



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

COMMISSIONE DIRITTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dott.ssa Claudia Contessa – *Consigliere e Delegato dell'Ordine*

Dott. Gianluca Arcaini – *Coordinatore della Commissione*

Dott. Marco Valenti – *Componente e Componente Commissione
CNDCEC Accertamento e Rapporti con l'Amministrazione Finanziaria*

Dott. Michele Vitello – *Componente e Componente Commissione
CNDCEC Contenzioso Tributario*

Dott.ssa Valentina Facchini – *Segretaria della Commissione*

Dott. Marco Baccinelli – *Componente*

Dott. Roberto Baruffolo – *Componente*

Dott. Dario Eugenio Bassini – *Componente*

Dott. Lorenzo Bruno – *Componente*

Dott. Angelo Martinelli – *Componente*

Dott. Marco Paterlini – *Componente*

Dott. Claudio Rossi – *Componente*

Dott. Alessandro Scalmana – *Componente*

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Con questo Quaderno la Commissione Diritto e Contenzioso Tributario desidera fornire ai Colleghi un contributo utile per affrontare la riforma della giustizia tributaria, poiché chi tratta oggi il contenzioso fiscale nell'ambito della propria attività professionale deve necessariamente confrontarsi con importantissimi cambiamenti.

Al Quaderno sono allegate anche relazioni del recente Master in Contenzioso Tributario organizzato dalla Fondazione Bresciana degli Studi Economico-Giuridici.

Si è recentemente tenuta a Milano la cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2023 ed in sede del suo intervento il Presidente Punzo ha evidenziato come solo nel 2022, ed in modo insperato, il Parlamento ha approvato la legge n.° 130 del 31 agosto 2022 che ha istituito una magistratura tributaria professionale. Una riforma della giustizia che non si può non definire epocale e che arriva proprio dopo i difficili anni della pandemia.

Una nuova magistratura tributaria, la nuova conciliazione giudiziale e le modifiche alla fase cautelare, l'introduzione della prova testimoniale scritta, il riconoscimento dell'onere della prova in capo all'Amministrazione finanziaria, sono alcune delle novità introdotte dalla riforma della giustizia tributaria che interessano l'intero giudizio tributario.

Lo stato dell'arte della riforma oggi riguarda sicuramente in primis l'insufficienza dell'organico e il mantenimento della magistratura tributaria nel MEF.

Nel 2022 in Lombardia sono state 8.515 le controversie decise dalle ex Commissioni Tributarie Provinciali e 5.814 quelle definite in appello dalla ex Commissione tributaria Regionale.

Vi è la necessità di una semplificazione normativa a fronte di leggi, decreti, decreti legge che nascono ogni mese ed il problema della carenza del personale in tutte le corti provinciali, conseguente la richiesta di concorsi al più presto per coprire le carenze di organico; è emerso, stima al 31/12/2021, che se Brescia è scoperta al 37% Lecco lo è al 75%. Il valore dei ricorsi in Lombardia è cinque volte più alto della media nazionale (630 mila euro contro 130 mila).

Si rammenta infine che dal 01 settembre 2023 le udienze della Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica nonché le trattazioni delle istanze cautelari si svolgeranno esclusivamente a distanza, con l'eccezione dell'espressa richiesta, di una delle parti e per comprovate ragioni, dell'udienza in presenza.

La Commissione Diritto e Contenzioso Tributario si impegna a mantenere aggiornato il tema di questo Quaderno anche mediante Circolari Informativa.

INDICE QUADERNO

La riforma della giustizia tributaria post Legge 130/2022 – Note operative

Commissione Contenzioso Tributario O.D.CE.C. Brescia

Introduzione

- 1.Cenni sulla riforma del processo tributario – pagina 4*
- 2.La competenza del giudice monocratico – Modalità di discussione delle udienze del giudice monocratico – Video udienze – pagina 6*
- 3.Conciliazione giudiziale – pagina 8*
- 4.Il rinnovato art. 7 del D. Lgs. 546/92: ammissibilità della prova testimoniale (co. 4) e la ripartizione dell'onere della prova (co. 5-bis) – pagina 11*
- 5.Effetto premiale con gli indici di affidabilità – pagina 16*
- 6.Creazione in sede di Cassazione Civile di apposita sezione dedicata alle controversie Tributarie – pagina 17*
- 7.Digitalizzazione del Processo Tributario - aspetti pratici – pagina 18*
- 8.Definizione liti pendenti (art. 1 cc. 186-205 Legge di Bilancio 197/22), “Conciliazione agevolata” (cc. 206-212) e “Rinuncia alle liti per Cassazione” (cc. 213-218) – pagina 20*
- 9.Verso la Legge Delega per la riforma fiscale – pagina 21*

1. Cenni sulla riforma del processo Tributario

La Legge n.130 del 31.08.2022 (G.U Serie Generale n.204 del 01.09.2022) è intervenuta sia in tema di normativa relativa all'Ordinamento della Giustizia Tributaria (D.lgs. 545/1992) che di normativa relativa al Processo Tributario (D.lgs. 546/1992). Talune modifiche si applicano dall'entrata in vigore della Legge (15 gg dalla pubblicazione in G.U. - ovvero dal 16.09.2022), mentre altre hanno una applicazione differita nel tempo.

A) In base alle numerose modifiche apportate al D. Lgs. 545/92, i Giudici delle Corti di Giustizia di I e II grado saranno, a regime (entro il 2027 ?) magistrati a tempo pieno, reclutati tramite concorso periodico di norma annuale (oltre ai giudici in attività al 01.01.2022). E' prevista l'istituzione di periodici corsi di formazione e aggiornamento cui saranno tenuti i giudici le cui modalità e criteri saranno definiti con regolamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Si dovrebbe quindi raggiungere nel tempo una maggiore professionalizzazione del giudice di merito. Dal 01.01.2023 sarà istituito l'ufficio del massimario nazionale che classificherà e ordinerà in massime le sentenze delle Corti di Giustizia Tributaria e alimenterà la *banca dati della giurisprudenza tributaria di merito* presso il Mef, accessibile anche ai professionisti difensori tributari.

B) La vecchia denominazione di CommissioneTributariaProvinciale e CommissioneTributaria Regionale è sostituita dalla denominazione, rispettivamente, di CortediGiustiziaTributariadiPrimo Grado e CortediGiustiziaTributariadiSecondoGrado.

Tale modifica si applica ai ricorsi notificati dal 16.09.2022.

C) L'art.4-bis del Dlgs 546/1992 prevede l'introduzione del Giudice monocratico (già previsto per il giudizio di ottemperanza per importi fino a Euro 20.000 ex. Art. 70 c. 10bis Dlgs 546/92) per le Corti di Giustizia di primo grado chiamate a decidere le controversie di valore fino a Euro 3.000,00 (determinato ai sensi dell'art. 12 c.2 Dlgs 546/1992), escluse quelle di valore indeterminabile. L'eventuale erronea attribuzione del ricorso al giudice in composizione collegiale o monocratica determina la rimessione al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione. Tale modifica si applica ai ricorsi notificati dal 1° gennaio 2023.

Il decreto n. 13/2023 P.N.R.R. ha elevato tale limite a 5.000 euro, per i ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2023.

Le udienze del giudice in composizione monocratica sono svolte a distanza, salvo richiesta di una delle parti, per comprovate ragioni, di svolgimento in presenza. Tale modifica si applicherà a partire dal 01.09.2023.

D) Il nuovo art. 48-bis1 del D.lgs. 546/1992 dispone il rafforzamento della conciliazione giudiziale. Per le controversie oggetto di reclamo/mediazione (valore inferiore a Euro 50.000,00) la Corte di Giustizia potrà formulare alle parti una proposta conciliativa, in udienza o fuori udienza; in

quest'ultimo caso è comunicata alle parti. La causa potrà essere rinviata alla successiva udienza per l'eventuale perfezionamento della conciliazione tramite la redazione del relativo processo verbale. Tale modifica si applica ai ricorsi notificati dal 16.09.2022.

E) Il nuovo art. 15, c.2-octies del D.lgs. 546/1992 introduce una maggiorazione delle spese di giudizio del 50% a carico della parte che non ha accettato, senza giustificato motivo, la proposta conciliativa proposta da una delle parti o dallo stesso giudice, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della medesima proposta.

F) Art. 7 c. 4 Dlgs 546/1992: Si prevede l'ammissione da parte del Giudice tributario della prova testimoniale in forma scritta. Tale tipo di prova sarà ammessa dal Giudice:

- a) "ove lo ritenga necessario ai fini della decisione" dunque in mancanza di altri elementi istruttori.
- b) soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale in verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso.

La prova scritta sarà assunta nelle forme di cui all'art 257-bis del cpc., può essere invocata da ciascuna delle parti, anche senza l'accordo di tutte le parti. La testimonianza sarà acquisita tramite la predisposizione di un modello di testimonianza sui fatti ritenuti rilevanti per la decisione da notificare al testimone che dovrà compilare tale modello analiticamente per ogni quesito posto. L'istanza per tale forma di acquisizione della prova potrà essere contenuta nel ricorso introduttivo, nelle controdeduzioni o in un successivo atto difensivo. Tale modifica si applica ai ricorsi notificati dal 16.09.2022.

G) L'art. 7 c.5-bis D.lgs. 546/92 introduce significative novità in materia di onere della prova. In particolare, *"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"*.

Tale novità interviene nella fase processuale e non nella fase procedimentale e formalizza l'importante principio dell'onere della prova a carico della Amministrazione. Quindi, in linea generale, è l'Amministrazione finanziaria (tranne i casi di richiesta di rimborso da parte del contribuente) che deve fornire la prova dei fatti alla base della pretesa. Con la novità legislativa si è formalizzato tale principio specificatamente per l'ambito tributario, anche se introdotta nella fase processuale. Il giudice dovrà annullare l'Atto se la prova manca, è insufficiente o contraddittoria.

2. Il dato normativo - La competenza del giudice monocratico

La legge n.130/22, come detto, introduce per la prima volta la figura del giudice monocratico.

Nello specifico, dal 1° gennaio 2023, le controversie il cui valore non supererà i 3.000 euro (elevata ad € 5.000 per ricorsi presentati dal 1.7.23), saranno decise da un giudice monocratico.

In breve, le controversie tributarie di modico valore saranno tutte automaticamente devolute a un unico giudice.

In realtà, come precisato in premessa, nel processo tributario c'era già una competenza del giudice in composizione monocratica, ma questa era prevista solo nel giudizio per ottemperanza.

Più nel dettaglio, il comma 1 del nuovo art. 4-bis/546, rubricato "*Competenze del giudice monocratico*", attribuisce al giudice "unico" la competenza sulle controversie entro il limite di 3.000/5.000 € di valore ed esclude esplicitamente, dall'ambito di competenza del medesimo giudice, le controversie il cui valore non sia determinabile.

Il comma 2 del citato art. 4-bis/546 effettua un rinvio all'art. 12, co. 2, del medesimo decreto, in base al quale il valore si calcola considerando l'importo del tributo (al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato), mentre, di converso, se la lite è relativa all'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma delle sanzioni stesse. In caso di rettifica di perdite dichiarate, si deve in ogni caso prendere in considerazione l'imposta "virtuale" oggetto di recupero da parte dell'A.F..

Appare opportuno precisare che la prima parte del citato art. 12, cui rinvia l'art. 4-bis, dispone che: "*Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica...*", ovvero hanno la facoltà di curare da se stessi i propri interessi in sede giudiziaria.

Infine, il comma 3 del nuovo art. 4-bis/546 stabilisce che: "*Nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale*". In sintesi, il processo tributario presso il giudice monocratico seguirà le medesime regole generali stabilite dal D.lgs. n. 546/1992 per le udienze collegiali.

Il giudizio tributario dinanzi al giudice monocratico si differenzia tuttavia dal giudizio tributario collegiale poiché avrà per oggetto controversie tributarie di "modico valore"; da ciò discende che:

anche il giudizio davanti al giudice monocratico non verrà svolto in pubblica udienza, a meno che una delle parti ne faccia espressa richiesta;

anche il giudicato di primo grado depositato dal giudice monocratico potrà essere appellato in sede di gravame al pari delle sentenze pronunciate dall'organo collegiale.

L'*intentio legis* di applicare al giudizio davanti al giudice tributario unico i principi generali, così

come enucleati dal D.lgs.n.546/1992 , si evince chiaramente dal dato letterale del comma 3 dello stesso art.4 bis/546 in cui è espressamente disposto: "*nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale*".

Modalità di discussione delle udienze del giudice monocratico – Video udienze

La legge n. 130/2022 ha sostituito il comma 4 dell'articolo 16 del decreto legge 23 ottobre 2018, n.119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n.136, come segue:

*«4. La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei giudici e del personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, può avvenire mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto. Il luogo dove avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza. La partecipazione alle udienze di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo le modalità previste nel primo periodo del presente comma può essere richiesta dalle parti nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione. L'udienza si tiene a distanza se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo, trovando altrimenti applicazione la disciplina dell'udienza da tenere presso la sede delle corti di giustizia tributaria contenuta nell'articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992. **Le udienze di cui all'articolo 34/546, tenute dalla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, e quelle di cui agli articoli 47, comma 2, e 52, comma 3, del medesimo decreto legislativo n. 546 del 1992 si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta di cui al periodo precedente e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza.** In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della corte di giustizia tributaria. Le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza sono disciplinate dal decreto del direttore generale delle finanze 11 novembre 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 285 del 16 novembre 2020. Il direttore generale delle finanze, d'intesa con il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e sentiti il*

Garante per la protezione dei dati personali e l’Agenzia per l’Italia digitale, può in ogni momento modificare il suddetto decreto, anche tenuto conto dell’evoluzione tecnologica.

4-bis. Le disposizioni di cui al comma 4 si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023».

L’articolo 4, comma 4, della legge di riforma n. 130/2022, interviene dunque sul comma 4 dell’articolo 16 del decreto-legge n. 119 del 2018 (conv. legge n. 293 del 2018) il quale ha, di fatto, previsto per la prima volta la possibilità per le parti del processo tributario di partecipare “a distanza” alla c.d. *udienza da remoto*, ossia mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità, equiparando il luogo dove avviene il collegamento da remoto all’aula di udienza.

Nello specifico, l’art. 4, comma 4 della legge di riforma n. 130/2022 in commento introduce disposizioni più analitiche sulla digitalizzazione del processo e sulla possibilità per le parti di partecipare all’udienza da remoto.

Pertanto, attualmente, il comma 4 dell’articolo 16, così come novellato dalla legge di riforma n. 130/2022, dispone che:

- le udienze in composizione monocratica di cui all’articolo 34 del D.lgs n.546/1992, tenute dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado, nonché
- le udienze di trattazione della istanza di sospensione avanti la C.G.T. di I grado dell’esecuzione dell’atto impugnato (art. 47, comma 2 del D.lgs. n. 546 del 1992) e
- le udienze di trattazione della istanza di sospensione in caso di appello avanti la C.G.T. di II grado (art. 52, comma 3, del D.lgs. n. 546 del 1992)

si svolgeranno esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell’appello, per comprovate ragioni, la partecipazione in presenza congiunta all’udienza del difensore, dell’ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta e ne dà comunicazione alle parti con l’avviso di trattazione dell’udienza.

Quanto disposto dal citato comma 4 dell’art. 4 della L. n. 130/2022 si applicherà ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023.

Le assegnazioni al giudice monocratico

Il legislatore con l’art. 1, comma 1, lettera h) della legge di riforma n. 130/2022, ha voluto apportate delle modifiche all’articolo 6 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.

Nello specifico, predetta disposizione disciplina la modalità di assegnazione al giudice monocratico

dei ricorsi di primo grado: sono i presidenti delle Corti di giustizia tributaria di primo grado ad assegnare il ricorso al giudice monocratico nei casi previsti dall'articolo 4-bis del Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

Il comma 1-ter prevede, altresì, che nel caso in cui il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rilevi che la controversia a esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla Corte di giustizia tributaria in altra composizione, egli stesso dovrà rimetterla al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione.

Osservazioni conclusive sulla ratio della norma

La *ratio legis* dell'art.4 bis del D.lgs.n.546/1992 rubricato "*Competenza del giudice monocratico*" è quella di deflazionare quanto più possibile il contenzioso dinanzi alle Corti di Giustizia tributaria, qualora le controversie siano di modico valore, escludendole dal giudizio collegiale.

Allo stato attuale appare difficile comprendere se la novella disposta dal succitato art.4-bis sarà realmente efficace: la soglia di valore di 3.000 euro, obiettivamente, risulta molto ridotta e, solo in minima parte, idonea a contribuire alla riduzione delle cause tributarie di primo grado.

Inoltre, si rileva che il ritenere che le controversie di modico valore demandate al giudice monocratico possano scoraggiare ad attivare un possibile contenzioso potrebbe essere smentita nella prassi, atteso – per esempio - che la maggior parte delle controversie tributarie riferite ai tributi locali rientrerebbe nel limite dei 3.000 euro previsto dal legislatore per la giurisdizione del giudice monocratico.

3. Conciliazione Giudiziale proposta dalla Corte di giustizia tributaria (per liti di valore non superiore a € 50.000 euro)

Il nuovo art. 48-bis.1 D.Lgs. 546/1992, rubricato "*Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria*", prevede per le controversie di cui all'art. 17-bis oggetto di reclamo/mediazione (controversie di valore non superiore a € 50.000) la possibilità per la corte di giustizia tributaria di proporre alle parti una conciliazione. La norma si applica ai ricorsi (ed alle impugnazioni) notificati a decorrere dal 16 settembre 2022.

La proposta conciliativa del giudice, avuto riguardo "*all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*", può essere formulata sia fuori udienza che in udienza, così come già previsto per le parti processuali dagli artt. 48 e 48-bis; secondo quanto recita il comma 2 dell'art.

48-bis.1, la proposta: "Se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti. Se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse".

Per consentire il perfezionamento dell'accordo è prevista la possibilità di rinviare la causa alla successiva udienza; tuttavia, se nell'udienza l'accordo non si perfeziona, si procede con la trattazione

della controversia.

Come per la conciliazione ad istanza di parte, anche la conciliazione proposta dal giudice tributario si perfeziona con la redazione del processo verbale, il quale, riportando le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento, costituisce titolo per la riscossione, nel caso dell'ente impositore, e titolo per il pagamento delle somme al contribuente.

Parimenti, in termini premiali, come per la conciliazione ad istanza di parte, con l'intervenuta modifica del correlato art. 48-ter è prevista la riduzione delle sanzioni amministrative al 40% del minimo di legge qualora la conciliazione si perfezioni nel corso del primo grado di giudizio, ed al 50% del minimo qualora si perfezioni nel corso del secondo grado.

Le somme dovute potranno essere versate ratealmente ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 218/1997; il mancato pagamento di una rata entro il termine di versamento della successiva determinerà l'iscrizione a ruolo delle somme residue maggiorate della sanzione per omesso versamento pari al 45%.

Secondo il dettato dell'art. 48-ter (che richiama l'art. 48-bis1), il versamento delle somme dovute, ovvero, in caso di rateazione, della prima rata, deve essere eseguito entro 20 giorni dalla data di redazione del processo verbale.

Allorché, a seguito della proposta del giudice tributario, le parti processuali raggiungano un accordo conciliativo, su proposta delle medesime il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

La conciliazione "d'ufficio" è inserita nel D.Lgs. 546/1992 nell'articolo successivo alla conciliazione di parte (in udienza, art. 48-bis, e fuori udienza, art. 48), ma appare istituto differente dalla conciliazione di parte per il peculiare ruolo che viene ad assumere il giudice tributario.

In questo nuovo istituto, mutuato dall'art. 185-bis c.p.c. (rubricato: "proposta di conciliazione del giudice"), il giudice tributario accantona la veste di giudicante per ricoprire quella di mediatore, ossia appunto di "conciliatore", avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

Pertanto, la natura di questa nuova conciliazione la rende prossima alla mediazione dell'art. 17-bis, col beneficio dell'innescio della medesima da parte di un soggetto "neutro" come il giudice tributario.

In tale senso devono leggersi le disposizioni di concreta applicazione della norma quali:

- il suddetto vincolo di accesso alla conciliazione, possibile solo per le controversie reclamabili ex art. 17-bis;
- l'indicazione che il giudice deve tener conto dell'oggetto del giudizio (non limitato ai soli profili di diritto, come nel rito civile) e dell'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

Invero, la proposta conciliativa del giudice tributario rappresenta un istituto che, in ottica deflattiva, costituisce una sorta di "tempo supplementare" del fallito procedimento di mediazione/reclamo, una seconda *chance* di definire la lite attraverso uno strumento sostanzialmente extra-processuale.

Cosicché, da un lato, la controversia di facile e pronta soluzione è quella intesa dal giudice come risolvibile attraverso un componimento delle contrastanti istanze delle parti, con reciproche rinunce; componimento che possa ritenersi “ragionevolmente giusto” e “ragionevolmente accettabile” in termini di misura delle rispettive rinunce. Approccio simile a quello che dovrebbe informare il procedimento di reclamo/mediazione (condotto, in questo caso, da un organismo effettivamente terzo ed indipendente).

Nello specifico, l’apporto tecnico e la veste di mediatore “esterno” del giudice dovrebbero trovare terreno fertile in quelle occasioni in cui l’oggetto del contendere attinge a dati ed informazioni ad alto grado estimativo oppure ad elementi presuntivi privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Ad esempio: *accertamenti induttivi, accertamenti redditometrici; percentuali di ricarico, stime di settore; questioni di fatto*, nella maggior parte dei casi, avvolte in un *contesto di incertezza ed indeterminazione* che potrebbero prestarsi ad una proposta conciliativa quando collocabili nel perimetro della “facile e pronta soluzione”.

Dall’altro, la proposta, non dovendo consistere in un’anticipazione del giudizio, esprime un’offerta di composizione della lite orientata ad una soluzione equilibrata della contrapposizione, bilanciando equamente le ragioni delle parti. La soluzione ipotizzata dal giudice “conciliatore” (qualificato) può essere variata allorquando, a seguito del rifiuto di una parte, quest’ultima introduca e sviluppi nel processo, con adeguate memorie, allegazioni ed argomentazioni tali da far mutare intendimento al giudice “decisore”. In tale ipotesi, la parte che reputa la proposta non confacente alle proprie ragioni e quindi non soddisfacente la declina, nella convinzione di trovar maggior tutela dei propri interessi in ambito strettamente processuale.

A tale ultima considerazione va accostata la modifica del comma 2-octies dell’art. 15 (spese del giudizio), il quale ora prevede come, *nel caso di immotivata mancata accettazione della proposta di conciliazione* - ossia quando la parte (contribuente o ente impositore/riscossore) rifiuta la proposta senza addurre coerenti argomentazioni ed allegazioni - le spese processuali restino a carico della parte che ha rigettato la proposta e siano maggiorate del 50% “...ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata” .

Viceversa, se si raggiunge l’accordo conciliativo “... le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”.

Anche sul versante delle spese del giudizio, quindi, si scorge un parallelismo, seppur con i dovuti distinguo, con la *mediazione ante causam*, laddove il neo-introdotta comma 9-bis dell’art. 17-bis specifica che: “*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*” (già previste incrementate del 50% dal comma 2-septies

“a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento” di reclamo/mediazione).

Il legislatore ha così statuito sul versante delle spese di giudizio (maggiorate), oltre che sulla responsabilità amministrativa del funzionario pubblico, con evidenti fini deflattivi del contenzioso. Tale ratio, che rinvia alla condotta tenuta dalle parti nel primo tentativo di composizione della controversia (ossia nel dispiegarsi del procedimento di reclamo/mediazione), suggerisce al giudice tributario che avanza la proposta “d’ufficio” (secondo tentativo di composizione conciliativa) di esplorare proprio il comportamento delle parti in seno allo sfumato procedimento di reclamo/mediazione; ciò in quanto giudice “conciliatore” onerato dal proporre una *soluzione non solo “ragionevolmente giusta”, ma anche “ragionevolmente accettabile” dalle parti* .

Infine, l’ultimo comma dell’art. 48-bis1 si premura di chiarire che la proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione del giudice. Ciò appare concorde all’interpretazione che rinviene distinti piani sui quali si trova ad operare il giudice (“conciliatore” con la propria proposta o, in caso di mancato perfezionamento, “decisore” con sentenza), e conferma che la conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria non deve costituire un’anticipazione del giudizio. In concreto, la parte che si considera svantaggiata dal perfezionamento della conciliazione “d’ufficio” non può richiedere, solo per tale motivo, la ricusazione o l’astensione del giudice proponente.

4. Superato il divieto della prova testimoniale - Il rinnovato art. 7 del D. Lgs. 546/92 - ammissibilità della prova testimoniale (co. 4)

La norma – art. 7 D. Lgs. 546/92

Con particolare riferimento alla prova testimoniale nel processo tributario (comma 4) ed all’onere della prova (comma 5-bis), riportiamo di seguito il nuovo testo dell’art. 7/546:

“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. (Abrogato)

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.

5. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, 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”.

Il cit. Art. 257 bis del Codice di Procedura Civile definisce i contenuti della testimonianza scritta.

“Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato. Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone. Il testimone rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione. Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla cancelleria del giudice. Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione. Quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma. Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma. Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato”.

Considerazioni sulla testimonianza scritta

Nel processo tributario anteriore alla riforma qui commentata, non trovavano posto né il giuramento

né la prova testimoniale. Solo eccezionalmente, anche se privi del rango di “prova processuale”, sono stati ammessi “elementi indiziari” (liberamente valutabili dal giudice) in qualche modo sostitutivi rispetto alla testimonianza: le c.d. *dichiarazioni di terzi*.

Queste ultime, contenute nei processi verbali di constatazione (cui fanno riferimento – *per relationem* – le motivazioni di molti accertamenti fiscali) costituiscono tuttavia semplici indizi, che non possono certo avere la valenza giuridica di una testimonianza.

Sono al più degli “atti notori” e, l’accertamento quindi, per potersi ritenere validamente motivato, non poteva/potrà fondarsi solamente su di esse.

Pur non potendosi ritenere “prove” in senso proprio, questi elementi, se accompagnati da elementi oggettivi, potevano concorrere a formare il convincimento del giudice.

Il nuovo comma 4 dell’art. 7 del D.Lgs. 546/1992, applicabile ai giudizi introdotti con ricorsi notificati dopo l’entrata in vigore della Legge 130/2022, ha introdotto la prova testimoniale nel processo tributario.

La prova testimoniale è ammessa esclusivamente in forma scritta (nel processo civile invece è alternativa a quella orale) ed è soggetta a due limiti:

- 1) la Corte di Giustizia **può** ammettere la prova ove lo ritenga necessario ai fini della decisione (ciò potrebbe far pensare che il Giudice ammetta la prova testimoniale quando è l’unica che può dirimere la controversia in mancanza di altri elementi istruttori). Alcuni commentatori, invece, ritengono che la testimonianza scritta non possa mai essere richiesta al fine di supplire alla mancanza di fondatezza o ad una prova insufficiente, in quanto non può sostituirsi nell’assolvimento dei doveri processuali delle parti.

Pertanto, l’istante, dovrà convincere la Corte per l’ammissione della prova testimoniale, dimostrando che è essenziale al fine della decisione.

- 2) la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale (come ad esempio un PVC).

Del resto, come noto, per superare l’efficacia probatoria dei fatti attestati dal pubblico ufficiale, occorre la querela di falso.

La Corte di Giustizia può ammettere la prova testimoniale **anche senza l’accordo delle parti** (*nel processo civile invece, il Giudice, può assumere la testimonianza solo su accordo delle parti*) applicando l’iter procedurale dell’art. 257 bis del codice di procedura civile.

A tal fine, possono essere adattate al processo tributario il modello e le istruzioni approvate con decreto del ministero della Giustizia del 17 febbraio 2010 usate nel processo civile, fermo restando che allo stesso dovranno essere apportate le necessarie modifiche quali, ad esempio, i riferimenti della Corte di giustizia tributaria adita presso cui è stata ammessa la prova testimoniale da parte del giudice tributario. (cfr. **RISPOSTA TELEFISCO 2023 Sole 24Ore**).

Quindi, la testimonianza potrà essere richiesta sia dal contribuente sia dall'ufficio: in quest'ultimo caso il contribuente potrà chiedere l'inammissibilità, in quanto l'ufficio avrebbe comunque potuto indicare i testi negli atti notificati al contribuente: ma queste sono strategie processuali che svilupperemo nei mesi prossimi nelle Corti di Giustizia.

Pertanto, la Corte, individuati ed ammessi i capitoli di prova, dispone che la parte istante predisponga il modello di testimonianza sui fatti che devono essere accertati e lo notifichi al testimone entro un certo termine, decadenziale. La Corte indica altresì anche il termine entro cui il testimone dovrà rispondere. Il teste risponderà ai quesiti, motivando invece quelli a cui non potrà rispondere.

Poi apporrà la propria firma su ogni facciata del modello e lo spedirà con plico raccomandato o lo depositerà in cancelleria della Corte di Giustizia.

Per quanto attiene alla autentica della firma, l'art 103-bis, ultimo comma, delle disposizioni di attuazione del Codice di procedura civile, prevede che la sottoscrizione del modello di testimonianza scritta può essere autenticata da un segretario comunale o da un cancelliere di un ufficio giudiziario.

A riguardo, si ricorda che le disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs 546/92 prevedono *che il segretario assiste la Corte secondo le disposizioni del Codice di procedura civile concernenti il cancelliere*.

Di conseguenza **i segretari delle Corti di giustizia tributaria**, al pari dei cancellieri, assumono la qualifica di "pubblici ufficiali" e, in quanto tali, potranno autenticare la firma del testimone apposta sul modello (**cf. RISPOSTA TELEFISCO 2023**).

Se la Corte ritiene che alcune risposte siano da approfondire (per l'ambiguità della risposta oppure per la contraddittorietà o incompletezza) può invitare il teste a deporre oralmente.

Se non risponde all'Invito, il teste può essere anche convocato mediante l'intervento della forza pubblica ed essere soggetto a sanzione pecuniaria.

L'istanza di prova testimoniale deve essere richiesta nel giudizio di primo grado; nel secondo grado solamente se l'istante prova di non aver potuto richiederla prima per cause a lui non imputabili oppure se il Giudicante la ritiene necessaria per la decisione.

POSSIBILI RIFLESSI IN AMBITO PENALE

Capita spesso che un accertamento fiscale sfoci anche in una denuncia penale presso la Procura della Repubblica, quando vengono commessi illeciti previsti dal D.Lgs. 74/2000.

Pertanto si prevede quello che in gergo tecnico viene definito "doppio binario" il quale implica l'autonomia del procedimento amministrativo di accertamento dei tributi e del procedimento penale, e di conseguenza del processo tributario e del processo penale nonché di due sentenze talvolta diverse tra loro.

L'art. 654 bis del codice di procedura penale prevede impedisce l'assoluzione penale piena in tutti i casi in cui il processo non penale contenga limitazione alla prova dei fatti: nel processo tributario erano

previste pregnanti limitazioni probatorie, dal momento che «l'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992, recante "disposizioni sul processo tributario", vietava che in esso venisse assunta la prova testimoniale, che viceversa costituisce la "prova regina" nel processo penale».

Inoltre, il giudice tributario può fondare la propria sentenza anche su presunzioni che, difettando dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza richiesti dall'art. 192, c. 2, c.p.p., sono inidonee a supportare una decisione penale di condanna: tutto ciò comporta che la sentenza irrevocabile del giudice penale non possa vincolare i giudici tributari, dal momento che l'opposta soluzione determinerebbe un aggiramento dei limiti e dei divieti probatori che sono previsti per rendere il più possibile spedita la trattazione delle controversie pendenti innanzi alle commissioni tributarie.

Quanto detto, tuttavia, non significava che il giudicato penale fosse sempre e comunque del tutto irrilevante nell'ambito dei processi tributari: esso, infatti, poteva costituire, specie laddove sussisteva una piena comunanza dei fatti oggetto delle due controversie, un elemento liberamente ed autonomamente valutabile dal Giudice Tributario.

Ora, invece, con l'introduzione della prova testimoniale scritta, pare possa superarsi questa stortura giuridica introducendo anche nel processo tributario il principio del "*ne bis in idem*", estendendo cioè il giudicato penale assolutorio ai fini fiscali.

La redigenda Legge Delega di Riforma Fiscale dovrebbe intervenire su tale aspetto in modo dirimente.

Considerazioni sull'onere della prova – Nuovo comma 5-bis art. 7/546

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 assegna al Giudice tributario la responsabilità di valutare la prova dei fatti contestati dagli uffici.

Infatti, il giudice è tenuto a stabilire la legittimità della pretesa ed è tenuto a valutare le prove depositate in atti o quelle offerte in corso di giudizio.

L'art. 2697 del codice civile ha spesso penalizzato il contribuente, costretto a ricercare prove talvolta di difficile acquisizione (come per es. in ambito catastale, dove era il contribuente a dover fornire la prova che l'immobile non dovesse essere riclassificato o altro ancora).

Ora, invece, il comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. 546/92 indica come il Giudice debba "*fondare la sua decisione sugli elementi di prova che emergono in giudizio*" (pur rammentando che la motivazione degli atti debba sussistere sin dall'inizio nell'atto impugnato, con divieto di essere integrata nel corso del giudizio – cfr. Cassazione 2032 / 2022).

Ora sarà dovere dell'amministrazione provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto che il contribuente ha impugnato e, diversamente, il giudice ha il potere di annullarlo.

Quindi è chiaro che il giudice assume un ruolo decisivo nella valutazione delle prove che non devono essere insufficienti, contraddittorie. L'ufficio deve, pertanto, fornire una prova circostanziata puntuale e specifica e oggettiva.

A tale proposito, si rinvia alla approfondita analisi del comma effettuata dalla Fondazione Nazionale Commercialisti nel **Documento di Ricerca del 14/12/2022** *“L’onere della prova nel processo tributario, a seguito della legge 130/22”* -

Link: <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1667>

5. Art. 47/546 - Effetto premiale con gli indici di affidabilità fiscale

L’art. 47/546 è stato in parte rivisitato dalla riforma del processo tributario, sotto molteplici aspetti. Il primo che balza all’occhio è l’esonero dalla prestazione della garanzia da parte del ricorrente, di cui al comma 5, qualora egli abbia ottenuto un “bollino di affidabilità fiscale”, il quale potrà essere conseguito dai soggetti sottoposti agli ISA e che ottengano un punteggio di affidabilità fiscale pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d’imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso.

L’esonero dalla garanzia è riconosciuto ai soli contribuenti soggetti alla disciplina prevista dall’art. 9-bis del D.L. n. 50/2017.

Ma la riforma non ha toccato solo il comma 5 dell’art. 47, ampliandolo e integrandolo; è intervenuta anche su altri commi. Infatti, l’art. 4, comma 1, lettera f), della legge n. 130/2022 ha previsto che:

- l’udienza di trattazione dell’istanza di sospensione deve essere fissata dal Presidente non oltre il 30° giorno dalla presentazione, la quale deve essere comunicata alle parti almeno cinque giorni liberi prima della stessa.

- l’udienza di trattazione dell’istanza di sospensione non potrà coincidere con l’udienza di trattazione del merito della controversia (art. 47, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992);

- al comma 4 dell’art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, è stato inoltre previsto che il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile nella stessa udienza di trattazione dell’istanza;

- è stato infine abrogato il comma 5-bis il quale prevedeva che l’istanza di sospensione fosse decisa entro 180 giorni dalla data di presentazione della stessa.

La riforma del processo tributario, conclusasi con la pubblicazione della legge 31 agosto 2022, n. 130, evidenzia luci e ombre di un percorso assai irto di ostacoli.

Soffermandoci sul rinnovato art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, ossia sulla disciplina della sospensione dell’esecutività dell’atto impugnato, l’art. 2, legge n. 130/2022 ha introdotto una misura avente, almeno in linea teorica, una finalità premiale per il contribuente soggetto agli ISA. Infatti, i nuovi indici sintetici di affidabilità, che sono andati a sostituire i sorpassati studi di settore, costituiscono degli indicatori che, misurando attraverso un metodo statistico-economico dati e informazioni

relativi a più periodi d'imposta, forniscono una sintesi di valori tramite la quale sarà possibile verificare la normalità e la coerenza della gestione professionale o aziendale dei contribuenti. Così il riscontro trasparente della correttezza dei comportamenti fiscali consentirà di individuare i contribuenti che, risultando "affidabili", avranno accesso a significativi benefici premiali. Uno di questi benefici si traduce proprio nell'esonero dalla garanzia da prestarsi in sede di richiesta della sospensiva. Ossia l'idea del legislatore è stata quella di "premiare" quanti ottengono un elevato punteggio dagli ISA, pari a 9 su 10, per almeno tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso. Il massimo punteggio porterà ad ottenere un "bollino di affidabilità fiscale", grazie al quale si sarà esonerati dal prestare la garanzia.

Ma da un'attenta lettura della norma emergono non poche criticità, soprattutto con riferimento al fatto che si crea una certa discrepanza tra coloro che non abbiano raggiunto un punteggio di 9 per tutte e tre le annualità oppure lo abbiano magari conseguito solo per una o due annualità, risultando così esclusi dal vantaggio.

Quindi le criticità ma soprattutto le disparità poste in essere dalla norma sono notevoli: si andrà a beneficiare una platea assai esigua di contribuenti che, proprio per l'ottenimento di un alto punteggio dagli ISA, oltre a non aver interesse, magari non si troveranno neppure nella situazione e condizione di dover impugnare un atto. E tanto meno di dover richiedere una sospensiva.

6. Creazione in Cassazione di una Sezione Civile dedicata alle controversie tributarie

In attuazione degli obiettivi del PNRR, incentrati sul miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e della riduzione del contenzioso presso la Corte di Cassazione, il legislatore ha puntato principalmente sulla riforma dell'ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria, senza trascurare l'introduzione di istituti processuali, volti ad equiparare la giurisdizione tributaria alle altre giurisdizioni, a deflazionare il contenzioso esistente e a incentivare l'uniformità dei giudizi in materie analoghe.

La riforma, la cui competenza nel settore giustizia è relativa alla sola Corte di Cassazione, mentre per il primo e secondo grado di giudizio riguarda il Mef, prevede tra le novità, in sintesi:

- gli organi di giustizia tributaria vengono ridenominati in Corti tributarie di primo e di secondo grado con l'introduzione di un ruolo autonomo e professionale della magistratura tributaria con 576 giudici tributari reclutati tramite concorso per esami. Viene anche disciplinata la possibilità degli attuali giudici togati di transitare definitivamente e a tempo pieno nella giurisdizione tributaria speciale (la possibilità riguarda una quota di 100 giudici togati: 50 provenienti dalla magistratura ordinaria e 50 dalle altre magistrature).

- Sul piano processuale viene previsto che le controversie di modico valore siano devolute ad un giudice monocratico; si rafforza la conciliazione giudiziale e viene definitivamente superato il divieto di prova testimoniale.

- Viene potenziato il giudizio di legittimità con la creazione in Cassazione di una sezione civile deputata esclusivamente alla trattazione delle controversie tributarie.

Con la riforma si attuano così le indicazioni fornite dall'Europa, sul presupposto che una giustizia tributaria conforme ai principi del giusto processo contribuisce a sostenere l'intero sistema Paese in termini di competitività e richiamo degli investitori esteri.

Nel PNRR il Governo si propone, infatti, l'obiettivo di intervenire sulla giustizia tributaria per ridurre il numero di ricorsi alla Corte di Cassazione e consentire una loro trattazione più spedita.

Il Piano muove infatti dalla considerazione di quanto il contenzioso tributario sia una componente importante dell'arretrato della Cassazione (50.000 ricorsi pendenti nel 2020) e di quanto spesso le decisioni della Cassazione portino all'annullamento delle decisioni delle Commissioni tributarie regionali (nel 47% dei casi nel 2020).

La riforma è particolarmente significativa, anche in considerazione del fatto, che la stessa si accompagnerà all'introduzione (da parte del decreto legislativo attuativo della delega al Governo per la riforma del processo civile) dell'istituto del rinvio pregiudiziale in Cassazione, in base al quale, sulla scorta di felici esperienze straniere (e segnatamente dell'ordinamento francese che conosce la *saisine pour avis*), il giudice tributario, in presenza di una questione di diritto nuova, che evidenzi una seria difficoltà interpretativa e che appaia probabile che si verrà a porre in numerose controversie, potrà chiedere alla Corte di legittimità l'enunciazione di un principio di diritto.

7. Digitalizzazione del Processo Tributario – udienze da remoto

Già con il DL 119/2018 è stata introdotta nel nostro ordinamento la partecipazione alle udienze a distanza. Nel dettaglio la norma prevedeva che su richiesta delle parti la discussione avvenisse mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto del contribuente, del difensore, dell'ufficio impositore e dei soggetti della riscossione, nonché dei giudici tributari e del personale amministrativo delle Commissioni tributarie. Le indicazioni operative di tale previsione però erano demandate a un decreto, arrivato l'11 novembre 2020.

Con la riforma della giustizia tributaria è stata integralmente sostituita l'originaria disposizione, integrando e precisando le modalità di attuazione.

Le udienze da remoto infatti sono state utilizzate in modo del tutto casuale e confuso durante l'emergenza Covid 19.

Alcune commissioni hanno fin da subito adottato l'udienza da remoto, altre mai, preferendo rinviare

la discussione o passare alla trattazione scritta, prassi che ha rischiato di affossare definitivamente un processo già maltrattato. Altre, terminata l'emergenza, hanno escluso tale possibilità per poi ripristinarla poco dopo o ancora, in alcuni casi, veniva svolta da remoto solo se entrambe le parti ne facevano richiesta, perché in caso di una sola veniva svolta in presenza.

Come si richiede l'udienza a distanza

Con la riforma l'udienza a distanza può essere richiesta dalle parti nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno 20 giorni liberi prima della data di trattazione.

Quindi, nei giudizi in primo e in secondo grado instaurati con ricorso notificato dal 1° settembre 2023, l'udienza si tiene da remoto se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo. In alternativa, la discussione avverrà presso la sede della Corte di giustizia tributaria. Ne deriva, quindi, che l'udienza si terrà in presenza se la richiesta è formulata solo da una parte. In pratica, quindi, se la richiesta è contenuta nel ricorso introduttivo, è plausibile che l'ente controparte, in sede di costituzione, informerà sulla propria adesione all'udienza a distanza o meno. Nell'ipotesi, invece, in cui la richiesta sia depositata con specifica istanza separata, occorrerà notificarla alla controparte, per "acquisire" l'accettazione dell'adesione alla modalità a distanza.

Quando è obbligatoria l'udienza da remoto

La riforma ha previsto anche ipotesi per le quali l'udienza sarà sempre da remoto. In particolare, si tratta delle discussioni tenute dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, e delle sospensive, quando il ricorso sia notificato dal 1° settembre 2023. In questi casi è comunque prevista la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di giustizia tributaria. È evidente che la previsione delle «comprovate ragioni» comporti la necessità di esplicitarle nella relativa richiesta affinché possano essere valutate dal giudice. Quest'ultimo, infatti, deciderà e ne darà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza. In ogni caso, anche quando l'udienza è a distanza, il giudice può partecipare presso la sede della Corte di giustizia tributaria.

Le regole operative

Le regole tecnico-operative sono disciplinate dal decreto del direttore generale delle Finanze 11 novembre 2020, il quale prevedeva l'utilizzo della piattaforma Skype for business. Tale decreto potrà essere modificato per tener conto delle future evoluzioni informatiche.

L'avviso di trattazione

In attesa dell'entrata a regime delle nuove disposizioni vadano a regime, sarebbero opportune indicazioni per uniformare il comportamento delle diverse corti di giustizia: oggi ogni collegio decide in autonomia.

Capita frequentemente che l'avviso di trattazione non specifichi se la discussione sarà in presenza o da remoto. In molti casi, infatti, non è riportato il link di collegamento da remoto e sono indicati solo la data e l'orario. Quando la richiesta di udienza da remoto è accolta, già nel primo avviso dovrebbe essere specificata anche la modalità.

Per i ricorsi notificati ante 1° settembre 2023 è ancora possibile la richiesta di udienza da remoto sia formulata da una sola parte. In passato è capitato che alcune commissioni abbiano scisso le posizioni delle parti: per quella che ha richiesto la trattazione a distanza è stato inviato il link, mentre per l'altra si è dato "per scontato" fosse in presenza. Ma la semplice ricezione dell'avviso di trattazione senza link non consente di comprendere che sussista l'obbligo di presenziare. Sarebbe così sufficiente che l'eventuale adozione di questa "scissione", che tiene conto della modalità richiesta da ciascuna parte, venga precisata nell'avviso di trattazione.

Alcune corti di giustizia, con decreto presidenziale, hanno recentemente invitato le parti a richiedere la pubblica udienza preferibilmente con modalità da remoto, ritenendo sufficiente la richiesta di una sola parte, e specificando che solo in caso di particolare complessità della questione da trattare o di altre particolari ragioni, previa adeguata motivazione, l'udienza si svolgerà in presenza. Tali inviti, pur giustificati dalla perdurante pandemia da Covid 19, appaiono andare oltre il dettato normativo, apparendo illegittimo l'eventuale diniego alla discussione in presenza, in assenza di prese di posizione ministeriali.

Gli orari delle udienze

Alcune corti di giustizia indicano nell'avviso di trattazione l'orario di chiamata della controversia, necessario per le udienze a distanza, ma opportuno anche per quelle in presenza, al fine di evitare assembramenti nei locali della corte. In generale gli operatori sono sempre stati costretti a recarsi presso la sede della corte di giustizia all'orario di inizio delle udienze, a prescindere che la propria controversia fosse la prima o l'ultima della giornata. È pertanto auspicabile che tale lodevole prassi venga adottata da tutte le corti.

8. DEFINIZIONE LITI PENDENTI (ART. 1 CC. 186-205 LEGGE DI BILANCIO 197/22), "CONCILIAZIONE AGEVOLATA" (CC. 206-212) E "RINUNCIA ALLE LITI PER CASSAZIONE" (CC. 213-218)

L'art. 1 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) ha previsto una serie di istituti definitivi della pretesa impositiva (c.d. "tregua fiscale"), tra i quali rientrano:

- la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023 (cc. 186-205)
- la c.d. "conciliazione agevolata" (cc. 206-212)
- la c.d. "rinuncia agevolata alle liti per Cassazione" (cc. 213-218)

Con riferimento alle novità legislative cit. si segnalano:

- l'interessante Documento di Ricerca della Fondazione Nazionale Commercialisti del 8.3.2023 “***La definizione agevolata delle liti tributarie pendenti, prevista dalla L. 197/22***” – disponibile al seguente link: <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1677>
- il **materiale di approfondimento della XIII edizione del Master Tributario in Accertamento, contenzioso e riscossione tributaria** della Fondazione Bresciana per gli Studi Economico-giuridici ***(di cui alle slides del 22.3.2023 qui allegate)***

9. DISEGNO DI LEGGE DELEGA DI RIFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Anche il recentissimo Disegno di Legge Delega interverrà ulteriormente sulla materia del processo tributario. Vi terremo informati!

Brescia, 05 Aprile 2023



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE LITI TRIBUTARIE PENDENTI, PREVISTA DALLA LEGGE 29 DICEMBRE 2022, N. 197

Marco Ligrani

Pasquale Saggese

AREE DI DELEGA CNDCEC

Contenzioso tributario

Fiscalità

CONSIGLIERI DELEGATI

Rosa D'Angiolella

Salvatore Regalbuto

8 MARZO 2023



Abstract

La legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) ha previsto una serie di istituti definitivi della pretesa impositiva (c.d. “tregua fiscale”), tra i quali rientra la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023, contenuta nell’articolo 1, commi da 186 a 205.

Il documento analizza il contenuto della normativa e la sua applicazione pratica, fornendo utili spunti di riflessione sull’interpretazione della disciplina e la gestione dei giudizi in corso.

Lo studio, inoltre, tiene conto della prassi pubblicata all’indomani dell’entrata in vigore della legge, a cominciare da quella dell’Agenzia delle entrate, e opera gli opportuni raffronti con il precedente, analogo istituto previsto dalla “pace fiscale” del 2018.



Sommario

1. PREMessa	3
2. LE CONTROVERSIE DEFINIBILI: LA NATURA SOGGETTIVA DELLA CONTROPARTE	3
3. IL REQUISITO DI CARATTERE OGGETTIVO	6
4. IL REQUISITO DI CARATTERE TEMPORALE	8
5. L'IMPORTo DELLA DEFINIZIONE	10
6. IL PERFEZIONAMENTO DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA	12
7. GLI EFFETTI SUL PROCESSO E SUI TERMINI DI IMPUGNAZIONE	13



1. Premessa

La legge di bilancio 2023 (L. 29 dicembre 2022, n. 197, pubblicata in Gazzetta Ufficiale – Serie Generale n. 303 – Supplemento Ordinario n. 43/L del 29 dicembre 2022), all’articolo 1, commi da 186 a 205, ha introdotto una nuova definizione agevolata delle controversie tributarie, pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, proposte nei confronti dell’Agenzia delle entrate, dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli e degli enti territoriali che vi aderiranno entro il 31 marzo 2023.

La norma, come precisato nella Relazione illustrativa, ricalca lo schema contenuto nella precedente definizione agevolata contenuta nell’articolo 6 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 sulla c.d. “pace fiscale”, differenziandosene – come si vedrà – essenzialmente sotto due rilevanti profili: il primo, rappresentato dal venir meno del riferimento all’atto impositivo quale requisito di carattere oggettivo per la definizione, per cui la nuova “tregua fiscale” riguarda tutte le controversie tributarie in quanto tali (la norma, a differenza della relazione illustrativa, non contiene alcun riferimento agli atti impositivi); il secondo, rappresentato dall’estensione della definizione agevolata alle controversie contro l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, con riferimento ai tributi da questa amministrati.

Confermato, invece, il quantum dovuto, pari al valore della controversia, ovvero al 90%, 40% e 15% in caso – rispettivamente – di ricorso iscritto (e pendente) in primo grado, di soccombenza dell’Agenzia delle entrate in primo, ovvero in secondo grado, nell’ultima pronuncia, non definitiva, depositata alla data del 1° gennaio 2023.

2. Le controversie definibili: la natura soggettiva della controparte

Il primo requisito di ammissibilità della definizione agevolata attiene alla natura soggettiva della controversia: la norma definitoria, come previsto al comma 186, è applicabile solo se il giudizio veda coinvolta l’Agenzia delle entrate o l’Agenzia delle dogane e dei monopoli (quest’ultima, originariamente non prevista dalla prima versione della norma, è stata aggiunta in sede di approvazione da parte della Camera dei Deputati).

Quanto allo *status* di parte processuale, occorre guardare al profilo formale; pertanto, è sufficiente che tale *status* sia posseduto dall’Agenzia delle entrate o dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli (ovvero degli enti territoriali) al 1° gennaio 2023, data di entrata in vigore della norma.

Conseguentemente, saranno definibili non soltanto i giudizi instaurati direttamente (mediante notifica del ricorso) nei confronti dei predetti enti, ma anche quelli nei quali gli enti medesimi siano intervenuti, perché chiamati in causa ovvero volontariamente, entro la stessa data.

Al riguardo, l’Agenzia delle entrate, con circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023 (par. 4), ha evidenziato che: *“Per identificare le liti in cui è parte l’Agenzia delle entrate, si fa riferimento alle sole ipotesi in cui quest’ultima sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta. Da ciò consegue che non sono*



definibili le liti nelle quali l’Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell’atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente”.

In occasione della precedente edizione della definizione agevolata in esame prevista – nell’ambito delle disposizioni sulla c.d. “pace fiscale” – dall’articolo 6 del d.l. n. 119/2018¹ la stessa Agenzia delle entrate, con circolare n. 6/E del 1° aprile 2019 precisò (par. 2.2) che *“Per identificare le liti “in cui è parte l’Agenzia delle entrate”, si ritiene che occorra fare riferimento alla nozione di parte in senso formale e, quindi, alle sole ipotesi in cui l’Agenzia delle entrate sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta. Da ciò consegue che non sono definibili le liti instaurate avverso atti dell’agente della riscossione nelle quali l’Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell’atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente. Sono, quindi, escluse dalla definizione le controversie nelle quali è parte unicamente l’agente della riscossione, ancorché inerenti ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate e ad atti aventi comunque natura impositiva. Sono invece definibili le liti relative ad atti dotati di natura impositiva che vedono come parte in giudizio, assieme alla stessa Agenzia, anche l’agente della riscossione”.*

Inoltre, come previsto dal comma 205, potranno risultare definibili anche le controversie instaurate nei confronti degli enti territoriali, *in primis* i comuni ovvero gli enti ad essi strumentali (quali i concessionari privati per l’accertamento e la riscossione), qualora gli enti medesimi lo deliberino entro il 31 marzo 2023. A tal proposito, in sede di conversione in legge del decreto “milleproroghe”², è stato disposto che i provvedimenti con cui gli enti locali scelgono di applicare la definizione agevolata in oggetto *“acquistano efficacia con la pubblicazione nel sito internet istituzionale dell’ente creditore e sono trasmessi al Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, entro il 30 aprile 2023, ai soli fini statistici”.*

Restano, dunque, escluse dal perimetro applicativo della disciplina in commento le controversie instaurate nei confronti di soggetti diversi dai precedenti: *in primis*, i giudizi nei confronti della sola Agenzia delle entrate-Riscossione (e nei quali, come detto, non sia intervenuta entro il 1° gennaio 2023 l’Agenzia delle entrate o l’Agenzia delle dogane e dei monopoli).

Al riguardo, tuttavia, va evidenziato che, in occasione della precedente definizione agevolata contenuta nell’articolo 6 d.l. n. 119/2018, questa esclusione si spiegava con la circostanza che quella norma definitoria – a differenza di questa - era circoscritta alle controversie *“aventi ad oggetto atti impositivi”*, per cui, per espressa previsione di legge, ne restavano fuori tutti gli atti meramente liquidatori³; salvo, poi, ammettervi, da parte della stessa Agenzia delle entrate, anche le cartelle

¹ Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

² Cfr. art. 3-*bis* d.l. 29 dicembre 2022, n. 198, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14.

³ Art. 6 d.l. 23 ottobre 2018, n. 119: “1. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.”



derivanti da liquidazione o da controllo formale, precisando (circolare n. 10/2019, paragrafo 1.2) che *“le liti vertenti sui ruoli e sulle cartelle di pagamento possono essere definite in via agevolata soltanto quando tali atti assolvano anche una funzione di natura impositiva. Ciò si verifica quando il ruolo e la cartella di pagamento siano stati emessi a seguito della rettifica dei dati indicati in dichiarazione e, quindi, attengano a tributi dovuti in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dal contribuente oppure quando essi, non essendo stati preceduti da atti impositivi presupposti, portino per la prima volta il contribuente a conoscenza della pretesa tributaria e nel ricorso sia stata eccepita l’invalidità della notifica del relativo atto impositivo”*⁴.

Nell’attuale disciplina, tuttavia, il riferimento agli atti impositivi – come detto – non è presente, per cui, come confermato dalla stessa Agenzia delle entrate con circolare n. 2/2023, di cui si dirà nel prosieguo, sono definibili tutte le liti pendenti indipendentemente dalla natura impositiva o meno dell’atto e, naturalmente, nel rispetto delle ulteriori condizioni previste dalla norma; per cui nessun rilievo assume, a tal fine, la precisazione, in senso contrario, contenuta nella relazione illustrativa alla legge di bilancio 2023, la quale, come si dirà al paragrafo successivo, sembrava aver delimitato il presupposto oggettivo della definizione agevolata ai soli atti impositivi oggetto di impugnazione (fermo restando quanto appena ricordato in merito alle cartelle di pagamento).

Pertanto, rientrano nel perimetro della norma tutte le controversie in quanto tali, indipendentemente dal fatto che abbiano, o meno, ad oggetto un atto impositivo; a condizione, naturalmente, che la controparte sia l’Agenzia delle entrate ovvero l’Agenzia delle dogane e dei monopoli (ovvero gli enti territoriali che vi abbiano aderito) e nel rispetto degli ulteriori presupposti.

Tornando alle liti instaurate nei confronti dell’Agenzia delle entrate-Riscossione, particolare attenzione dovrà essere posta a quei giudizi, concernenti una cartella di pagamento, in cui il contribuente (e, per lui, il difensore), pur avendo formulato uno o più motivi di ricorso nei confronti dell’ente creditore, abbia ritenuto di notificarlo alla sola Agenzia delle entrate-Riscossione, facendo affidamento sul principio contenuto nell’articolo 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112⁵ in merito all’onere di chiamata in causa dell’ente creditore. In questi casi, infatti, qualora l’ente riscossore non lo abbia fatto entro il 1° gennaio 2023, la lite non risulterà definibile in quanto l’Agenzia delle entrate o l’Agenzia delle dogane e dei monopoli (ovvero l’ente territoriale) non rivestirebbero lo *status* di parte processuale a quella data.

Infine, dal punto di vista del ricorrente, è legittimato a presentare domanda di definizione agevolata il soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio, chi vi è subentrato (ad esempio, un erede) o colui che ne ha la legittimazione (ad esempio, il curatore fallimentare).

⁴ Al riguardo, tuttavia, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ammesso alla precedente definizione agevolata, in generale, tutte le cartelle di pagamento derivanti dalla liquidazione e dal controllo formale, come si dirà, più approfonditamente, al paragrafo successivo.

⁵ “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.



3. Il requisito di carattere oggettivo

Come evidenziato in precedenza, oggetto della norma agevolativa sono le controversie tributarie pendenti, in ogni stato e grado del giudizio, alla data del 1° gennaio 2023 (di entrata in vigore della legge di bilancio).

In dettaglio, la norma prevede, espressamente, che *“Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle entrate ovvero l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”*.

Come già evidenziato, dunque, la norma ha per oggetto le controversie tributarie *tout court*, senza alcuna limitazione in merito alla tipologia degli atti impugnabili; pertanto, in base alla lettera della legge, sotto il profilo oggettivo sono definibili tutte le controversie tributarie, introdotte con ricorso notificato alla data del 1° gennaio 2023 nei confronti delle Agenzie fiscali (ovvero degli enti territoriali che vi abbiano aderito).

Ne ha dato conferma – come anticipato – anche l’Agenzia delle entrate con la circolare n. 2/2023, ove si evidenzia: *“Il comma 186 in commento non contiene, invece, specificazioni circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili e, quindi, possono essere definite non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi”*.

Quest’ultima interpretazione è stata peraltro condivisa anche dall’Ifel⁶ – Fondazione Anci che, con la nota di approfondimento del 7 gennaio 2023 (intitolata “Definizione agevolata delle controversie tributarie, stralcio delle cartelle fino a 1.000 euro e nuova rottamazione delle cartelle - Legge di bilancio 2023, l. 29 dicembre 2022, n. 197), ha evidenziato che *“Per quanto riguarda gli atti definibili, si rileva una diversa formulazione rispetto all’art. 6, dl 119/2018, il quale faceva riferimento agli “atti impositivi”, mentre nella definizione disciplinata dall’art. 11, dl 50/2017, come nella presente definizione, si fa solo riferimento alla giurisdizione tributaria. La formulazione porta a ritenere che sia definibile qualsiasi controversia attribuita alla giurisdizione tributaria, ivi compresa quella relativa agli avvisi bonari Tari. (...) si ritiene che siano definibili tutte le controversie riguardanti le ingiunzioni di pagamento, che vedono come parte il Comune oppure la società in house comunale o il concessionario privato di cui all’art. 53, d.lgs. 446/1997, in quanto questi possono essere considerati, ai sensi del comma 205, enti strumentali del Comune”*⁷.

⁶ Istituto per la Finanza e l’Economia Locale – Fondazione istituita dall’Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI).

⁷ Cfr. par. 2.1 (“Le controversie definibili”) della citata nota di approfondimento del 7 gennaio 2023.



Al riguardo, va ricordato il “contrasto”, di cui si è detto, tra la lettera della norma e la relazione illustrativa, oramai superato dopo i chiarimenti di prassi.

La relazione illustrativa contiene, infatti, la precisazione, non presente nel testo normativo, in base alla quale, perché possano rientrare nella definizione agevolata, le controversie dovrebbero avere per oggetto atti impositivi: in particolare, nella relazione viene precisato (Nota di lettura A.S. 442 *“Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025”* (Approvato dalla Camera dei deputati), Edizione provvisoria, Dicembre 2022 n. 13, pag. 114) che *“Le disposizioni, come modificate dalla Camera, consentono di definire con modalità agevolate le controversie tributarie pendenti alla data di entrata in vigore della norma, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione), mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia”*.

Pertanto, in base alla relazione sarebbero rientrate nel perimetro della definizione agevolata non tutte le controversie, ma solo quelle aventi per oggetto gli atti impositivi. Questi ultimi, peraltro, sono definiti comunque in modo ampio, atteso che vengono inclusi anche i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e, più in generale, *“ogni altro atto di imposizione”*; ne resterebbero esclusi, dunque, solo i provvedimenti meramente liquidatori, come gli avvisi di liquidazione ai fini dell’imposta di registro⁸.

Resta il fatto, tuttavia, che la lettera della norma, come evidenziato, non prevede alcuna precisazione in merito alla natura dell’atto oggetto di giudizio.

La mancanza, peraltro, risulta oltremodo rilevante ove si confronti la norma attuale con quella relativa alla precedente definizione agevolata prevista dall’articolo 6 del d.l. n. 119/2018 sulla “pace fiscale”, che, invece, si riferiva espressamente alle controversie *“aventi ad oggetto atti impositivi”*.

A ciò aggiungasi che, a differenza della definizione agevolata in esame, il diverso istituto definitorio della *“Conciliazione agevolata delle controversie tributarie”*, di cui al comma 206 dell’articolo 1 della legge di bilancio 2023, contiene espressamente l’inciso *“aventi ad oggetto atti impositivi”*⁹.

Questa circostanza conferma, anche da un punto di vista sistematico, che, nell’ambito degli istituti deflattivi compresi nella c.d. “tregua fiscale”, il legislatore ha inteso circoscrivere solo alla conciliazione agevolata il requisito, di carattere oggettivo, consistente nella natura impositiva degli atti oggetto di giudizio, mentre lo ha – evidentemente – voluto escludere, non avendolo previsto, dalla definizione delle liti pendenti (*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*).

Alla luce di quanto precede, la definizione agevolata delle liti pendenti si estende quindi, sotto il profilo oggettivo, a tutte le controversie tributarie, indipendentemente dalla natura dell’atto impugnato.

⁸ Un discorso a parte va fatto, come anticipato, per le cartelle di pagamento, su cui si tornerà nuovamente nel prosieguo.

⁹ Art. 1, comma 206: “In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205, le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l’Agenzia delle entrate, possono essere definite, entro il 30 giugno 2023, con l’accordo conciliativo di cui all’articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”.



Una ulteriore precisazione va fatta in merito ai giudizi aventi per oggetto le cartelle di pagamento, di cui si è già fatto cenno, derivanti dalla liquidazione automatizzata delle dichiarazioni annuali, ai sensi degli articoli 36-*bis* d.p.r. n. 600/1973 e 54-*bis* d.p.r. n. 633/1972, nonché dal controllo formale, ai sensi dell'articolo 36-*ter* d.p.r. n. 600/1973.

Va ricordato, infatti, come le Sezioni Unite della Corte di cassazione avevano già ammesso al precedente istituto definitorio del 2019 i ricorsi avverso le cartelle di pagamento.

In particolare, con la sentenza n. 18298/2021, i giudici di legittimità hanno affermato che: *“in tema di definizione agevolata, anche il giudizio avente ad oggetto l’impugnazione della cartella emessa in sede di controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, con la quale l’Amministrazione finanziaria liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a una controversia suscettibile di definizione ai sensi dell’art. 6 del l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. n. 136 del 2018, qualora la predetta cartella costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva”*. Inoltre, *“laddove ... la cartella costituisca il primo atto col quale il contribuente sia stato reso edotto della pretesa fatta valere dall’Amministrazione nei suoi confronti, può attribuirsi alla cartella, proprio per la mancanza di un previo avviso di accertamento, natura di atto complesso, che, oltre a svolgere la funzione di un comune precetto, “impone” per la prima volta al contribuente una prestazione determinata nell’an e nel quantum”*.

Pertanto, considerato che la Corte di cassazione, a Sezioni Unite, ha ritenuto che anche i giudizi avverso le cartelle emesse in seguito ai controlli automatizzati ex art. 36-*bis* potessero rientrare nella precedente definizione contenuta nell'articolo 6 d.l. 119/2018, il quale conteneva l'inciso *“aventi ad oggetto atti impositivi”*, a *fortiori* lo stesso principio deve ritenersi certamente valido con riferimento alla definizione contenuta nella legge di bilancio 2023, che non prevede nessuna limitazione al riguardo.

Infine, va ricordato che le controversie espressamente escluse dalla definizione agevolata sono rappresentate da quelle concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali comunitarie, l'iva all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato (comma 193).

4. Il requisito di carattere temporale

Come già evidenziato, ai sensi del comma 192 lo “spartiacque” temporale affinché sia definibile la lite è rappresentato dal 1° gennaio 2023, data di entrata in vigore della legge di bilancio.

A quella data, infatti, il giudizio dev'essere pendente, pertanto occorre che il ricorso, introduttivo del giudizio in primo grado, sia stato già notificato.



Va ricordato che, a norma dell'articolo 8, comma 1, d.m. 23 dicembre 2013, n. 163, contenente il regolamento tecnico sul processo tributario telematico¹⁰, *“qualunque comunicazione o notificazione dei documenti informatici, tramite PEC, si considera effettuata, ai fini della decorrenza dei termini processuali per il mittente, al momento dell'invio al proprio gestore attestato dalla relativa ricevuta di accettazione”*.

Pertanto, nonostante che, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, del citato decreto, la notifica del ricorso si intende perfezionata al momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna¹¹, devono ritenersi rientranti nel perimetro della definizione agevolata le notifiche effettuate entro le ore 23.59 del 1° gennaio 2023, ovvero sia quelle per le quali, entro quell'orario, il gestore della p.e.c. del ricorrente avrà rilasciato la ricevuta di accettazione del messaggio di invio.

Si segnala anche, sul punto, la già menzionata Nota di approfondimento dell'Ifel, ove si precisa che *“Sono definibili le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2023, e quindi, in base all'art. 21, della legge 197/2022, quelle pendenti al 1° gennaio 2023. Al riguardo si precisa che occorre considerare pendente anche il ricorso notificato lo stesso 1° gennaio 2023”*.

Nel caso di ricorsi proposti personalmente dal contribuente (concernenti controversie fino a tremila euro¹²) che si sia avvalso delle modalità “cartacea” prevista dall'art. 16 d.lgs. n. 546/1992, ai fini del perfezionamento della notifica occorrerà aversi riguardo alla data di spedizione della raccomandata postale a/r, di consegna diretta all'Agenzia ovvero di affidamento all'ufficiale giudiziario.

La seconda condizione di accesso alla definizione è rappresentata dalla non definitività dell'eventuale sentenza (o ultima sentenza), alla data di presentazione della domanda; al riguardo, considerato il fatto che, come si dirà nel seguito, a mente del comma 199 per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione delle sentenze che ordinariamente sarebbero scaduti tra il 1° gennaio e il 31 luglio 2023, di fatto tale seconda condizione si traduce nella non definitività della sentenza al 1° gennaio 2023, atteso che, successivamente a quella data e fino al 30 giugno 2023, data ultima per la presentazione della domanda, i termini di impugnazione restano sospesi e, dunque, le sentenze rese nei giudizi definibili non sono suscettibili di diventare definitive.

L'unica eccezione è rappresentata dall'ipotesi in cui il giudizio, pendente in Cassazione, si concluda con sentenza senza rinvio, depositata prima della presentazione della domanda¹³.

¹⁰ “Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111”, pubblicato in G.U. n. 37 del 14 febbraio 2014.

¹¹ Art. 5 d.m. n. 163/2013: “Le comunicazioni e le notificazioni telematiche di cui al comma 1 si intendono perfezionate al momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna e produce gli effetti di cui agli articoli 45 e 48 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82”.

¹² Ai sensi dell'articolo 12, secondo comma, d.lgs. n. 546/1992.

¹³ È sostanzialmente, con riferimento a questa eventualità che, come si dirà nel prosieguo, l'Agenzia delle entrate, con il provvedimento attuativo n. 30294 del 1° febbraio 2023, ha precisato che, nelle more dell'attivazione del servizio di trasmissione telematica della domanda di definizione agevolata, è possibile presentare detta domanda a mezzo pec, all'indirizzo dell'Ufficio che è parte nel giudizio.



Al di fuori di questa ipotesi, dunque, al fine di poter accedere alla definizione agevolata, occorre che, al 1° gennaio 2023, si siano verificate entrambe le condizioni della notifica del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e della non definitività dell'eventuale sentenza o ultima sentenza depositata.

5. L'importo della definizione

Come anticipato, il *quantum* dovuto per la definizione è pari al valore della controversia, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 546/1992¹⁴, salvo le riduzioni nei casi espressamente previsti. Tale criterio ricalca quanto era stato previsto in occasione della precedente definizione agevolata contenuta nell'articolo 6 del d.l. n. 119/2018 sulla "pace fiscale".

Pertanto, il beneficio derivante dalla definizione è rappresentato dall'annullamento di sanzioni e interessi, a fronte della debenza dell'importo che costituisce il valore della controversia, ovvero di una percentuale di esso secondo lo schema seguente:

- ricorso notificato al 1° gennaio 2023: 100% del valore della controversia (comma 186);
- ricorso notificato e iscritto a ruolo in primo grado (pendente) al 1° gennaio 2023: 90% del valore della controversia (comma 187)¹⁵;
- ricorso accolto in primo grado al 1° gennaio 2023: 40% del valore della controversia (comma 188);
- soccombenza dell'Agenzia fiscale (o dell'ente locale che vi abbia aderito) in secondo grado al 1° gennaio 2023: importo dovuto pari al 15% del valore della controversia (comma 188);
- ricorso accolto parzialmente al 1° gennaio 2023: 100% del valore della controversia con riferimento all'ammontare del tributo confermato giudizialmente e 40% o 15% con riferimento all'ammontare del tributo oggetto di annullamento giudiziale, a seconda che la sentenza sia stata pronunciata – rispettivamente - in primo o in secondo grado (comma 189);
- giudizio pendente in Cassazione, in caso di soccombenza dell'Agenzia fiscale (ovvero dell'ente locale) sia in primo che in secondo grado: 5% del valore della controversia (comma 190)¹⁶;

¹⁴ Ai sensi del quale "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".

¹⁵ Si ritiene rientrino in questa ipotesi e, dunque, possano beneficiare della percentuale del 90% anche i ricorsi soggetti a reclamo/mediazione, iscritti a ruolo entro il 1° gennaio 2023, ma antecedentemente al novantesimo giorno dalla notifica, termine previsto dall'articolo 17-bis, secondo comma, d.lgs. n. 546/1992; ciò in quanto la norma agevolativa non ha riflessi sul piano del processo, limitandosi a prevedere l'applicazione di tale percentuale in presenza dell'avvenuta costituzione in giudizio in primo grado. Tuttavia, va parimenti evidenziato che qualora l'Agenzia delle entrate, dimostrandosi di diverso avviso, notificasse il diniego della definizione ai sensi del comma 200 (non ritenendo applicabile la percentuale del 90%, ma dovuto l'intero valore della controversia), occorrerebbe impugnarlo al fine di ottenere il riconoscimento della legittimità della definizione con l'applicazione della percentuale del 90%.

¹⁶ A mente del comma 204, "Resta ferma, in alternativa a quella prevista dai commi da 186 a 203, la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione di cui all'articolo 5 della legge 31 agosto 2022, n. 130". Al riguardo, va ricordato che, ai fini di quest'ultima definizione, il termine di presentazione della relativa domanda era fissato al 16 gennaio 2023.



- controversia avente per oggetto esclusivamente sanzioni non collegate al tributo (calcolate in modo autonomo rispetto al tributo): 15% del valore della controversia in caso di sentenza favorevole al contribuente depositata al 1° gennaio 2023, ovvero 40% in tutti gli altri casi e, quindi, anche in caso di soccombenza del contribuente nel primo o secondo grado di giudizio (comma 191);
- controversia avente per oggetto esclusivamente sanzioni collegate al tributo (calcolate in percentuale rispetto al tributo): zero, qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla stessa definizione agevolata (comma 191).

Occorre precisare che, poiché la norma fa riferimento alla *“soccombenza della competente Agenzia fiscale nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge”*, gli effetti di un’eventuale sentenza depositata tra il 1° gennaio 2023 e la data di presentazione della domanda di definizione agevolata resteranno, di fatto, *“sterilizzati”*, ai fini della determinazione del *quantum* dovuto per la definizione stessa. Pertanto, al di fuori dell’ipotesi rappresentata dalla sentenza conclusiva del giudizio di Cassazione che non disponga alcun rinvio (di cui si è detto al paragrafo precedente), l’eventuale sentenza depositata successivamente al 1° gennaio 2023 risulterà irrilevante ai fini della quantificazione dell’importo dovuto ai fini della definizione e ciò indipendentemente dall’esito (favorevole al contribuente, favorevole all’erario, ovvero con soccombenza ripartita).

Come precisato al comma 196, dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio.

Al riguardo, la norma nulla precisa in merito al titolo delle somme eventualmente già versate, ovverosia se a titolo di imposte, interessi o sanzioni.

Pertanto, potrà detrarsi quanto già versato a qualunque titolo, come peraltro precisato dalla stessa Agenzia delle entrate, con circolare n. 2/2023 (par. 4): *“Ai fini della definizione agevolata, dagli importi dovuti, nella misura prevista a seconda della specifica fattispecie, si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio”*.

In precedenza, in occasione dell’analoga definizione agevolata di cui all’art. 6 d.l. 119/2018, con circolare n. 6/2019 (par. 5.2), l’Agenzia ebbe modo di chiarire che: *“Più specificamente, l’importo da versare per la definizione, cosiddetto “importo netto dovuto”, si calcola al netto di: a) somme pagate prima della presentazione della domanda di definizione a titolo di riscossione provvisoria in pendenza del termine di impugnazione dell’atto ovvero in pendenza del giudizio. Possono essere scomputati tutti gli importi di spettanza dell’Agenzia delle entrate pagati, in particolare, a titolo provvisorio per tributi, sanzioni amministrative, interessi, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende definire. Si ritiene che tra le somme scomputabili rientrino altresì gli interessi per dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo o affidate. In sintesi, vanno scomputati tutti gli importi in contestazione di spettanza dell’Agenzia delle entrate, già pagati in esecuzione dell’atto impugnato. Sono esclusi gli importi di spettanza dell’agente della riscossione (aggi, spese per le procedure esecutive, spese di notifica, ecc.); b) somme pagate ai fini della definizione agevolata dei carichi affidati*



all'agente della riscossione. (...) Ovviamente, poiché le somme scomputabili sono solo quelle di spettanza dell'Agenzia delle entrate, non vanno dedotti gli importi di spettanza dell'agente della riscossione".

Qualora tali somme siano eccedenti rispetto al dovuto, non si farà luogo alla restituzione dell'eccedenza e la definizione si perfezionerà senza alcun versamento.

Nel caso in cui il *quantum* dovuto sia superiore a mille euro, è ammesso il pagamento rateale in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, con aggiunta degli interessi al tasso legale dalla seconda rata in avanti, alle scadenze indicate nel comma 194 e senza possibilità di compensazione; in particolare, la prima rata andrà versata nel periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 2023, le successive scadranno entro il 30 settembre, il 20 dicembre, il 31 marzo e il 30 giugno di ciascun anno.

Con risoluzione n. 6/E del 14 febbraio 2024, l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo necessari per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute ai fini dell'adesione alla definizione agevolata.

In particolare, i codici tributo istituiti sono i seguenti: TF20 (IVA e relativi interessi), TF21 (Altri tributi erariali e relativi interessi), TF22 (Sanzioni relative ai tributi erariali), TF23 (IRAP e addizionale regionale all'IRPEF e relativi interessi), TF24 (Sanzioni relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF), TF25 (Addizionale comunale all'IRPEF e relativi interessi) e TF26 (Sanzioni relative all'addizionale comunale all'IRPEF).

Quanto al *codice ufficio*, è valorizzato con il codice (da reperire sul sito dell'Agenzia) della Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia delle entrate (ufficio legale), del Centro operativo di Pescara, ovvero dell'Ufficio provinciale - Territorio di Milano, Napoli, Roma o Torino, parte in giudizio.

Inoltre, la risoluzione precisa la modalità di compilazione dei campi dedicati all'eventuale rateizzazione, all'anno di riferimento e al codice fiscale del soggetto che effettua il versamento.

6. Il perfezionamento della definizione agevolata

Per definire la lite, occorre che vengano integrate entrambe le seguenti condizioni:

- presentazione di una domanda di definizione entro il 30 giugno 2023, in base al modello approvato, per le controversie nei confronti dell'Agenzia delle entrate, con provvedimento n. 30294 del 1° febbraio 2023 ed utilizzando esclusivamente l'apposito canale telematico disponibile sul sito della stessa Agenzia, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato¹⁷¹⁸. È

¹⁷ Si segnala che, alla data di pubblicazione del presente documento, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli non ha ancora pubblicato il modello di domanda di definizione agevolata delle controversie pendenti in cui la stessa è parte. Per le controversie pendenti nei confronti degli enti territoriali che hanno deliberato di avvalersi della disciplina in commento, la domanda di definizione agevolata dovrà essere presentata sul modello predisposto dall'ente territoriale stesso.

¹⁸ Come anticipato, nel provvedimento è precisato (pag. 3) che, "In attesa dell'attivazione del servizio di trasmissione telematica è consentita la presentazione della domanda di definizione tramite invio all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'Ufficio che è parte nel giudizio." La precisazione, come detto, riguarda, sostanzialmente, i giudizi pendenti in



necessario presentare una distinta domanda per ciascuna controversia autonoma, intendendosi per tale quella relativa a ciascun atto impugnato; pertanto, qualora vi siano più giudizi riuniti, occorrerà presentare una domanda per ciascun atto originariamente impugnato (fermo restando che non vi è l'obbligo di definirli tutti);

- versamento del dovuto, in un'unica soluzione ovvero della prima rata, come precisato dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 1° febbraio 2023 (par. 6).

Come precisato dalla norma, gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente al 1° gennaio 2023; ciò comporta che, a seguito del perfezionamento della definizione, il *quantum* dovuto diventerà quello derivante dall'applicazione della norma agevolativa e non più quello previsto dalla normativa in materia di riscossione frazionata in pendenza di giudizio, di cui all'art. 68 d.lgs. n. 546/1992.

Al riguardo, con riferimento all'identica disposizione contenuta nella precedente definizione agevolata di cui all'art. 6 d.l. n. 119/2018, con circolare n. 6/2019 l'Agenzia delle entrate ebbe a precisare che gli stessi effetti non possono non prodursi anche con riferimento alle sentenze eventualmente pronunciate successivamente alla data di entrata in vigore della norma (par. 7.1): *“In altri termini, con il perfezionamento, la definizione agevolata retroagisce e prevale sull'efficacia di eventuali sentenze depositate prima del 24 ottobre 2018 e non passate in giudicato alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata della controversia. Pertanto, a seguito del perfezionamento della definizione della lite, tali sentenze, in deroga a quanto disposto dall'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, cessano di costituire titolo per eventuali rimborsi o sgravi. Le medesime considerazioni valgono anche per le sentenze eventualmente depositate dopo il 24 ottobre 2018”*.

Infine, a mente del comma 202, il perfezionamento della definizione agevolata, da parte del coobbligato, esplica effetto anche nei confronti degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente.

7. Gli effetti sul processo e sui termini di impugnazione

Come già evidenziato, l'entrata in vigore della legge di bilancio 2023 ha come effetto processuale “automatico” quello di sospendere per nove mesi i termini di impugnazione di tutte le sentenze, riguardanti le controversie definibili, che sarebbero ordinariamente scaduti tra il 1° gennaio e il 31 luglio 2023 (comma 199). È appena il caso di precisare che ad essere sospesi sono soltanto i termini di impugnazione delle sentenze, sia di primo che di secondo grado; pertanto, gli altri termini non beneficiano di alcuna sospensione, a cominciare da quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e per la costituzione in giudizio.

Cassazione, con riferimento ai quali ci si intenda avvalere della definizione agevolata, per cui l'eventuale deposito della sentenza senza rinvio, prima dell'attivazione del canale telematico, ne impedirebbe l'adesione.



Conseguentemente, al termine ordinario di impugnazione dovranno aggiungersi i nove mesi previsti dalla norma.

La sospensione riguarda tutti i tipi di impugnazione, sia principale che incidentale, o di riassunzione, nonché i termini relativi al ricorso e al controricorso in Cassazione.

Con riferimento ai giudizi pendenti nei confronti degli enti territoriali, potrebbe verificarsi che, nelle more dell'adozione o meno, entro il 31 marzo 2023, della delibera di adesione alla definizione agevolata, venga a scadere il termine di impugnazione di una sentenza (di primo o di secondo grado), sia da parte del contribuente che dell'ente stesso; in questa eventualità, poiché il presupposto della sospensione è che si tratti di una controversia definibile, potrebbe essere anche ritenuto che non operi alcuna sospensione del termine per l'impugnazione, che, pertanto, è prudenziale, comunque, proporre. E' auspicabile, pertanto, un intervento normativo che stabilisca che la sospensione dei termini di impugnazione nei confronti degli enti territoriali si applichi comunque fino al 31 marzo 2023, anche in mancanza di delibera di adesione alla definizione agevolata da parte dell'ente, che avrebbe il vantaggio di evitare la proliferazione di impugnazioni potenzialmente inutili, qualora, in presenza di un contribuente interessato alla definizione, l'ente deliberasse, soltanto successivamente, di avvalersi della disciplina in commento.

Sul punto, va anche segnalata l'opinione espressa dall'Ifel, nella predetta Nota di approfondimento del 7 gennaio 2023 (par. 2.3 "Gli effetti della definizione"), secondo cui: *"Al riguardo, essendo le controversie comunali "potenzialmente" definibili, si ritiene che anche nel caso in cui il Comune decida di non applicare la definizione delle controversie, semplicemente non deliberando entro la data del 31 marzo 2023, operi comunque la sospensione di nove mesi per i termini di impugnazione, di cui al citato comma 199, per tutte le parti processuali. Stante la delicatezza del problema, con riferimento alle sentenze che potrebbero in teoria passare in giudicato nel periodo 1° gennaio-31 marzo 2023, appare auspicabile che sul punto intervenga un chiarimento normativo o di prassi"*.

Contrariamente alla sospensione dei termini di impugnazione, non è automatica la sospensione del processo: infatti, a mente dei commi 197 e 198, a tal fine è necessario che il contribuente formuli apposita richiesta al giudice, con la quale dichiari di volersi avvalere della definizione agevolata. In questa ipotesi, il processo rimarrà sospeso fino al 10 luglio 2023 ed entro la stessa data¹⁹ il contribuente avrà l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale dove pende la controversia, copia della domanda di definizione, corredata della ricevuta di presentazione e del modello di versamento degli importi dovuti (in unica soluzione, ovvero della prima rata), con l'effetto dell'estinzione del processo da parte del giudice, dichiarata con decreto del presidente della sezione o

¹⁹ A detta dell'Agenzia delle entrate, il termine è da considerarsi perentorio (circolare n. 2/2023, par. 4). Tuttavia, fermo restando il rispetto di quel termine, si ritiene che, nell'eventualità in cui non vi si provvedesse, l'unico effetto potrebbe essere quello della mancata estinzione del giudizio, ma non anche il mancato perfezionamento della definizione agevolata. Quest'ultimo, infatti, a mente del comma 194 è subordinato esclusivamente alla presentazione della domanda e al versamento degli importi dovuti (o della prima rata) entro il 30 giugno 2023. Pertanto, il giudizio proseguirebbe ma, in assenza di diniego entro il 31 luglio 2024, l'eventuale sentenza depositata resterebbe *inutiliter data*.



con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione, con compensazione delle spese processuali.

Può accadere che il contribuente, dopo aver chiesto ed ottenuto la sospensione del processo, ritenga di non aderire alla definizione agevolata; in questa ipotesi, anche se non espressamente previsto è consigliabile che il difensore presenti un'apposita istanza di trattazione a mente dell'art. 43 d.lgs. n. 546/1992, nel termine di sei mesi dalla data in cui è cessata la causa che ha determinato la sospensione, ossia dal 30 giugno 2023, data ultima per il perfezionamento della definizione agevolata.

A mente del comma 200, entro il 31 luglio 2024 l'ufficio potrà notificare l'eventuale diniego della definizione agevolata, il quale potrà essere impugnato, entro sessanta giorni dalla notificazione, dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.

Nel caso in cui la definizione è richiesta in pendenza del termine per impugnare, con il ricorso avverso il diniego potrà essere impugnata anche la pronuncia.

Qualora, invece, il processo sia stato già dichiarato estinto a seguito del deposito di copia della domanda e del versamento, l'eventuale diniego della definizione è impugnabile, nel medesimo termine di sessanta giorni, dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione, con la necessità in tal caso di chiedere, congiuntamente, la revocazione del provvedimento di estinzione. Come previsto dal comma 201, il diniego della definizione è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione e la revocazione è chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego. Pertanto, per espressa previsione di legge, il diniego della definizione agevolata costituisce, esso stesso, motivo di revocazione, la cui dimostrazione, nel caso di specie, non costituirà quindi un onere per il difensore.

Tregua Fiscale

- **Definizione liti pendenti (cc. 186-205)**
- **Conciliazione agevolata (cc. 206-212)**
- **Rinuncia liti Cassazione (cc. 213-218)**

Relatore Dott. Marco Valenti

Commercialista e Pubblicista in Brescia



**FONDAZIONE BRESCIANA
PER GLI STUDI
ECONOMICO-GIURIDICI**

Mercoledì 22 marzo

Processo Tributario

Recupero pronunce Cassazione su nuovo art. 7 co.

5-bis D.Lgs 546/92 post L. 130/2022

Osservatorio sul Processo Tributario -

Cassazione - Sez. Tributaria - Sentenza n. 26477 del 8.9.2022

La fattispecie afferisce a una frode carosello ove l'Ufficio contestava l'utilizzo a una società italiana di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti da parte di una società "cartiera".

Spetta a CTP-CTR verificare concretamente che il Fisco abbia dimostrato, da un lato, la fittizietà del fornitore, dall'altro, la consapevolezza del contribuente in relazione alla frode.

La mancata valutazione da parte del giudice di merito delle prove fornite dal contribuente, infatti, rende meramente apparente la motivazione della sentenza. Senza riscontrare le prove fornite rispetto alla realtà fattuale non può mai dirsi assolto l'onere della prova in capo all'Ufficio circa la pretesa tributaria contenuta negli avvisi di accertamento

Osservatorio sul Processo Tributario -

Cassazione - Sez. Tributaria - Sentenza n. 26477 del 8.9.2022

La sentenza in oggetto, oltre a essere foriera di un principio che non può essere trascurato dai verificatori in sede di emanazione degli avvisi di accertamento, **rappresenta la prima applicazione del nuovo comma 5-bis, art. 7, dlgs 546/1992 in tema di “motivazione rafforzata”.**

Con la novità introdotta, infatti, l'Amministrazione dovrà provare in giudizio le violazioni contestate e il giudice, valutate le prove fornite, le quali baseranno il suo libero convincimento, dovrà annullare l'atto ***non solo se manca la prova della fondatezza della pretesa tributaria, ma anche se questa risulti contraddittoria o comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa stessa.***

Osservatorio sul Processo Tributario -

Cassazione - Sez. Tributaria – Ordinanze

n. 31878 – 2022 / 31880 – 2022 / 37985 - 2022

In tali Ordinanze, i **giudici di legittimità si sono limitati a rilevare come, nel contesto delle vicende esaminate, la nuova norma non avesse concreta rilevanza:** in un caso la prova era stata ritenuta fondata, nell'altro si trattava di accertamenti sorretti da presunzioni legali (redditometro).

Occorrerà pertanto attendere una pronuncia della Suprema Corte che effettivamente approfondisca la portata della nuova norma.

Osservatorio sul Processo Tributario -

**L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO
TRIBUTARIO, A SEGUITO DELLA LEGGE 31
AGOSTO 2022, N. 130**

**Studio Fondazione nazionale Commercialisti
14 dicembre 2022**

Osservatorio sul Processo Tributario -

SOMMARIO

- 1. IL NUOVO COMMA 5-BIS DELL'ARTICOLO 7 D.LGS. 546/92 IN MATERIA DI ONERE DELLA PROVA*
- 2. L'ONERE DELLA PROVA IN MATERIA TRIBUTARIA*
- 3. LA COLLOCAZIONE SISTEMATICA: IL PRECETTO SULL'ONERE PROBATORIO RIENTRA TRA I POTERI DEL GIUDICE TRIBUTARIO*
- 4. L'ONERE DELLA PROVA "DIVENTA" PER LEGGE A CARICO DEL FISCO: QUALE RAPPORTO CON L'ISTRUTTORIA PRE-ACCERTATIVA?*
- 5. LA NATURA DELLA NORMA E LA SUA EFFICACIA TEMPORALE*
- 6. IL RAPPORTO CON LA NORMATIVA SOSTANZIALE*
- 7. "NUOVO" ONERE DELLA PROVA E "RISTRETTA BASE" SOCIETARIA*
- 8. "NUOVO" ONERE DELLA PROVA E FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI*
- 9. UNO SPECIFICO ONERE DELLA PROVA AI FINI SANZIONATORI*
- 10. L'ONERE DELLA PROVA NELLE LITI DA RIMBORSO: NULLA DI NUOVO*

«Tregua Fiscale»

- **Definizione liti pendenti (cc. 186-205)**
- **Conciliazione agevolata (cc. 206-212)**
- **Rinuncia liti Cassazione (cc. 213-218)**

Definizione agevolata delle controversie tributarie (art. 1, commi da 186 a 205, Legge di Bilancio 2023)

Sono definibili in via agevolata le **«controversie attribuite alla giurisdizione tributaria»** in cui siano «parte» l'Agenzia delle Entrate ovvero l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, **«pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di Cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore»** della Legge di Bilancio 2023, dunque al 1° gennaio 2023.

Si considerano «**pendenti**» le controversie il cui atto introduttivo del giudizio in primo grado sia stato «notificato» alla controparte entro il 1° gennaio 2023 e per le quali «alla data di presentazione della domanda il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva" (comma 192).

Circolare n. 2/E del 2023: *«occorre far riferimento alla data in cui il ricorso introduttivo è stato notificato all'ufficio, non essendo necessario che, entro il 1° gennaio 2023, vi sia stata anche la costituzione in giudizio».*

Definizione agevolata delle controversie tributarie
(art. 1, commi da 186 a 205, Legge di Bilancio 2023)

In difetto di «*specificazioni circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili (...)*, **possono essere definite** non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, **ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi**.

Non sono, invece, definibili, per la mancanza di importi da versare da parte del contribuente, **le controversie in materia di dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni e, comunque, quelle di valore indeterminabile**» (cit. Circolare n. 2/E del 2023).

L'importo dovuto per la definizione è correlato al «**valore della controversia**», stabilito ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (imposta controversa, al netto di sanzioni e interessi), ed è differenziato in relazione allo stato ed al grado in cui pende il giudizio da definire. A tal fine, si ha riguardo al contenuto delle sentenze eventualmente depositate al 1° gennaio 2023, purché «non passate in giudicato».

Benefici della «definizione agevolata» delle liti

Ente impositore soccumbente in I grado	Ente impositore soccumbente in II grado	Contribuente soccumbente in I e/o II grado Ricorso notificato, ma non iscritto Cassazione con rinvio	Ricorso di I grado iscritto alla data del 1° gennaio 2023	Controversie «pendenti innanzi alla Corte di Cassazione»	Soccombenza ripartita
Comma 188, lett. a)	Comma 188, lett. b)	Comma 186	Comma 187	Comma 190	Comma 189
La controversia può essere definita con il pagamento del 40% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi.	La controversia può essere definita con il pagamento del 15% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi.	La controversia è definibile pagando il 100% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi. Circolare n. 2/E del 2023: in caso di «cassazione con rinvio, la controversia si considera pendente nel giudizio di primo grado», in coerenza con norme in materia di riscossione in pendenza di giudizio.	La controversia può essere definita con il pagamento del 90% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi.	Ove l'Ente impositore risulti «soccumbente in tutti i precedenti gradi di giudizio», la controversia è definibile con il pagamento del 5% delle sole imposte. Circolare n. 2/E/2023: «il ricorso penda innanzi alla Suprema Corte alla data del 1/1/2023 a seguito di avvenuta notifica a controparte».	L'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le percentuali di cui al comma 188, per la parte di atto annullata.

Identificazione delle liti pendenti

Per identificare le liti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, «**si fa riferimento alle sole ipotesi in cui quest'ultima sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta**. Da ciò consegue che non sono definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle Entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente» (cit. Circ. 2/E-2023).

Ai fini della **determinazione dell'effettivo valore della controversia**, «vanno (...) **esclusi gli importi di cui all'atto impugnato che eventualmente non formano oggetto della materia del contendere**, come avviene, in particolare, in caso di contestazione parziale dell'atto impugnato, di formazione di un **giudicato interno**, di **conciliazione o mediazione parziali perfezionate**, che non abbiano definito per intero la lite, ovvero **in caso di parziale annullamento dell'atto a seguito di esercizio del potere di autotutela** da parte dell'ufficio, formalizzato tramite l'emissione di apposito provvedimento» (cit. **Circolare**

n. 2/E

-2023). Es. IPEA

Benefici nelle liti relative «*esclusivamente*» a sanzioni (comma 191)

SANZIONI NON COLLEGATE AL TRIBUTO

Sono definibili mediante il pagamento di un importo pari al:

-15 per cento della sanzione in caso di soccombenza dell'Ente impositore nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data del 1° gennaio 2023;

40 per cento della sanzione negli altri casi (compreso, secondo rcolare n. 2/E del 2023, il caso di «*pronuncia di Cassazione con rinvio, per la quale sia stata proposta riassunzione ovvero penda il lativo termine*»).

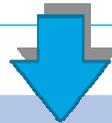
rcolare n. 2/E del 2023: «*in caso di soccombenza parziale, la definizione richiede un importo «misto» (15% o 40% + 100%)*».

Benefici nelle liti relative «*esclusivamente*» a sanzioni (comma 191)

SANZIONI COLLEGATE AL TRIBUTO

Per la definizione **non è dovuto alcun importo** relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito, «*anche con modalità diverse dalla presente definizione agevolata*».

Esclusioni dalla definizione agevolata
delle controversie (comma 193)



- Risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, par. 1, lett. a), delle decisioni comunitarie 2007/436/CE, 2014/335/UE e 2020/2053/UE e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- Somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del Regolamento del Consiglio UE 13 luglio 2015, n. 1589.

Comma 205: Enti territoriali (Comuni, Regioni, Camere di Commercio e via dicendo) possono, con proprio regolamento, deliberare l'accesso alla definizione per le proprie entrate tributarie, entro il 31 marzo 2023.

Procedura di definizione della lite pendente

Occorre presentare domanda **entro il 30 giugno 2023** e pagare, entro il medesimo termine, le **somme dovute** o la **prima rata** (comma 193).

La definizione agevolata perfezionata dal **co. obbligato** giova in favore degli altri, «*compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente*» (comma 202), fermo restando che la definizione non dà luogo alla restituzione di quanto già versato, anche in eccesso.

Le controversie definibili non sono sospese, salvo **apposita richiesta** al Giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata. In tal caso, il processo è **sospeso** fino al **10 luglio 2023** ed entro la stessa data il Contribuente ha l'onere di **depositare** copia della domanda di definizione e prova del versamento degli importi dovuti o della prima rata (comma 197).

L'eventuale **diniego** deve essere notificato dall'Ente impositore **entro il 31 luglio 2024** (comma 200). Gli effetti della definizione perfezionata **prevalgono** su quelli delle eventuali **pronunce giurisdizionali non passate in giudicato** anteriormente al 1° gennaio 2023 (*ibidem*).

Modalità di adesione alla «definizione agevolata» delle liti pendenti

- La domanda va presentata dal «**soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione**» (comma 186).
- Circolare n. 2/E-2023: «**non sono ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati**».
- Provvedimento n. 30294/2023 del 1.2.23: «**modalità di attuazione della definizione agevolata delle controversie tributarie**»
- **Per ogni controversia** - vale a dire, per ogni atto impugnato, a prescindere dal fatto che i ricorsi avverso distinti atti siano stati riuniti, o che il Contribuente, con unico ricorso, abbia impugnato più atti - va presentata una **domanda autonoma**.
- **Modello di domanda disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. Non sono più consentite modalità di presentazione diverse da quelle indicate** (trasmissione telematica direttamente dal Contribuente o mediante soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998), utilizzando i canali telematici dell'Agenzia Entrate (**STOP alle PEC**).
- In assenza di importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Rapporti con i giudizi formati ante e post 1.1.23

Il comma 196 prevede che «*gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge*».

Al riguardo, la Circolare n. 2/E - 2023 reca i seguenti chiarimenti:

-«*la definizione agevolata retroagisce e prevale sull'efficacia di eventuali sentenze depositate e non passate in giudicato alla data del 1° gennaio 2023*», le quali, «in deroga a quanto disposto dall'articolo 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, cessano di costituire titolo per eventuali rimborsi o sgravi»;

-«*le medesime considerazioni valgono anche per le sentenze eventualmente depositate dopo il 1° gennaio 2023*», a condizione che «*alla data della presentazione della domanda non si sia ancora formato il giudicato*».

Definizione agevolata della lite
in pendenza dei termini per l'impugnazione

Per le controversie definibili «*sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in cassazione che scadono*» tra il 1° gennaio 2023 e il 31 luglio 2023.

Circolare n. 2/E-2023: «*dalla sospensione automatica sono ... esclusi tutti gli altri termini processuali, compresi quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e quelli per la costituzione in giudizio del contribuente e dell'ufficio presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado*»;

Definizione agevolata della lite
in pendenza dei termini per l'impugnazione

Dopo il deposito, anche **a seguito dell'istanza di sospensione**, della copia della domanda di definizione e del F24 quietanzato di versamento del totale o della 1^a rata, **il processo è dichiarato estinto** con decreto del Presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione. Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate; per i processi dichiarati estinti, l'eventuale **diniego della definizione (entro il 31.7.24) è impugnabile** dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione. Il diniego della definizione è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione pronunciato ai sensi del comma 198 e la revocazione è chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego. Il termine per impugnare il diniego della definizione e per chiedere la revocazione è di 60 gg dalla notificazione del diniego.

Pagamento degli importi dovuti

Dagli importi da versare per effetto della definizione si scomputano quelli «**già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio**» (riscossione frazionata), ma, in nessun caso, si ha diritto al rimborso (comma 196).

Istruzioni per la compilazione: «**sono esclusi**» dagli importi scomputabili quelli «**di spettanza dell'agente della riscossione (aggi, spese per le procedure esecutive, spese di notifica, ecc.)**».

Il pagamento per la definizione può avvenire in un'unica soluzione oppure in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo (comma 194). Non è ammesso il pagamento rateale se gli importi da versare non superano mille euro (PDAE 1.2.23: «il limite di mille euro si riferisce all'importo netto dovuto»).

Il termine per il pagamento dell'importo netto dovuto o della prima rata scade il **30 giugno 2023**. Il termine per il pagamento delle rate successive alla prima scade il **30 settembre**, il **20 dicembre** e il **31 marzo** di ciascun anno. Per le **rate successive** alla prima sono dovuti gli interessi legali a decorrere dalla data del versamento della 1^a rata.

Pagamento degli importi dovuti

Per ciascuna controversia autonoma è effettuato un separato versamento (PDAE). Con Risoluzione n. 6/E/2023 dell' Agenzia delle Entrate sono stati istituiti i codici tributo da riportare nel Modello F24.

È esclusa la compensazione di cui all' art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Circolare n. 2/E-2023: «*visto il richiamo effettuato dal comma 194 alle disposizioni dell' art. 8 del d.lgs. N. 218 del 1997, per quanto compatibili, si ritiene che, in caso di inadempimento nei pagamenti rateali, si applichino le disposizioni di cui all' art. 15-ter del D.P.R. 602/73*».

Conciliazione agevolata delle controversie tributarie (art. 1, commi da 206 a 212, Legge di Bilancio 2023)

Si tratta di una particolare ipotesi di conciliazione fuori udienza, con un abbattimento delle sanzioni rafforzato ad 1/18 e con una rateazione più ampia.

>> "*sole controversie pendenti al 1.1.23 innanzi alle Corti di Giustizia Tributaria di I e II grado «aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia Entrate»* (comma 206).

Le sanzioni sono ridotte a 1/18 del «minimo previsto dalla legge», *non avendo rilevanza se l'accordo venga stipulato in I o II grado* (comma 207).

È ammessa la dilazione con un **massimo di 20 rate trimestrali di pari importo**, maggiorate degli **interessi al tasso legale** calcolati dal giorno successivo al pagamento della prima rata (comma 208). È **esclusa la compensazione** di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Conciliazione agevolata delle controversie tributarie
(art. 1, commi da 206 a 212, Legge di Bilancio 2023)

I versamenti (integrali o della prima rata) devono avvenire entro 20 giorni dalla stipula de ll 'accor do (comma 208), che va sottoscritto imprescindibilmente entro il 30 giugno 2023 (co. 206).

ATTENZIONE - Comma 209: *«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 contribuente decade dal beneficio di cui al comma 207», riguardante l'applicazione delle sanzioni nell'ammisura di 1/18 del «minimo previsto dalla legge»*

*«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'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471», pari al 30%+15% applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta».*

Circolare n. 2/E-2023: *«tenuto conto che il comma 211 prevede che si applica, in quanto compatibile, l'articolo 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, si ritiene che **la definizione della lite possa anche essere parziale**».*

Esclusioni dalla conciliazione agevolata (comma 210)



- Risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, par. 1, lett. a), delle decisioni comunitarie 2007/436/CE, 2014/335/UE e 2020/2053/UE e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- Somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del Regolamento del Consiglio UE 13 luglio 2015, n. 1589.

**Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla
Corte di Cassazione**

(art. 1, commi da 213 a 218, Legge di Bilancio 2023)

I Contribuenti possono beneficiare di una **particolare ipotesi di «rinuncia agevolata» al ricorso per cassazione, principale o incidentale**, purché si tratti di:

- controversie tributarie «pendenti» al 1° gennaio 2023
«innanzi alla Corte di Cassazione ai sensi dell'articolo 62 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546»
- «in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi» (comma 213).

Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione

(art. 1, commi da 213 a 218, Legge di Bilancio 2023)

Valgono le medesime esclusioni previste dal comma 210 per la «*conciliazione agevolata*» (comma 218).

La rinuncia al ricorso principale o incidentale presuppone un accordo con l'Agenzia delle Entrate e deve essere formalizzata entro il 30 giugno 2023 (comma 213).

Le sanzioni sono ridotte a 1/18 del «*minimo previsto dalla legge*» (comma 214). La «*definizione transattiva*» si perfeziona con la **sottoscrizione dell'accordo** e con il **pagamento integrale** delle somme dovute entro 20 gg dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti (comma 215).

Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione

(art. 1, commi da 213 a 218, Legge di Bilancio 2023)

Non è ammessa la compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Circolare n. 2/E-2023: «**a seguito di accordo con la controparte sull'intera materia del contendere**, perfezionatosi nelle modalità sopra delineate, la parte che ha proposto il ricorso principale o incidentale per cassazione formalizza, entro il 30 giugno 2023, la rinuncia al ricorso secondo le disposizioni di cui all'**articolo 390 c.p.c.**, in quanto compatibili».

Art. 390 c.p.c.: «la parte può rinunciare al ricorso principale o incidentale **finché non sia cominciata la relazione all'udienza, o sino alla data del l'adunanza camerale**».

**Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla
Corte di Cassazione**

(art. 1, commi da 213 a 218, Legge di Bilancio 2023)

Dunque, **entro il 30 giugno 2023** devono intervenire:

-sia la rinuncia (sussequente all'accordo transattivo
definito con l'Agenzia)

-sia il versamento degli importi in unica soluzione (il
pagamento rateale non è previsto)

**REDIGENDO PROTOCOLLO C.G.T. I GRADO BRESCIA - D.P. ADE -
D.P. ADM -ODCEC BRESCIA - O.A. BRESCIA**

La Presidente CGT , evidenziando la situazione di grave carenza di personale in cui versa l'Ufficio di segreteria della Corte, destinata ad aggravarsi nei prossimi mesi ed in un'ottica di economia processuale, **invita i rappresentanti degli ordini professionali presenti a sollecitare, presso i propri iscritti – laddove vi sia interesse a valutare l'adesione alla definizione agevolata – la presentazione di istanze preventive che manifestino detto interesse (non vincolante ex Circolare 6/E del 20.3.23)**

Evitare di impegnare il Collegio nello studio di controversie da rinviare/sospendere, per aderire alla definizione agevolata, **anticipando con congruo preavviso l'intenzione e di valutare questa opportunità, consente di rendere più proficua la trattazione delle cause, dando priorità a quelle non interessate dalla definizione agevolata;** inoltre, rende più spedito ed efficiente il lavoro delle segreterie di sezione.

**REDIGENDO PROTOCOLLO C.G.T. I GRADO BRESCIA - D.P. ADE -
D.P. ADM -ODCEC BRESCIA - O.A. BRESCIA**

I rappresentanti dell'ODCEC Brescia comunicano di avere :

- emanato una **Circolare in proposito per i propri iscritti - n. 4/2023 del 2 febbraio 2023** e
- di avere reso disponibile in tale sede un **modello di “Istanza di sospensione e di conseguente rinvio dell'udienza al fine di poter valutare l'eventuale accesso agli istituti di c.d. “tregua fiscale” introdotti dalla L. 197/2022”** che producono.

Il rappresentante dell'Ordine degli Avvocati ha espresso l'intenzione di provvedere in modo analogo per i propri iscritti.

**REDIGENDO PROTOCOLLO C.G.T. I GRADO BRESCIA - D.P. ADE -
D.P. ADM -ODCEC BRESCIA - O.A. BRESCIA**

Si analizzano, poi, i provvedimenti adottabili dal Collegio giudicante ex co. 198 art. 1 L. 197-2022 cit., **all'esito del deposito della domanda di definizione e della prova del versamento degli importi dovuti** :

- *ordinanza collegiale in camera di consiglio, se è fissata la data della decisione, o*
- *decreto presidenziale*

di ESTINZIONE DEL GIUDIZIO

REDIGENDO PROTOCOLLO C.G.T. I GRADO BRESCIA - D.P. ADE -
D.P. ADM -ODCEC BRESCIA - O.A. BRESCIA

NOTA BENE - Procedure diverse e diversa sorte
processuale sono previste per la c.d. procedura di
“rottamazione -quater”, che prevede ex co. 236 la
sospensione dei giudizi pendenti a seguito di presentazione di
copia della istanza-dichiarazione, sino all’effettivo
perfezionamento della definizione necessaria per poter
procedere all’estinzione e del giudizio (attenzione : LITE SU
RUOLI/CARTELLE - rischi possibili di estinzione del giudizio ?)

REDIGENDO PROTOCOLLO C.G.T. I GRADO BRESCIA - D.P. ADE -
D.P. ADM -ODCEC BRESCIA - O.A. BRESCIA

A margine dell'incontro, facendo riferimento ai *rapporti di leale collaborazione* tra le parti, **la Presidente sollecita i difensori delle parti ricorrenti a fare un uso adeguato dello strumento della tutela cautelare ex art. 47/546**, che deve essere puntualmente motivato sia per i presupposti del *fumus boni iuris* che del *periculum in mora*, con la consapevolezza che **in caso di evidente abuso dello strumento si potrà incorrere nell'addebito delle spese processuali**.

Infine, per ottimizzare e velocizzare lo studio delle numerose controversie, **si richiede alle parti la produzione di copie di cortesia degli atti principali (ricorsi, atti impugnati e controdeduzioni)**.

Grazie per l'attenzione

Dr. Marco Valenti

*Studio Valenti – Consulenza specializzata per professionisti Accertamento e
contenzioso tributario e societario*

Contrada Soncin Rotto n. 1/B - 25122 Brescia

Tel. 030 7282081 - marco.valenti@studiomarcovalenti.it