine all'evoluzione del quadro normativo relativo al processo tributario telematico e alle modifiche apportate all'art. 16 bis dal d.lgs. n. 220/2023, nonché all'inserimento del nuovo art. 17 ter, si rimanda a quanto illustrato nei commenti agli artt. 16 bis e 17 ter. ■ Appaiono invece di difficile comprensione le modifiche introdotte al 2° co., lasciando inalterato il 1° co., mediante la sostituzione delle parole «commissione tributaria provinciale e regionale» con le parole «corte di giustizia tributaria di primo e di secondo grado». La norma, nella sua formulazione e nella sua *ratio* originaria, disponeva, al 1° co., l'inapplicabilità ai giudizi già pendenti in appello, o per il quali il primo grado si era comunque svolto nel vigore della disciplina antecedente alla riforma del 1992, delle nuove dispo-

sizioni dettate dall'art. 57, 2° co. (improponibilità in appello di nuove eccezioni non rilevabili anche d'ufficio) e dall'art. 58, 1° co. (divieto di nuove prove in appello, ferma la facoltà di produrre nuovi documenti), e disciplinava, al 2° co., la regolarizzazione della costituzione delle parti secondo le nuove norme sull'assistenza tecnica, in precedenza non obbligatoria. Se i primi due commi dell'art. 79 in commento tuttora disciplinano il passaggio dal sistema antecedente a quello successivo alla riforma del 1992, non vi era motivo per modificarne il testo. Se, viceversa, si è voluto per così dire "attualizzare" l'art. 79, al fine di regolare, con tecnica discutibile, il passaggio dal sistema antecedente a quello successivo alle modifiche apportate con il d.lgs. n. 220/2023, il riferimento nel 2° co. alla «corte di giustizia tributaria di primo e di secondo grado», in luogo della «commissione tributaria provinciale e regionale», appare privo di ogni ragion d'essere, visto che nessuna modifica è stata introdotta, con il

d.lgs. n. 220/2023, in ordine all'obbligatorietà dell'assistenza tecnica, che resta inalterata, sia per i giudizi instaurati prima del 1-9-2024 e sia per quelli successivi. Piuttosto, avrebbe dovuto il legislatore farsi carico di disciplinare - in modo analogo a quanto previsto all'art. 79, 1° co., dal riformatore del 1992 - l'inapplicabilità, ai giudizi svoltisi in primo grado sotto la disciplina della legge anteriore, del novellato art. 58, che nella sua nuova formulazione - applicabile ai giudizi instaurati in primo e in secondo grado a far data dal 5-1-2024, in virtù del combinato disposto degli artt. 4 e 1, lett. *bb*), d.lgs. n. 220/2023 - introduce al 1° co. (in sostituzione dei precedenti co. 1 e 2) il divieto della produzione di nuovi documenti in appello, che dapprima era invece esplicitamente consentita, e ciò al fine di tutelare l'affidamento che le parti abbiano fatto, sulla base della previgente disciplina, in ordine alla possibilità di produrre documenti nuovi anche in appello. [GABRIELLA GLENDI]