

Roma, 3 ottobre 2024

Nota di approfondimento

Le modifiche al processo tributario

(Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 2020)

Sommario

1. Premessa.....	2
2. Modifiche relative alla testimonianza scritta.....	3
3. Modifiche alla capacità di stare in giudizio delle Regioni.....	3
4. Modifiche all'assistenza tecnica.....	4
5. Modifiche in materia di litisconsorzio.....	5
6. Modifiche in tema di spese di lite.....	5
7. Modifiche in tema di comunicazioni e notificazioni.....	7
8. Modifiche in tema di comunicazioni, notificazioni e depositi telematici.....	7
9. Abrogazione del reclamo e della mediazione.....	9
10. Nuove disposizioni sugli atti in generale.....	10
11. Modifiche agli atti impugnabili.....	10
12. Modifiche al termine per la proposizione del ricorso.....	11
13. Modifiche al potere di certificazione di conformità.....	11
14. Modifiche alla disciplina sulla trattazione in camera di consiglio.....	11
15. Nuova disciplina sulle udienze a distanza.....	12
16. Modifiche alla disciplina sulle deliberazioni del collegio giudicante.....	13
17. Modifiche alla disciplina sul contenuto della sentenza.....	13
18. Modifiche alla disciplina sulla pubblicazione e comunicazione della sentenza.....	14
19. Modifiche alla disciplina sulla sospensione dell'atto impugnato.....	14
20. Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione.....	15
21. Modifiche in tema di conciliazione fuori udienza.....	16
22. Modifiche in tema di conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria.....	16
23. Estensione della conciliazione nel giudizio di Cassazione.....	17
24. Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di primo grado.....	17
25. Nuove prove in appello.....	18
26. Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di secondo grado.....	18
27. Modifiche al procedimento di revocazione.....	19
28. Modifiche alle norme transitorie.....	20

1. Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale del 3 gennaio 2024 è stato pubblicato il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, in attuazione della Delega fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111), che all'art. 19 reca i principi e criteri direttivi per gli interventi di riforma del contenzioso tributario. Con l'intervento attuativo si apportano una serie di modifiche alle disposizioni sul processo tributario disciplinate dal d.lgs. 546/1992¹, al fine di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria, di snellire, accelerare ed arricchire la fase cautelare, con la previsione dell'impugnazione delle ordinanze cautelari del giudice di primo grado. Inoltre, il decreto legislativo reca interventi di ampliamento degli istituti di deflazione del contenzioso tributario, come la nuova conciliazione delle vertenze pendenti innanzi la Corte di Cassazione.

In sintesi, il legislatore è intervenuto su diverse aree:

- a) **deflazione del contenzioso**²;
- b) **riduzione dei tempi del processo**³;
- c) **più efficace tutela dei diritti del contribuente**⁴;
- d) **semplificazione e digitalizzazione**⁵.

In questa nota si analizzano i singoli interventi di modifica, con la relativa indicazione della decorrenza degli effetti. In particolare, l'art. 4, comma 1, d.lgs. 220/2023 precisa che il decreto entra **in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, e quindi dal 4 gennaio 2024**, mentre il comma 2, individua le nuove disposizioni che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso **notificato successivamente al 1° settembre 2024**, fatta eccezione per alcune modifiche, puntualmente elencate nel comma, che si applicano, invece, dal **giorno successivo all'entrata in vigore, e quindi dal 5 gennaio 2024**.

Inoltre, l'art. 2, comma 3, elenca le disposizioni che si applicano **dalla data di entrata in vigore del decreto, e quindi dal 4 gennaio 2024**.

Pertanto, occorre considerare che le norme recate dal d.lgs. 220/2023 hanno tre regimi differenziati di entrata in vigore.

¹ Già oggetto di modifiche ad opera della legge 130/2022.

² Con l'introduzione nel d.lgs. 546/1992 del comma 6-bis all'art. 14; la modifica dell'art. 15; la modifica dell'art. 48, l'introduzione del comma 4-bis; la modifica dell'art. 48-bis.1; la modifica dell'art. 48-ter.

³ Con l'introduzione dell'art. 34-bis; la modifica al comma 1, art. 35; l'introduzione del nuovo art. 47-ter; la modifica all'art. 52; la modifica all'art. 62-bis.

⁴ Con l'inserimento della lett. g-bis e g-ter nell'art. 19, comma 1; la modifica all'art. 36, comma 2, n. 4; la modifica all'art. 47, comma 4; la modifica all'art. 58, la modifica all'art. 65.

⁵ Con la modifica all'art. 7, comma 4; la modifica all'art. 12; la modifica agli art. 16 e 16-bis; l'introduzione dell'art. 17-ter; l'introduzione dell'art. 25-bis, comma 5-bis; la modifica all'art. 33, comma 1 e l'introduzione dell'art. 34-ter; la modifica dell'art. 37; la modifica dell'art. 79.

2. Modifiche relative alla testimonianza scritta

Il d.lgs 220/2023 interviene sull'art. 7, comma 4, del d.lgs 546/1992, introducendo due ulteriori periodi relativi alla facoltà di notifica in via telematica dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, nonché di deposito in via telematica del modulo di deposizione sottoscritto dal testimone con firma digitale⁶.

In generale, l'art. 7 disciplina i poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado. Il comma 4 prevede che non sia ammesso il giuramento, ma la corte, ove lo ritenga necessario, può ammettere la prova testimoniale scritta. Con le modifiche apportate dal decreto in esame viene poi previsto che il testimone munito di firma digitale può rendere la testimonianza su un modulo scaricabile dal sito del Dipartimento della Giustizia tributaria e sottoscriverlo con firma digitale. Tuttavia, poiché il testimone, non essendo parte del processo non può avere accesso al SIGIT⁷, si dispone che l'onere di depositare telematicamente la testimonianza resa dal testimone stesso spetti al difensore che lo ha citato. La novella reca, quindi, una deroga dell'art. 103-*bis*, disp. att. c.p.c., resa necessaria dall'obiettivo di completa informatizzazione del processo tributario.

Va poi precisato che in attesa della pubblicazione del modulo sopra citato, il richiamo operato dal comma 4 alle "forme" di cui all'art. 254-*bis* c.p.c., permette di utilizzare provvisoriamente, anche nel processo tributario, il modello previsto dal codice di procedura civile.

La disposizione commentata si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

3. Modifiche alla capacità di stare in giudizio delle Regioni

L'art. 11 del d.lgs. 546/1992, rubricato "Capacità di stare in giudizio" è stato modificato con l'introduzione del comma 3-*ter*: "La Regione nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante i dirigenti degli uffici

⁶ Si riporta il comma 4, così come modificato:

«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».

⁷ Il sistema che permette il deposito telematico di tutti gli atti processuali, oltre alla consultazione dell'intero fascicolo processuale.

finanziari e tributari, nonché mediante i funzionari individuati dall'ente con proprio provvedimento”.

La novella estende, pertanto, alle regioni la possibilità di stare in giudizio direttamente, mediante i propri dipendenti, già prevista dal comma 3 per gli enti locali⁸, sebbene l'art. 15, comma 2–sexies, del d.lgs. 546/1992, con riferimento generico all' "ente impositore" già prevedeva la liquidazione delle spese in caso di assistenza mediante propri funzionari⁹, oltre alla non obbligatoria assistenza in giudizio da parte di un difensore abilitato¹⁰. Con la modifica, pertanto, **si rende più chiaro e coordinato il quadro di riferimento per tutti gli enti impositori**, e per questo sarebbe stata forse più opportuna una sua immediata applicazione; l'art. 4, comma 2, del d.lgs 220/2023 ne prevede invece l'applicazione **ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.**

4. Modifiche all'assistenza tecnica

Il d.lgs. 220/2023 modifica il comma 7 ed aggiunge il comma 7-bis all'art. 12, del d.lgs. 546/1992, in tema di assistenza tecnica.

In particolare, nel comma 7 viene aggiunta la possibilità per chi conferisce l'incarico al difensore di apporre la propria firma digitale, con il conseguente venir meno dell'obbligo di certificazione da parte del difensore della avvenuta firma autografa. Nel caso di procura conferita su supporto cartaceo, il difensore deposita una copia per immagine su supporto informatico, attestandone la conformità ai sensi dell'art. 22, comma 2, del d.lgs. 82/2005, con l'inserimento della relativa dichiarazione¹¹.

Il successivo comma 7-bis dispone 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”.*

⁸ Il comma 3, infatti, dispone che *“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”.*

⁹ L'art. 15, comma 2-sexies, d.lgs. 546/1992, dispone che *“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”.*

¹⁰ L'art. 12, comma 1, infatti, dispone che *“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”.*

¹¹ L'art. 22, comma 2, d.lgs. 82/2005 dispone che *“Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono estratte, se la loro conformità è attestata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, secondo le Linee guida”.*

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

5. Modifiche in materia di litisconsorzio

Il d.lgs. 220/2023 modifica l'art. 14 *“Litisconsorzio ed intervento”*, con l'inserimento del nuovo comma 4-bis: *“In caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti”*.

La disposizione evita giudizi paralleli, tra il contribuente ed il soggetto che effettua la riscossione coattiva e quello che ha notificato l'atto portato in riscossione. In tal modo, si opera una concentrazione in un unico processo di una fattispecie che in passato ha generato una pluralità di giudizi paralleli, atteso che la Corte di cassazione¹² ha sempre escluso in questa ipotesi l'obbligo di integrazione del contraddittorio, essendo onere dell'agente della riscossione chiamare in giudizio l'ente impositore, ai sensi dell'art. 39, del d.lgs. 112/1999.

La disposizione in commento presenta il vantaggio di evitare che la cartella sia annullata a causa della mancata chiamata in giudizio del Comune che è in grado di dimostrare la regolare notifica dell'atto presupposto.

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

6. Modifiche in tema di spese di lite

Il d.lgs. 220/2023 modifica l'art. 15 del d.lgs. 546/1992 *“Spese di giudizio”*, sostituendo il comma 2 ed introducendo il nuovo comma 2-nonies.

Il nuovo comma 2 dispone che *“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*

¹² Il caso ricorrente è quello dell'impugnazione della sola cartella con contestazione della mancata notifica dell'atto presupposto. Sul punto, da ultimo, Cassazione 28 dicembre 2023, n. 36141 osserva: *«alla luce del consolidato orientamento di questa Corte secondo il quale, in tema di contenzioso tributario, il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dall'agente della riscossione deducendo la mancata notifica dei prodromici atti impositivi, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo. Resta peraltro fermo, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, l'onere per l'agente della riscossione di chiamare in giudizio l'ente impositore, D.lgs n. 112 del 1999, ex art. 39 così da andare indenne dalle eventuali conseguenze negative della lite (principi risalenti a Cass., Sez. U., 25/07/2007, n. 16412; ribaditi da Cass. 28/11/2012, n. 21220; Cass. 28/04/2017, n. 10528; Cass. 15/07/2020, n. 14991). Il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, non determina quindi l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore, onere che, tuttavia, grava sul convenuto, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio»*.

la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio”.

Il comma prevede, come in passato, la ordinaria condanna alle spese della parte soccombente, salvo la sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate in sentenza. Con la modifica, si dispone che la compensazione opera anche nel caso in cui una delle parti, o l'ente impositore o il contribuente, risulti vittoriosa sulla base di documenti decisivi prodotti solo nel corso del giudizio¹³. La disposizione ha, quindi, l'obiettivo di incentivare le parti ad anticipare nella fase precontenziosa la produzione dei documenti utili alla difesa delle proprie ragioni¹⁴.

Il nuovo comma 2-*nonies* dispone che *“Nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte”*¹⁵.

Al riguardo, si fa presente che con DM 7 agosto 2023, n. 110, del Ministero della Giustizia, sono stati definiti i criteri di redazione e limiti dimensionali al fine di favorire la chiarezza e sinteticità degli atti processuali, il cui mancato rispetto sebbene non comporti l'inammissibilità o l'invalidità dell'atto giudiziario, potrà portare – in conseguenza della novella in commento – alla compensazione delle spese, anche in caso di vittoria. Le indicazioni contenute nel citato decreto possono, infatti, rappresentare un utile riferimento, nelle more dell'emanazione del decreto previsto dall'art. 79, comma 2-*bis*, del d.lgs. 546/1992, introdotto sempre dal d.lgs. 220/2023.

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

Con riferimento all'art. 15, del d.lgs. 546/1992, va evidenziata anche l'abrogazione del comma 2-*septies*¹⁶, conseguente all'abrogazione dell'art. 17-*bis* relativo al reclamo e mediazione, commentato nel prosieguo della presente nota. Tale abrogazione, tuttavia, è disposta a decorrere dal 4 gennaio 2024 in ossequio a quanto previsto dall'art. 2, comma 3, lett. a), del d.lgs. 220/2023, per cui si ritiene che essa debba essere ancora applicata con riferimento alle controversie soggette a reclamo/mediazione notificate entro il 3 gennaio 2024.

¹³ E quindi anche nell'ipotesi in cui la documentazione non sia stata prodotta da parte del contribuente in sede di controdeduzioni nel procedimento del contraddittorio preventivo, almeno per gli atti soggetti a tale istituto.

¹⁴ D'altro canto, ai sensi del novellato art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, l'ufficio ha l'onere di indicare in modo completo gli elementi di prova nell'atto di accertamento, e non ne può allegare di nuovi in giudizio.

¹⁵ L'art. 121 c.p.c., come modificato dal d.lgs. 149/2022, stabilisce il principio di chiarezza e sinteticità degli atti del processo nella prospettiva della funzionalità della forma allo scopo dell'atto.

¹⁶ Il comma disponeva che *“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”.*

7. Modifiche in tema di comunicazioni e notificazioni

Il d.lgs. 220/2023 modifica l'art. 16, comma 1, del d.lgs. 546/1992 "Comunicazioni e notificazioni", eliminando la modalità di notifica in plico. In particolare, la precedente versione del comma 1 disponeva che "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 **in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso**". La parte in grassetto è stata sostituita ed ora la norma dispone che "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**"

La relazione illustrativa precisa che con la modifica viene snellita la modalità residuale di comunicazione tramite raccomandata in quanto, in conformità a quanto previsto dall'art. 16-bis, le comunicazioni di segreteria e le notificazioni devono essere effettuate con modalità telematiche, salvi i casi eccezionali individuati dall'articolo 79.

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

8. Modifiche in tema di comunicazioni, notificazioni e depositi telematici

Il d.lgs. 220/2023 modifica l'art. 16-bis del d.lgs. 546/1992 "Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici", sostituendo i commi 1 e 3, abrogando il comma 3-bis ed aggiungendo il comma 4-bis.

Le modifiche al comma 1, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti, riguardano le comunicazioni mediante posta elettronica certificata, secondo la disciplina di cui al d.lgs. 82/2005. In particolare, la nuova disposizione prevede che¹⁷:

- le comunicazioni sono effettuate mediante posta elettronica certificata;
- tra le pubbliche amministrazioni, le comunicazioni sono effettuate nell'ambito del SPC (Sistema Pubblico di Connettività)¹⁸;

¹⁷ Il comma 1 vigente fino al 1° settembre 2024 prevede che: "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 decreto legislativo n. 82 del 2005. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. La comunicazione si intende perfezionata con la ricezione avvenuta nei confronti di almeno uno dei difensori della parte".

¹⁸ Il Sistema pubblico di connettività (SpC) è l'infrastruttura telematica che collega le pubbliche amministrazioni offrendo servizi di trasporto dati, interoperabilità e cooperazione applicativa.

- 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 effettuargli la comunicazione mediante deposito in segreteria;
- in caso di pluralità di difensori di una parte costituita, la comunicazione è perfezionata se ricevuta da almeno uno di essi, cui spetta informarne gli altri.

Il nuovo comma 3 prevede che le parti, i consulenti e gli organi tecnici devono depositare gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali notificati esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico¹⁹.

Il d.lgs. 220/2023 dispone l'abrogazione del comma 3-*bis*, il quale attualmente prevede, fino al 1° settembre 2024, che i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica²⁰, hanno facoltà di utilizzare, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche, previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni.

Il d.lgs. 220/2023, infine, introduce il nuovo comma 4-*bis*, a mente 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 Relazione illustrativa precisa che in attuazione del criterio direttivo della legge delega, relativo alla disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche, viene introdotta la previsione secondo cui 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; in tal modo si sanziona l'inosservanza dell'ordine impartito dal giudice entro il termine di decadenza, introducendo pertanto una sanzione indiretta ma forte, a presidio dell'utilizzo delle modalità telematiche, e nel contempo si persegue l'obiettivo di evitare l'insorgenza di defatiganti ed onerosi contenziosi su questioni meramente formali.

Le modifiche all'art. 16-bis si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

¹⁹ L'obbligo di utilizzo esclusivo delle modalità telematiche era già previsto dal decreto del Ministero dell'economia, 23 dicembre 2013, n. 163.

²⁰ Possibilità prevista per le cause di valore fino a tremila euro.

9. Abrogazione del reclamo e della mediazione

L'art. 2, comma 3, del d.lgs 220/2023 dispone l'abrogazione "**a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto**" dell'art. 17-*bis*, del d.lgs 546/1992, disciplinante il **reclamo e la mediazione per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro**.

Si sono registrate incertezze circa la decorrenza dell'abrogazione dell'art. 17-*bis*, in ragione del fatto che l'art. 4, comma 2, del d.lgs. 220/2023 contiene una elencazione delle disposizioni recate dall'art. 1 che si "*applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore*" del decreto, e quindi dal 5 gennaio 2024, ovvero il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, per quanto disposto dall'art. 4, comma 1, d.lgs. 220/2023.

Si ritiene che la mancata inclusione dell'abrogazione dell'art. 17-*bis* nell'elenco di cui all'art. 4, comma 2, sia determinata dalla circostanza che la decorrenza dell'abrogazione è già autonomamente regolata dall'art. 2, comma 3, che prevede, tra l'altro, un diverso regime di entrata in vigore, ovvero quella della "data di entrata in vigore" del decreto. Pertanto, **i ricorsi notificati a decorrere dal 4° gennaio 2024, con valore della controversia non superiore a cinquantamila euro, non sono più soggetti a reclamo/mediazione** e quindi vanno depositati a pena di inammissibilità nei successivi trenta giorni²¹.

Ovviamente, i ricorsi notificati all'ente impositore entro la data del 3 gennaio 2024, continuano ad essere soggetti all'istituto del reclamo/mediazione, e pertanto devono essere depositati entro il termine di 120 giorni dalla data della notifica del ricorso.

L'abrogazione dell'art. 17-*bis* è conseguente all'introduzione, ad opera del d.lgs. 219/2023, del contraddittorio preventivo e della riformulazione dell'istituto dell'autotutela. Pertanto, il confronto tra contribuente ed ente impositore è anticipato in una fase antecedente a quella del contenzioso.

L'abrogazione del reclamo/mediazione dovrà indurre gli enti impositori a valutare attentamente gli elementi prodotti dal contribuente nella fase del contraddittorio preventivo, oltre alle eventuali richieste di annullamento in autotutela presentate con riferimento agli atti non soggetti al diritto al contraddittorio preventivo, e ciò al fine di evitare che l'annullamento dell'atto successivamente alla notifica del ricorso, porti, nel caso di deposito del ricorso stesso, alla presentazione, da parte dell'ente, di una richiesta di cessazione della materia del contendere, che dovrebbe implicare, salvo diverso accordo tra le parti, la condanna alle spese sulla base del principio della soccombenza virtuale.

²¹ Ricostruzione confermata dal Comunicato n. 13 del 22 gennaio 2024 del Ministero dell'economia e delle finanze.

10. Nuove disposizioni sugli atti in generale

Il d.lgs 220/2023 introduce il nuovo art. 17-ter al d.lgs 546/1992, che disciplina le modalità di redazione degli atti del processo tributario e le conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche.

Il primo comma dispone che gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali sono redatti in modo chiaro e sintetico.

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

Il terzo comma dispone che nella liquidazione delle spese del giudizio occorre tener conto della violazione ad opera dei difensori delle parti, delle previsioni di cui al comma 4-bis dell'articolo 16-bis, dell'obbligo di sottoscrizione degli atti con firma digitale, nonché, più in generale, delle norme tecniche del processo tributario telematico, fermo restando l'obbligo a loro carico di provvedere comunque alla regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice.

Infine, il quarto comma prevede espressamente la nullità dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario che non siano sottoscritti con firma digitale.

Il nuovo art. 17-ter trova applicazione con riferimento ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

11. Modifiche agli atti impugnabili

Il d.lgs 220/2023 introduce due nuove ipotesi di atti impugnabili nell'art. 19 del d.lgs 546/1992. In particolare, sono state introdotte nel comma 1, le nuove lettere:

- *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 (**autotutela obbligatoria**);
- *g-ter*): il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quinquies* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (**autotutela facoltativa**).

Le due nuove previsioni sono coordinate con le modifiche introdotte nello Statuto dei diritti del contribuente, con riferimento sia all'autotutela obbligatoria che a quella facoltativa²², con la precisazione che, mentre nel

²² Per approfondimenti sulla nuova autotutela si rinvia alla Nota IFEL di approfondimento sul Nuovo Statuto dei diritti del contribuente, scaricabile al seguente link: [Nuovo Statuto dei diritti del contribuente - Nota di approfondimento \(fondazioneifel.it\)](https://www.fondazioneifel.it/nuovo-statuto-dei-diritti-del-contribuente).

primo caso risulta impugnabile anche il rigetto tacito, nel caso di autotutela facoltativa tale possibilità non è contemplata²³.

La nuova disposizione si applica a decorrere dal 5 gennaio 2024.

12. Modifiche al termine per la proposizione del ricorso

Il d.lgs 220/2023 modifica l'art. 21 del d.lgs 546/1992 "*Termine per la proposizione del ricorso*", disciplinando la tempistica relativa all'impugnazione del diniego tacito all'autotutela.

In particolare, il comma 2, primo periodo, risulta così riformulato: "*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*".

Pertanto, il ricorso avverso il diniego tacito può essere proposto dopo che siano trascorsi novanta giorni dalla richiesta di annullamento.

La decorrenza della modifica viene fissata dall'art. 4, comma 2, ai giudizi instaurati dopo il 1° settembre 2024, **pertanto la norma non appare coordinata con le modifiche all'art. 19, sempre in tema di impugnazione del diniego all'autotutela, che invece, come già osservato, si applicano a decorrere dal 5 gennaio 2024.**

13. Modifiche al potere di certificazione di conformità

Il d.lgs 220/2023 inserisce nell'art. 25-bis del d.lgs 546/1992 "*Potere di certificazione di conformità*", il nuovo comma 5-bis, il quale prevede che 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, ai sensi dell'art. 22 CAD.

La norma attua il criterio direttivo della legge delega relativo al potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria e **si applica con riferimento ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.**

14. Modifiche alla disciplina sulla trattazione in camera di consiglio

Il d.lgs 220/2023 modifica il primo comma dell'art. 33 del d.lgs 546/1992 "*Trattazione in camera di consiglio*", il quale ora prevede che la controversia è

²³ Invero, nello schema del d.lgs in commento l'ipotesi dell'impugnabilità del diniego alla autotutela facoltativa non era stata prevista.

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 dieci giorni liberi prima della data di trattazione, e da depositare nella segreteria unitamente alla prova della notificazione.

Inoltre, è previsto che se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza, mentre un'altra parte chiede di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, fermo restando il diritto, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto.

La norma chiarisce, infine, **che nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione.**

La modifica si applica a decorrere dal 5 gennaio 2024²⁴.

15. Nuova disciplina sulle udienze a distanza

Il d.lgs 220/2023 introduce il nuovo art. 34-*bis*²⁵ al d.lgs 546/1992, e disciplina le modalità di svolgimento dell'udienza a distanza, in sostituzione della disciplina contenuta nell'art. 16, comma 4, dl 119/2018²⁶.

La norma prevede che 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 (trattazione in camera di consiglio) e 34 (discussione in pubblica udienza) 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 dieci giorni liberi prima della data di trattazione, 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

²⁴ Il che rende remota la possibilità per i giudici di discutere a distanza, posto che nella stessa giornata possono essere fissate udienza sia a distanza che in presenza.

²⁵ Nello schema di d.lgs l'art. 34-*bis* disciplinava la sentenza in forma semplificata, ed il 34-*ter* l'udienza a distanza. Il d.lgs definitivamente approvato non contempla la sentenza in forma semplificata. Con riferimento all'art. 34-*bis* inizialmente previsto, la Relazione illustrativa precisa che *“allo scopo di dare attuazione al criterio di delega volto alla semplificazione della normativa processuale, in analogia con l'art. 74 del codice del processo amministrativo, viene introdotto la previsione della sentenza in forma semplificata, nei casi in cui il giudice ravvisi 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. L'obiettivo, pertanto, è di rendere il processo più rapido in presenza di evidenti elementi che consentono una definizione immediata del giudizio sia per questioni processuali che di merito”*.

²⁶ Che è abrogato dall'art. 2, comma 3, d.lgs 220/2023.

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.

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

16. Modifiche alla disciplina sulle deliberazioni del collegio giudicante

Il d.lgs 220/2023 modifica il comma 1 dell'art. 35 "*Deliberazioni del collegio giudicante*" del d.lgs 546/1992, con l'obiettivo di garantire una tempestiva comunicazione del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali.

In particolare, il comma 1, ora dispone che 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 dispositivo²⁷, 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.**

Con riferimento alla facoltà di deposito del dispositivo in segreteria, la disposizione assegna il termine di sette giorni, ma non disciplina le conseguenze del ritardato deposito, circostanza questa che potrebbe rilevare sotto l'aspetto disciplinare, e quindi di competenza del presidente della corte di giustizia di secondo grado, il quale, ai sensi dell'art. 15, comma 1, d.lgs 545/1992, esercita la vigilanza sulla attività giurisdizionale delle corti di giustizia tributaria di primo grado aventi sede nella circoscrizione della stessa e sui loro componenti.

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

17. Modifiche alla disciplina sul contenuto della sentenza

Il d.lgs 220/2023 interviene sull'art. 36, secondo comma²⁸, numero 4), del d.lgs 546/1992, prevedendo che la sentenza debba contenere, oltre alla succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto, anche quella dei motivi "*di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto*".

La Relazione illustrativa precisa che le modifiche apportate all'articolo 36 intendono assicurare l'effettività delle eccezioni del contribuente di carattere formale (vizi di "annullabilità" e di "nullità") – dunque, l'effettività dei requisiti di validità degli atti (impositivi e istruttori) e dei diritti partecipativi del

²⁷ L'obbligo di comunicazione in udienza del dispositivo era, ed è ancora, previsto dall'art. 47, con riferimento al giudizio cautelare, disposizione, invero, poco attuata nella pratica.

²⁸ Invero, nel d.lgs 220/2023 si fa erroneamente riferimento al comma 1.

contribuente – mediante non solo la puntuale (seppur sintetica) enunciazione in sentenza delle statuizioni del giudice al riguardo, ma soprattutto l'indefettibilità di tale pronuncia, sanzionabile anche in sede di giudizio di legittimità.

La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

18. Modifiche alla disciplina sulla pubblicazione e comunicazione della sentenza

Il d.lgs 220/2023 interviene sull'art. 37 "*Pubblicazione e comunicazione della sentenza*" del d.lgs 546/1992, modificando il comma 1 ed abrogando il comma 2.

Con una prima modifica al comma 1 si prevede il deposito **telematico** della sentenza²⁹, entro il termine di trenta giorni³⁰ dalla data della deliberazione.

Con una seconda modifica al comma 1, viene modificato l'ultimo periodo che prevedeva l'apposizione sulla sentenza della data e della firma del segretario, ora sostituito dalla seguente previsione: "*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*".

Conseguentemente, viene abrogato il comma 2, il quale disponeva che il dispositivo della sentenza fosse comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito.

Le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai giudizi instaurati con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

19. Modifiche alla disciplina sulla sospensione dell'atto impugnato

L'art. 47 del d.lgs 546/1992 "*Sospensione dell'atto impugnato*", è oggetto di diverse modifiche, alcune di forma³¹ (sostituzione della commissione tributaria con la corte di giustizia tributaria), altre di coordinamento³² (si tiene conto della figura del giudice monocratico introdotta dalla legge 130/2022), ed altre, infine, sostanziali, con la previsione dell'impugnazione delle ordinanze cautelari prevista dal comma 4.

In particolare, il comma 4 dispone che 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.

²⁹ Che corrisponde alla data di pubblicazione della sentenza, data dalla quale decorrono i termini di impugnazione della stessa.

³⁰ Termine ordinatorio.

³¹ Si modifica il comma 1 ed il comma 8.

³² Al comma 3, si aggiunge il giudice monocratico, il quale, ai sensi dell'art. 4-bis, d.lgs 546/1992, decide, in primo grado, le controversie di valore fino a cinquemila euro.

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.

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.

L'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile.

Le modifiche all'art. 47 si **applicano ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.**

20. Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione

Il d.lgs 220/2023 introduce il nuovo art. 47-ter (*“Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione”*) al d.lgs 546/1992, che consente al giudice la possibilità di definire la causa già in sede di decisione della domanda cautelare, con l'obiettivo di ridurre i tempi di trattazione e migliorare l'efficienza del sistema giudiziario.

La disposizione prevede che il collegio in sede di decisione della domanda cautelare, trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria, sentite sul punto le parti costituite, può definire, in camera di consiglio, il giudizio con sentenza in forma semplificata, salvo che una delle parti 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.

Il comma 3 individua le condizioni che legittimano la sentenza in forma semplificata, prevedendo che questa è adottata quando il giudice 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.

Il comma 2 prevede che la disposizione si applica anche quando la domanda cautelare è proposta innanzi al giudice monocratico.

La sentenza semplificata dovrebbe applicarsi solo al giudizio di primo grado, considerato che la norma fa riferimento solo al ricorso e non anche all'appello.

Infine, la sentenza semplificata può essere adottata solo nel caso in cui sia stata presentata domanda cautelare, ed a tale conclusione si perviene considerando non solo il titolo dell'art. 47-ter, ma anche il fatto che nello schema del decreto legislativo, la sentenza semplificata era prevista non solo nel caso dei giudizi cautelari, ma anche nell'ipotesi in cui era assente una richiesta cautelare³³.

Il nuovo art. 47-ter si **applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024**.

21. Modifiche in tema di conciliazione fuori udienza

Il d.lgs 220/2023 introduce nell'art. 48 "*Conciliazione fuori udienza*" del d.lgs 546/1992, il comma 4-bis, il quale prevede che le disposizioni relative alla conciliazione fuori udienza si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione.

La Relazione illustrativa precisa che, in attuazione del criterio direttivo in tema di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, la nuova disposizione favorisce la deflazione del contenzioso particolarmente copioso davanti alla Corte di Cassazione.

La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

22. Modifiche in tema di conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria

Il d.lgs 220/2023 introduce alcune modifiche nell'art. 48-bis del d.lgs 546/1992 "*Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria*", volte a potenziare, in un'ottica deflattiva, la conciliazione proposta dalla corte, istituto introdotto dalla legge 130/2022.

Al primo comma viene eliminato il riferimento alle controversie soggette a reclamo, e quindi la conciliazione può essere proposta indipendentemente dal valore della controversia. Inoltre, viene eliminata la possibilità di proporre la conciliazione con riferimento all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, facendosi ora riferimento all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali.

Con le modifiche al secondo e terzo comma, per facilitare l'accordo conciliativo³⁴, nel caso in cui la proposta sia formulata in udienza e le parti non siano comparse, la corte dovrà fissare una nuova udienza. Le parti possono chiedere il rinvio dell'udienza per facilitare il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Nel verbale di conciliazione dovranno essere indicate anche le determinazioni concernenti le spese.

³³ La disposizione era contenuta nell'art. 34-bis - "Sentenza in forma semplificata" - poi non riproposto nel testo definitivo licenziato dal Governo.

³⁴ Così la Relazione illustrativa.

La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

23. Estensione della conciliazione nel giudizio di Cassazione

Nell'art. 48-ter "*Definizione e pagamento delle somme dovute*", si modifica il comma 1 del d.lgs 546/1992, prevedendo che nel caso di conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione, le sanzioni si applicano nella misura del sessanta per cento del minimo previsto dalla legge. In tal modo è garantita la continuità alla progressione sanzionatoria prevista dalla legislazione vigente in ragione dello stato di avanzamento del processo al momento del raggiungimento dell'accordo transattivo³⁵.

La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

24. Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di primo grado

Il d.lgs 220/2023 interviene con diverse modifiche³⁶ all'art. 52 del d.lgs 546/1992 "*Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello*", con l'obiettivo di velocizzare la fase cautelare anche nei gradi successivi al primo.

Con una prima modifica al comma 2, viene espunto il secondo periodo, il quale prevedeva che "*Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile*", in quanto la sospensione dell'esecuzione dell'atto, sia in primo che in secondo grado, è disciplinata dall'art. 47, comma 1, d.lgs 546/1992.

Il terzo comma disponeva la fissazione della trattazione dell'istanza di sospensione "*per la prima camera di consiglio utile*" e tale previsione, ovviamente, non forniva alcuna certezza circa i tempi di decisione dell'istanza cautelare. Con la modifica recata, oggi si prevede che "*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 cinque³⁷ giorni liberi prima*".

È poi introdotto il nuovo comma 6-bis, il quale dispone che l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può in ogni caso coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.

La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

³⁵ Si ricorda che nel caso di conciliazione in primo grado, le sanzioni si applicano nella misura del 40% del minimo di legge, mentre per i giudizi pendenti in appello le sanzioni si applicano nella misura del 50% del minimo di legge.

³⁶ Alcune delle quali formali, volte a sostituire il termine commissione tributaria con corte di giustizia.

³⁷ Prima erano previsti 10 giorni.

25. Nuove prove in appello

Il d.lgs 220/2023 riscrive integralmente l'art. 58 del d.lgs 546/1992 “*Nuove prove in appello*”³⁸, introducendo il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi successivi al primo.

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

Il secondo comma prevede la possibilità di proporre motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati³⁹.

Il terzo comma dispone che **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*, norma quest'ultima che impone la proposizione del ricorso con il quale si contesta il vizio di notifica dell'atto presupposto, nei confronti sia del soggetto che ha emesso l'atto impugnato, sia del soggetto che ha emesso l'atto presupposto a quello impugnato.

La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

26. Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di secondo grado

Il d.lgs 220/2023 modifica l'art. 62-*bis* del d.lgs 546/1992 “*Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione*”, al fine

³⁸ L'art. 58 prevedeva che:

«1. Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile.

2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti».

³⁹ La disposizione non chiarisce se la proposizione dei motivi aggiunti debba essere proposta con le stesse modalità previste per la proposizione dell'appello, similmente a quanto previsto per i motivi nuovi nel giudizio di primo grado dall'art. 24, tantomeno indica un termine entro il quale devono essere proposti, contrariamente a quanto previsto nel giudizio di primo grado.

di accelerare lo svolgimento della fase cautelare, anche con riferimento alla sentenza di secondo grado impugnata per cassazione.

Al primo comma è espunto l'ultimo periodo che prevedeva la possibilità per il contribuente di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile, possibilità già contemplata nell'art. 47, comma 1.

Ovviamente la sospensione della sentenza di primo grado, come quella di secondo grado, può essere chiesta anche dall'ente impositore, evenienza questa che si verifica soprattutto con riferimento alle controversie sulla spettanza del rimborso o con riferimento alle spese di lite, anche considerando che l'art. 68, comma 1, d.lgs 546/1992 prevede che le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive. A ciò si aggiunga l'irrazionale previsione, oltre che lesiva del principio della parità delle parti nel processo, contenuta nell'art 15, comma 2-*sexies*, d.lgs 546/1992, che ammette la riscossione delle spese di lite liquidate a favore dell'ente impositore solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza, mentre il contribuente sembrerebbe legittimato a pretenderle anche con una sentenza non definitiva⁴⁰.

Viene modificato anche il secondo comma dell'art. 62-*bis*, prevedendo che la data di trattazione dell'istanza di sospensione deve essere fissata 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 dieci giorni liberi prima.

La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

27. Modifiche al procedimento di revocazione

Il d.lgs 220/2023 interviene anche sull'art. 65 del d.lgs 546/1992 "*Proposizione della impugnazione*" che disciplina il ricorso per revocazione delle sentenze di primo e secondo grado.

In particolare, è modificato il comma 3-*bis*, relativo alla possibilità di proporre istanze cautelari, allineandolo alle modifiche recate all'art. 47, in tema di sospensione dell'atto impugnato, e all'art. 52, in materia di giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello.

La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

⁴⁰ Sebbene parte della giurisprudenza di merito (CTR Lazio, sentenza n. 5313/11/2019) abbia ritenuto, attesa la parità delle parti nel processo tributario, che non è ipotizzabile una disposizione più sfavorevole per l'ente impositore, sicché è precluso anche al contribuente richiedere il pagamento delle spese di lite liquidate in una sentenza non passata in giudicato.

28. Modifiche alle norme transitorie

Il d.lgs 220/2023 modifica l'art. 79 del d.lgs 546/1992 "*Norme transitorie*", al fine di accelerare l'ampliamento e potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria.

Il nuovo comma 2-*bis* attribuisce a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il compito di emanare le norme tecniche per il processo tributario telematico, nonché di approvare i modelli per la redazione degli atti processuali e per le deposizioni testimoniali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali.

Il comma 2-*ter* prevede, inoltre, che il decreto ministeriale dovrà anche stabilire le regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto delle udienze e camere di consiglio.

Infine, il comma 2-*quater* prevede che 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.