

“La riforma del processo tributario alla luce del D.Lgs n. 220/2023”

Incontro formativo sulla riforma della giustizia tributaria organizzato dalla Camera degli Avvocati Tributaristi di Napoli, relazione avv. Gennaro Nunziato.

Disciplina generale delle invalidità degli atti

Nel contesto di una riforma fiscale che ambisce ad essere “di sistema”, l’elaborazione di una regolazione organica delle invalidità tributarie era un tassello imprescindibile per garantire il giusto procedimento - che deve informare il rapporto fisco-contribuente - e, soprattutto, la certezza del diritto poiché nel diritto tributario, la disciplina delle invalidità appariva incerta e affetta da una improprietà lessicale di fondo in quanto il termine “nullità” è sovente utilizzato impropriamente quale sinonimo della “annullabilità”.

Il sistema di invalidità introdotto dal Legislatore è di tipo “duale” in quanto l’art. 7 bis dello Statuto disciplina “l’annullabilità degli atti dell’amministrazione finanziaria” mentre il successivo art. 7 ter disciplina la “nullità degli atti dell’amministrazione finanziaria”.

L’art. 7 bis prevede quanto segue: 1. *Gli atti dell’amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.* 2. *I motivi di annullabilità e di infondatezza dell’atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d’ufficio.*

La lettura della norma ci offre molti spunti. In *primis*, appare chiaro che quelle che prima dell’entrata in vigore della norma, erano impropriamente definite

ipotesi di “nullità-annullabilità” adesso sono ribattezzate espressamente ipotesi di “annullabilità”.

Nel nuovo sistema, l’annullabilità riveste una posizione centrale e investe la violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

I motivi di annullabilità vanno dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo e non sono rilevabili d’ufficio.

Con l’entrata in vigore dell’art. 7 bis, si dovrebbero risolvere i problemi derivanti dall’applicazione nel processo tributario degli artt. 21- septies e 21-octies della Legge n. 241/1990. È a tutti nota, la sentenza della Corte di Cassazione (sent. n. 33287/2021), che non ha ritenuto viziato l’atto impositivo emesso da un Ufficio incompetente perché trovava applicazione l’art. 21 octies della L. 241/90 in base al quale *non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del procedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*. Questa fattispecie, rientra ora nell’ambito applicativo del nuovo art. 7 bis dello Statuto.

La categoria della “nullità”, invece, nel nuovo assetto normativo, riveste una posizione residuale. L’art. 7 ter dello Statuto stabilisce quanto segue. 1. *Gli atti dell’amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto*. 2. *I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito*.

Il Legislatore, al fine di evitare fraintendimenti, ha ribadito, con tale norma, che le “vecchie” ipotesi di nullità rientrano nella definizione attuale di annullabilità. Sono dunque nulli gli atti: viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione del giudicato nonché quelli che saranno espressamente considerati nulli da norme entrate in vigore successivamente all'introduzione dell'art. 7 ter dello Statuto.

Altro tema che investe la norma in commento, è la scelta del Legislatore della rilevabilità in ogni stato e grado del giudizio del vizio di nullità e del diritto alla ripetizione di quanto versato entro il termine di prescrizione del credito.

La scelta legislativa sul diritto alla ripetizione entro il termine di prescrizione, come previsto nell'azione di nullità civile, si discosta dall'impianto normativo tributario fondato sul diritto al rimborso da richiedere entro il termine di decadenza (vds art. 38, comma 1 d.P.R. n. 602/1973).

Probabilmente, il Legislatore ha optato per il termine di prescrizione per evitare un'asimmetria di trattamento eccessiva rispetto alla sempre più dilatata area temporale concessa all'Amministrazione finanziaria per effettuare i controlli.

Infine, quanto alla disciplina delle notificazioni, viene introdotto l'art. 7 sexies, che stabilisce quanto segue. 1. *E' inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.* 2. *L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.* 3. *A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.*

La norma in commento ha recepito la giurisprudenza delle Sezioni Unite in tema di inesistenza, nonché quella in tema di emissione degli atti, e notifica, a

soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti, con conseguenza inefficacia degli atti. Al di fuori di tali ipotesi, le restanti violazioni daranno luogo ad ipotesi di nullità sanabile con il raggiungimento dello scopo, semprechè, anche qui recependo la giurisprudenza di legittimità sul punto, non siano ancora decorsi i termini di decadenza.

Infine, è sancito il diritto del terzo, anche ai fini della certezza dei termini di decadenza e prescrizione nei relativi confronti, di ricevere autonome notifiche, e l'esclusione di ogni effetto interruttivo, sospensivo o impeditivo di prescrizione e/o decadenza per atti che non gli sono stati notificati.

Ipotesi di litisconsorzio introdotta dal co. 6 bis dell'art. 14 del D.lgs. n. 546/92.

Alle ipotesi di litisconsorzio necessario già note, il co. 6 bis dell'art. 14 del D.lgs. n. 546/92 ne ha aggiunta un'altra. La norma prevede che *In caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti.*

È il caso, ad esempio, del ricorso proposto contro un atto dell'Ader, che segue un accertamento esecutivo dell'Agenzia mai notificato. Il ricorso, se ha ad oggetto l'omessa notifica dell'atto presupposto, va proposto obbligatoriamente nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e dell'Ader.

Si concentra così in un unico processo una fattispecie che in passato ha generato una pluralità di giudizi paralleli, dato che la Cassazione ha sempre escluso che si trattasse di un ipotesi di litisconsorzio necessario.

Questa disposizione, rientra tra quelle che entrate in vigore dal 4.1.24.

Si pone il problema se la stessa si applichi soltanto ai ricorsi notificati a partire dal 5.1.24 o anche ai giudizi per i quali va proposto appello o ricorso per cassazione. Ciò in quanto, la norma che disciplina l'entrata in vigore delle modifiche normative *de quibus* prevede che le norme *si applicano ai giudizi instaurati in primo e in secondo grado, nonché in cassazione a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto.*

Sui ricorsi di primo grado notificati a partire dal d.1.24 *nulla quaestio* in quanto l'atto va notificato a entrambe le parti resistenti. Se il contribuente non procede in tal senso il giudice deve integrare il contraddittorio. Se non rileva la violazione del litisconsorzio, la sentenza è nulla per violazione del contraddittorio e il giudizio va rimesso al giudice di primo grado, ai sensi dell'art. 59, co 1 lett b del 546/92.

Si pone il problema se la norma trova applicazione anche per gli appelli e i ricorsi per cassazione da notificare a partire dal 4.1.24. perché si giungerebbe al paradosso che il giudice di secondo grado o la Corte di Cassazione, se applicasse tale norma, dovrebbe rilevare la violazione del litisconsorzio necessario e disporre la rimessione al giudice di primo grado per violazione del contraddittorio. Questa prospettiva aprirebbe degli scenari a dir poco "inquietanti" in merito alla giusta durata del processo.

Conciliazione in Cassazione

Con la riforma del processo tributario, è stato modificato l'art. 48 del DLgs n. 546/92. Con l'introduzione del comma 4bis, è previsto che la conciliazione fuori udienza si applica anche alle controversie pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione.

È stato altresì modificato il successivo art. 48 ter il quale prevede che in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio, la sanzione amministrativa si applica nella misura del 60% del minimo previsto dalla legge.

Quindi, in caso di raggiungimento di un accordo conciliativo, si segue lo stesso iter previsto per la conciliazione intervenuta nei gradi di merito e, cioè: le parti presentano un'istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione parziale o totale della controversia; la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo nel quale sono indicate le somme dovute con

i termini e le modalità di pagamento; la Corte di Cassazione dichiara la cessata materia del contendere.

L'istituto è stato introdotto con una finalità deflattiva (attualmente sono pendenti in cassazione circa 50 mila ricorsi tributari). Tuttavia, storicamente, l'istituto della conciliazione si è rivelato di scarso appeal.

L'introduzione della norma è coerente con l'impianto normativo attuale visto che non aveva senso escludere la conciliazione in cassazione essendo prevista per i due gradi di merito.

Inoltre, essa si pone in linea di continuità con la Legge di Bilancio 2023 che prevedeva, tra le norme cd "condonistiche", anche una ipotesi di conciliazione agevolata in cassazione che, tuttavia, si è rivelata di scarso appeal.

Il successo o meno di questo istituto dipenderà, essenzialmente, dal comportamento delle parti processuali (difensori contribuente) e, soprattutto, dall'Amministrazione finanziaria, di solito, riottosa all'applicazione di tale istituto.