

# **Gruppo di lavoro AIDC Milano**

## **Delega fiscale**

**D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220**

**“Disposizioni in materia di contenzioso tributario”**

**e**

**proposta di TESTO UNICO sulla GIUSTIZIA TRIBUTARIA in  
pubblica consultazione sul sito del MEF**

---

Componenti:

Avv. Antonella Lucarelli

Prof. avv. Salvatore Muleo

Avv. Angelo Vozza

## **Premessa**

Il gruppo di lavoro AIDC Milano alla luce della progressiva attuazione della riforma del sistema fiscale, intende formulare le proprie osservazioni in merito ai contenuti del decreto legislativo di riforma della Giustizia tributaria emanato in attuazione della Legge n. 111/2023, nonché la proposta di TESTO UNICO sulla GIUSTIZIA TRIBUTARIA in pubblica consultazione sul sito del MEF.

L'obiettivo, dopo aver sintetizzato il contenuto delle nuove disposizioni legislative, è quello di esaminare alcune problematiche di natura interpretativa ed applicativa che, in concreto, possono avere un impatto sulla quotidiana attività professionale, nonché di proporre modifiche sul testo in pubblica consultazione del Testo Unico.

Il documento è quindi strutturato come segue:

- a) Sintesi dei contenuti del decreto legislativo e del Testo Unico
- b) Analisi delle principali problematiche

\* \* \*

## **1. D.lgs. n. 220/2023: sintesi del contenuto**

### **Art. 1, lett. a): Testimonianza scritta con firma digitale**

*(In vigore dal 01/09/2024)*

Al quarto paragrafo dell'art. 7, D.lgs. n. 546/1992, si introduce un'aggiunta che prevede, da un lato, la predisposizione di un apposito modello di testimonianza scritta la cui notificazione potrà essere effettuata "anche in via telematica". Inoltre, se il testimone dispone di una firma digitale, il difensore può depositare telematicamente la testimonianza firmata digitalmente, senza bisogno di ulteriori autenticazioni. Nella proposta di TESTO UNICO GIUSTIZIA TRIBUTARIA non viene riproposto.

### **Art. 1, lett. c): Procura**

*(In vigore dal 01/09/2024)*

L'art. 12, comma 7 D.lgs. n. 546/1992, consente ora il rilascio di una procura alle liti in calce o a margine di un atto del processo, semplicemente mediante apposizione della firma digitale del conferente sul medesimo atto. In caso di mandato redatto su supporto cartaceo, il difensore ne deposita una copia per immagine, attestandone la conformità secondo l'art. 22, comma 2, D.Lgs. n. 82/2005 (CAD) con l'inserimento della relativa dichiarazione (non è sufficiente la semplice firma digitale). Nella proposta di TESTO UNICO GIUSTIZIA TRIBUTARIA non viene riproposto.

**Art. 1, lett. d): Litisconsorzio dell'ente impositore**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Laddove, in sede di impugnazione di un atto della riscossione si contesti la regolarità della notifica di un atto presupposto dell'ente impositore, il ricorso deve essere presentato contro entrambi i soggetti.

**Art. 1, lett. e): Spese di Giudizio**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

L'art. 15 comma 2 del D.lgs. n. 546/1992 viene modificato prevedendo che la compensazione totale o parziale delle spese di giudizio possa essere disposta:

- in caso di soccombenza reciproca;
- qualora ricorrano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate;
- quando il contribuente è risultato vittorioso sulla base di documenti decisivi che la stesso ha prodotto solo nel corso del giudizio.

Nella liquidazione delle spese si dovrà tenere conto anche del rispetto dei principi di chiarezza e sinteticità degli atti.

**Art. 1, lett. g): Comunicazioni telematiche**

*(In vigore dal 01/09/2024)*

Viene introdotto l'onere per il difensore comunicare ogni variazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata (indicato nell'atto introduttivo) alle altre parti costituite e alla segreteria, la quale - in difetto - non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore né ad effettuargli la comunicazione mediante deposito in segreteria. Inoltre, le parti e i consulenti tecnici devono utilizzare esclusivamente le modalità telematiche previste dal PTT per il deposito degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali notificati, fatta salva la possibilità, nei casi disciplinati dall'art. 79 di effettuare le notifiche in forma non telematica e depositare in forma cartacea previa autorizzazione del giudice. In ogni caso, la violazione delle disposizioni sulle comunicazioni telematiche o delle norme tecniche del PTT non costituisce causa di invalidità dei depositi, salvo l'obbligo di regolarizzarli nel termine perentorio fissato dal giudice. Nella proposta di TESTO UNICO GIUSTIZIA TRIBUTARIA non viene riproposto.

**Art. 1, lett. h): Redazione di atti e provvedimenti giurisdizionali**

*(In vigore dal 01/09/2024)*

L'art. 17 ter del D.lgs. n. 546/1992 ("Forma degli atti") stabilisce che tutti gli atti, i verbali e provvedimenti giurisdizionali devono essere redatti in modo chiaro e sintetico e firmati digitalmente, salvo casi eccezionali.

Ad incentivare il rispetto della forma telematica dell'atto e del suo deposito, si stabilisce che il giudice terrà conto in sede di liquidazione delle spese, del mancato rispetto delle disposizioni dell'art. 16 bis

comma 4 bis, sempre fermo restando l'obbligo di regolarizzazione nel termine perentorio stabilito dal giudice. La mancata sottoscrizione dei provvedimenti giudiziari con firma digitale ne determina la nullità. Nella proposta di TESTO UNICO GIUSTIZIA TRIBUTARIA non viene riproposto.

**Art. 1, lett. i): Atti impugnabili e autotutela**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Viene aggiunto all'elenco degli atti impugnabili dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria, nonché il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa.

**Art. 1, lett. m): Deposito atti e documenti e certificazione di conformità**

*(In vigore dal 01/09/2024)*

L'art. 25-bis del D.lgs. n. 546/1992, viene arricchito di un comma 5 bis, in base al quale gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere ridepositati nei gradi successivi. Il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti depositati in forma cartacea dei quali non sia depositata anche una copia informatica certificata conforme all'interno del fascicolo telematico. Nella proposta di TESTO UNICO GIUSTIZIA TRIBUTARIA non viene riproposto.

**Art. 1, lett. n): Udienza in camera di consiglio, in pubblica udienza, da remoto o in presenza.**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Il giudizio deve essere trattato in camera di consiglio, salvo che almeno una delle parti chieda la pubblica udienza, con apposita istanza da notificare entro il termine per il deposito delle memorie, da depositare telematicamente unitamente alla prova della notificazione.

Se una parte chiede la pubblica udienza in presenza e l'altra da remoto, la discussione avviene in presenza, salvo il diritto per la parte che ha chiesto la trattazione da remoto di svolgerla in tale forma. Nel caso di discussione in presenza i giudici e il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione.

**Art. 1, lett. o): Trattazione da remoto**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Viene introdotta con l'art. 34 bis una disciplina dettagliata delle udienze pubbliche con trattazione da remoto.

La trattazione da remoto può essere chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo, nell'istanza di cui al nuovo primo comma dell'art. 33, notificata e depositata ritualmente. La segreteria, in tali ipotesi, comunica almeno tre giorni prima della data di discussione l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento.

Le decisioni si ritengono assunte nel luogo in cui ha sede l'Ufficio giudiziario, mentre i luoghi collegati da remoto durante l'udienza sono considerati "aula" di udienza.

**Art. 1, lett. p) e q): Deliberazione a seguito della discussione e contenuto della sentenza**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

La Corte, dopo la discussione e la decisione in camera di consiglio, dà immediata lettura del dispositivo, salva facoltà di riservarsi il deposito in segreteria e la relativa comunicazione alle parti nel termine perentorio di sette giorni.

Quanto al contenuto, la succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto dovrà riguardare specificamente i motivi di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito e alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o nullità dell'atto.

**Art. 1, lett. s): Sospensione dell'atto impugnato**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Viene introdotto il reclamo delle pronunce cautelari monocratiche davanti al collegio, nonché l'impugnazione di quelle collegiali davanti alla CGT di secondo grado.

In entrambi i casi le ordinanze del giudice del reclamo o dell'impugnazione non sono ulteriormente impugnabili.

I termini di impugnazione e di reclamo (perentori) sono di quindici giorni e decorrono dalla comunicazione della decisione cautelare da parte della segreteria, che deve procedere "immediatamente".

**Art. 1, lett. t): Definizione del giudizio all'esito della domanda di sospensione e sentenza semplificata**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Il nuovo art. 47-ter, ispirato all'art. 60 del Codice del Processo Amministrativo, introduce la possibilità di decidere il merito all'esito della domanda cautelare, a condizione che siano trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione e salvo che una delle parti dichiari di voler proporre motivi aggiunti ovvero regolamento di giurisdizione. In tale caso, il Giudice decide con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. La motivazione della sentenza semplificata può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero ad un precedente conforme.

**Art. 1, lett. u): Conciliazione in Cassazione**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

La conciliazione giudiziale viene estesa anche al giudizio in Corte di Cassazione, con riduzione delle sanzioni al 60% del minimo.

**Art. 1, lett. aa): Trattazione della fase cautelare**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Viene preclusa la possibilità di trattare la domanda cautelare unitamente al merito.

### **Art. 1, lett. bb): Divieto di nuove prove in appello**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Sono vietati nuovi mezzi di prova e nuovi documenti in appello, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa o che la parte dimostri di non averli prodotti nel giudizio di primo grado per causa a lei non imputabile.

È tuttavia prevista la possibilità di proporre motivi aggiunti, qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati.

Viene infine espressamente vietata la produzione in appello di deleghe, procure e atti di conferimento di poteri rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato o degli atti presupposti che possono essere prodotti in primo grado.

### **Art. 1, lett. cc): Sospensione cautelare dell'esecuzione provvisoria della sentenza di secondo grado impugnata per Cassazione**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Viene modificato l'art. 62 bis con la previsione che l'udienza di sospensione non possa slittare oltre il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza.

### **Art. 2, comma 3: Abrogazione di reclamo e mediazione tributaria**

*(In vigore dal 04/01/2024)*

Vengono abrogate le disposizioni sul reclamo e la mediazione tributaria.

## **2. Esame delle problematiche di maggiore rilievo**

**2.1** Dalla lettura della proposta di TESTO UNICO sulla GIUSTIZIA TRIBUTARIA in pubblica consultazione sul sito del MEF emerge che tutte le novità introdotte con il D.lgs. n. 220/2023 per **semplificare l'attività difensiva mediante l'ausilio di strumenti tecnologici** non sono ~~saranno~~ riproposte nel **Testo Unico**: la testimonianza scritta con firma digitale; il conferimento della procura con firma digitale; deposito e comunicazioni telematiche senza che le relative violazioni di disposizioni tecniche costituiscano causa di invalidità; esclusione dell'onere di ridepositare in appello atti e documenti già presenti nel fascicolo telematico. Si tratterebbe, laddove dette modifiche non dovessero essere inserite nell'emamando Testo unico, di un incomprensibile ripensamento rispetto al D.lgs. n. 220/2023, in violazione del criterio direttivo di semplificazione fissato nella legge delega, ove peraltro si prevede che i testi unici debbano operare un mero coordinamento. Appare dunque auspicabile che, al momento di redazione dei testi nella versione

definitiva, dette indicazioni contenute nel D.Lgs. n. 220 siano conseguentemente e logicamente recepite.

**2.2.** Nella prospettiva di accelerare i tempi del processo tributario, la legislazione delegata e la proposta di T.U. (ove però esistono disallineamenti) prevedono la **lettura immediata del dispositivo al termine dell'udienza**, salva la facoltà di riservarne il deposito entro i successivi sette giorni. In proposito, si deve tener presente che la legge delega si limita a “prevedere la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali entro sette giorni dalla deliberazione di merito”. Nel testo inizialmente approvato dalla Camera dei Deputati era previsto il deposito immediato, ma nel successivo passaggio al Senato, con una giusta rimediazione della norma, il legislatore delegante ha riconosciuto la necessità di concedere una settimana di tempo ai giudici ai fini della decisione, nonché ulteriori trenta giorni per il deposito della motivazione. Pertanto, la lettura immediata del dispositivo al termine dell'udienza è una previsione che esorbita dai principi della delega, con il conseguente rischio di una declaratoria di illegittimità costituzionale. D'altra parte, se si imponesse la decisione immediata in giudizi complessi, caratterizzati da una rilevante mole di atti processuali e mezzi di prova, i magistrati, per giungere ad una soluzione meditata ed adeguata rispetto alla complessità della questione trattata, sarebbero costretti ad anticipare la deliberazione rispetto al momento dell'udienza, con la conseguenza che la trattazione orale si ridurrebbe ad un mero simulacro, salvo dover fissare un'altra udienza.

**2.3.** Il D.lgs. 220/2023 inserisce un art. 47-ter (art. 102 nella proposta di T.U.) con cui il giudice, monocratico o collegiale, **nel corso dell'udienza cautelare**, può decidere in quella sede **anche il merito** “in camera di consiglio” e “**con sentenza in forma semplificata**”, qualora siano “trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria, sentite sul punto le parti costituite”. Si trapianta così nel processo tributario, fino ad oggi caratterizzato da giudici onorari e difensori spesso non specializzati in materia processuale, un istituto del diritto processuale amministrativo: la definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione. Qui il legislatore delegato non tiene conto del fatto che, quando si discute l'istanza cautelare, i termini per il deposito dei documenti sono ancora in corso, poiché il loro decorso è fissato dall'art. 32 fino a venti giorni prima dell'udienza di merito (e non di quella

cautelare). Il rischio è che il contribuente subisca in primo grado una sentenza “a sorpresa” in occasione dell’udienza cautelare, senza aver avuto il tempo di produrre in giudizio documenti che, poi, non potrà produrre neanche in appello. In questo modo avremmo l’unico processo di merito in cui chi chiede giustizia non è mai messo in grado di provare la fondatezza del proprio diritto: siamo alla negazione del giusto processo, con inevitabile violazione del principio costituzionale del diritto di difesa e della Convenzione europea dei diritti dell’uomo.

D’altra parte, il testo legislativo prevede che la definizione del giudizio in sede di udienza cautelare avvenga con sentenza “in forma semplificata”, vale a dire con una motivazione che può consistere in un “sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme”. In nome dell’efficienza e della rapidità del processo si rischiano verdetti lapidari (quando la norma non sia fraintesa e dia luogo a giudizi sommari), che possono porsi in facile conflitto con gli artt. 24 e 111 Cost. e con i corrispondenti artt. 6 e 13 CEDU, nonché l’art. 47 della Carta diritti fondamentali UE.

D’altra parte, questa disposizione non è prevista nella legge delega e, dunque, può essere investita da un giudizio di legittimità costituzionale per eccesso di delega.

**2.4.** La legislazione delegata e la proposta di TESTO UNICO, oltre a contenere soluzioni inattese e non condivisibili, suscitano delusione per la mancata regolamentazione di criteri direttivi fissati dal legislatore delegante. In particolare, la legge delega, in esecuzione degli obiettivi fissati nel PNRR nell’ambito della giustizia tributaria, ha previsto **il pubblico accesso a tutte le sentenze tributarie**: “al fine di assicurare la parità delle parti in giudizio e il diritto alla difesa, garantire che le sentenze tributarie presenti, in forma digitale, nelle banche di dati della giurisprudenza delle corti di giustizia tributaria, gestite dal Ministero dell’economia e delle finanze, siano accessibili a tutti i cittadini”. Nel D.lgs. 220/2023 e nella proposta di T.U. non c’è traccia di questa previsione e, dunque, si rischia di compromettere un obiettivo prioritario del PNRR, con inevitabili ripercussioni nei rapporti con l’UE, oltre a dare la percezione che la giurisprudenza tributaria debba restare accessibile ad una sola parte del processo (l’Amministrazione finanziaria) con plateale violazione del principio di parità delle armi nel giudizio e del diritto di difesa.