



Avv. Gennaro Nunziato

«Le novità processuali nel giudizio di primo grado»

06/06/2024

Il decreto attuativo della delega fiscale in materia di contenzioso tributario (D.Lgs. n. 220/2023) è entrato in vigore dal 4 gennaio 2024. Tuttavia, le modifiche alla disciplina del processo producono effetti, in parte, per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado a decorrere dal 5 gennaio 2024 e, in parte, per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2024.

Le novità da applicare dal 5 gennaio 2024

In base al comma 2 dell'art. 4, D.Lgs. n. 220/2023, ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, a decorrere dal 5 gennaio 2024 sono applicabili le seguenti novità:

1. litisconsorzio e intervento (art. 1, comma 1, lettera d, D.Lgs. n. 220/2023): nell'art. 14, D.Lgs. n. 546/1992 viene introdotto il comma *6-bis*, in forza del quale, in caso di vizi della notificazione eccettati 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;
2. spese del giudizio (art. 1, comma 1, lettera e, D.Lgs. n. 220/2023): nell'art. 15, D.Lgs. n. 546/1992 il nuovo comma 2 prevede che le spese di lite siano compensate, in tutto o in parte, non soltanto in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni- da indicare espressamente in motivazione – ma anche quando la parte sia risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio; inoltre nel comma *2-nonies* è introdotta l'espressa previsione secondo cui nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte;
3. comunicazioni e notificazioni (art. 1, comma 1, lettera f, D.Lgs. n. 220/2023): nell'art. 16 D.Lgs. 546/1992 viene ora previsto che le comunicazioni vengano fatte mediante avviso della segreteria della Corte di Giustizia tributaria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale con raccomandata con avviso di ricevimento;
4. atti impugnabili e autotutela (art. 1, comma 1, lettera i, D.Lgs. n. 220/2023): tra gli atti impugnabili elencati nell'art. 19 D.Lgs. N. 546/1992 sono inseriti il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria nei casi previsti dall'art. 10-quater, comma 2, legge n. 212/2000 e il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quinquies della medesima (autotutela facoltativa);
5. trattazione in camera di consiglio (art. 1, comma 1, lettera n, D.Lgs. n. 220/2023): nell'art. 33, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 si consente anche per una sola delle parti costituite di richiedere la trattazione in pubblica udienza da remoto; se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, ferma la possibilità, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto; quando una parte chiede di discutere in presenza, i giudici e il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione;
6. udienza a distanza (art. 1, comma 1, lettera o, D.Lgs. n. 220/2023): la disciplina delle modalità di svolgimento dell'udienza a distanza viene inserita nell'art. 34-bis, D.Lgs. n. 546/1992 in sostituzione dell'abrogato art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018;

7. deliberazione del collegio giudicante (art. 1, comma 1, lettera p, D.Lgs. n. 220/2023): nel comma 1 dell'art. 35, D.Lgs. n. 546/1992 si prevede la lettura immediata del dispositivo da parte del collegio, salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni;
8. contenuto della sentenza (art. 1, comma 1, lettera q, D.Lgs. n. 220/2023): il nuovo art. 36, comma 2, n. 4) D.Lgs. n. 546/1992 prevede che accanto alla succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto vi sia anche quella dei motivi di accoglimento o di rigetto del ricorso, in relazione ai motivi di merito e alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità e di nullità dell'atto;
9. sospensione dell'atto impugnato (art. 1, comma 1, lettera s, D.Lgs. n. 220/2023): viene modificato l'art. 47, D.lgs. n. 546/1992; L'ordinanza cautelare collegiale è impugnabile innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. L'ordinanza cautelare del giudice monocratico è impugnabile solo con reclamo innanzi alla medesima corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione collegiale, da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. L'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile;
10. definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione e sentenza in forma semplificata (art. 1, comma 1, lettera t, D.Lgs. n. 220/2023): il nuovo art. 47-ter, D.Lgs.n. 546/1992 riconosce al giudice, sia monocratico che collegiale, la possibilità di definire la causa in sede di decisione della domanda cautelare;
11. conciliazione (art. 1, comma 1, lettere u, v, z, D.Lgs. n. 220/2023): la nuova disciplina della conciliazione è contenuta negli artt. 48, 48-bis.1 e 48-ter, D.Lgs n . 546/1992;
12. giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello (art. 1, comma 1, lettera aa, D.Lgs. n. 220/2023)
13. nuove prove in appello (art. 1, comma 1, lettera bb, D.Lgs. n. 220/2023): viene modificata la disciplina contenuta nell'art. 58, D.Lgs. n. 546/1992
14. provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione (art. 1, comma 1, lettera cc, D.Lgs. n. 220/2023);
15. proposizione dell'impugnazione (art. 1, comma 1, lettera dd, D.Lgs. n. 220/2023): all'art. 65, D.Lgs. n. 546/1992 - viene operata una modifica di mero coordinamento aggiungendo nel comma 3-bis il richiamo dell'art. 47.

Le novità da applicare dopo il 1° settembre 2024

L'art. 4, comma 2, D.Lgs. n. 220/2023 precisa che le disposizioni introdotte del decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024:

1. testimonianza scritta telematica e firma digitale (art. 1, comma 1, lettera a, D.Lgs. n. 220/2023): sono modificate le regole tecnico-operative contenute nell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992;
2. capacità di stare in giudizio per le Regioni (art. 1, comma 1, lettera b, D.Lgs. n. 220/2023): nell'art. 11, D.Lgs. n. 546/1992 è inserito il comma 3-ter per consentire alle Regioni nei cui confronti sia stato proposto il ricorso possa stare in giudizio anche mediante i dirigenti degli uffici finanziari e tributari, nonché mediante i funzionari individuati dall'ente con proprio provvedimento;
3. procura alle liti (art. 1, comma 1, lettera c, D.Lgs. n. 220/2023): è modificata la disciplina della procura alle liti nel processo telematico; vds art 12, co. 7 e co. 7bis, D.lgs. n. 546/1992.
4. comunicazioni notificazioni e depositi telematici (art. 1, comma 1, lettera g, D.Lgs. n. 220/2023) : nell'art. 16-bis, D.Lgs. n. 546/1992 si prevede l'obbligo – e non più la facoltà- di effettuare le comunicazioni mediante posta elettronica certificata e di utilizzare esclusivamente le modalità telematiche di deposito degli atti processuali e si regola il procedimento da seguire in caso di variazione dell'indirizzo Pec;
5. atti verbali e provvedimenti (art. 1, comma 1, lettera h, D.Lgs. n. 220/2023): nel nuovo art. 17-ter, D.Lgs. n. 546/1992 si prevede che atti, verbali e provvedimenti siano redatti in modo chiaro e sintetico e che tutti gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle Corti di Giustizia tributaria, nonché gli atti delle parti e dei difensori siano sottoscritti con firma digitale a pena di nullità; se la sentenza non è sottoscritta digitalmente è nulla si pone il problema se il contribuente debba proporre appello anche laddove la sentenza dovesse essere favorevole nel merito, pena la riviviscenza dell'atto impugnato in ragione della nullità della sentenza.
6. termine per la proposizione del ricorso (art. 1, comma 1, lettera l, D.Lgs. n. 220/2023): intervenendo sull'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992, come per il rifiuto tacito di rimborso anche per l'autotutela, si prevede che il ricorso possa essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda;
7. potere di certificazione di conformità (art. 1, comma 1, lettera m, D.Lgs. n. 220/2023): in base al nuovo comma 5-bis dell'art. 25, D.Lgs. n. 546/1992, gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi; inoltre, il giudice non tiene conto degli atti e documenti cartacei dei quali le parti non abbiano provveduto al deposito in copia informatica con attestazione di conformità all'originale.
8. pubblicazione e comunicazione della sentenza (art. 1, comma 1, lettera r, D.Lgs. n. 220/2023): nell'art. 37, D.lgs. n. 546/1992 si prevede il deposito telematico della sentenza nonché l'apposizione sulla stessa della firma digitale da parte del segretario, il quale provvede a dare successiva comunicazione alle parti costituite entro trenta giorni dal deposito medesimo.

Una nuova fattispecie di litisconsorzio necessario ex art. 14, co. 6 bis D. Lgs. n. 546 del 1992

All'art. 14 (litisconsorzio ed intervento), è stato aggiunto il comma 6bis, a norma del quale, nel caso di vizi di 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.

Il legislatore della riforma ha introdotto tale nuova disciplina che si aggiunge e coesiste con quella disciplinata dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1992 (sostituzione processuale ex art. 81 cpc).

Nel caso di impugnazione con deduzione del vizio di notifica dell'atto presupposto, parte resistente si difendeva, prima della novella in esame, eccependo il proprio difetto di legittimazione passiva per tale vizio e chiamava in causa l'ente creditore.

Oggi, il contribuente che deduce il vizio di notifica dell'atto presupposto emesso da soggetto diverso da quello che ha formato l'atto impugnato, deve proporre ricorso nei confronti di entrambi questi soggetti, in applicazione della nuova fattispecie di litisconsorzio. Il nuovo comma 6-bis ha portata generale riguardando ogni rapporto tra atti presupposti e atti successivi.

L'art. 39 continuerà a trovare applicazione quando non vi sia deduzione di un vizio di notificazione dell'atto presupposto e l'eccezione riguardi solo la «regolarità e validità degli atti» (es. estinzione dell'obbligazione per intervenuto pagamento).

Come evidenziato anche dalla dottrina (Glendi), il nuovo co. 6 bis nato per risolvere un problema piuttosto semplice di sanatoria di un frequente e abusato vizio di notifica, innescherà un meccanismo processuale dirompente che rischia di danneggiare invece di favorire l'Amministrazione finanziaria. Criticità:

- i) antinomia di siffatta disposizione con l'art. 39 D.lgs cit. tuttora vigente;
- ii) processi più lunghi, CGT costretta a ordinare l'integrazione del contraddittorio laddove il ricorrente non ha notificato a tutte le parti resistenti;
- iii) sentenze emesse *inutiliter data* in ipotesi di violazione del contraddittorio;
- iv) contrapposizione con legge delega n.111/2023 che prevede il radicale superamento della dualità tra Agenzia e Ader destinato quest'ultimo ad essere normativamente assorbito nell'Agenzia come da autorevole monito espresso dalla Corte Costituzionale (sent. n. 120/2021);
- v) incide sull'art. 19 del D.lgs n. 546/92? Art. 19, co. 3 D.lgs cit. prevede che il contribuente, nell'impugnare un atto denunciando un vizio di notifica dell'atto presupposto, può ma non deve necessariamente impugnare l'atto presupposto; mentre ora il comma 6 bis prevede non la facoltà ma l'obbligo di notificare il ricorso a entrambi.

Spese del giudizio

Due sono le modifiche introdotte nell'art. 15, D.Lgs. n. 546/1992.

Il nuovo comma 2 prevede che le spese di lite siano compensate, in tutto o in parte, non soltanto in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni da indicare espressamente in motivazione ma anche quando la parte sia risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio.

Inoltre, nel comma 2-nonies è introdotta l'espressa previsione secondo cui nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte.

Quest'ultimo comma è da leggersi in combinato disposto con il nuovo articolo 17-ter, comma 1, del d. lgs. 546/1992: "gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali sono redatti in modo chiaro e sintetico", regola voluta dalla riforma Cartabia per il processo civile (articolo 121 c.p.c.).

Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione e sentenza in forma semplificata

Il nuovo art. 47-ter, D.Lgs. n. 546/1992 riconosce al giudice, sia monocratico che collegiale, la possibilità di definire la causa in sede di decisione della domanda cautelare. La Corte accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria e sentite sul punto le parti costituite e sempreché nessuna delle stesse dichiara di voler proporre motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione e trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso, può definire, in camera di consiglio, il giudizio con una sentenza in forma semplificata.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 60 del c.p.a., si preserva il diritto di entrambe le parti di chiedere termini per proporre motivi aggiunti e regolamento di giurisdizione. In tal caso, ove necessario, il giudice dispone l'integrazione del contraddittorio e fissa contestualmente la data per il prosieguo della trattazione.

La decisione con sentenza in forma semplificata è consentita in caso di manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso; in tali ipotesi, la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, ovvero, se del caso, a un precedente conforme.

Criticità art. 47-ter D.Lgs. 546/1992

La tutela cautelare in materia tributaria è stata introdotta con la «vera» riforma del processo tributario del 1992. Questa disciplina, oggetto di virtuosa esperienza sul piano applicativo, nonostante alcune marginali resistenze, ha contribuito a segnare il passaggio dal «contenzioso» tributario al «processo» vero e proprio.

La nuova normativa scoraggia il normale accesso alla tutela cautelare per timore di una decisione abbreviata, che sarebbe frutto di un discrezionale convincimento del giudice tributario, che si porrebbe in contrasto con l'art. 111 Cost e che può comportare il proliferare di giudizi in conseguenza di decisioni abbreviate.

Al contempo, va tuttavia evidenziato che molto spesso la richiesta cautelare viene molto spesso abusata dai difensori dei contribuenti, più che dai contribuenti, e viene richiesta anche laddove gli importi sono modesti e dunque in assenza del *periculum in mora*. In questi casi, tuttavia, se si intende legittimamente evidenziare l'infondatezza della domanda cautelare, il giudice ha lo strumento della condanna alle spese che può fungere anche da deterrente piuttosto che procedere con la decisione abbreviata che potrebbe innescare la proliferazione di successive impugnazioni.

La nuova modalità di acquisizione della prova “testimoniale”

Una delle prime disposizioni da analizzare per dare una risposta al quesito è il comma 1 dell’articolo 1.

Questo reca modifiche ed integrazioni al D.Lgs. n. 546 del 1992. La lettera a) del comma 1, interviene sull’art. 7, comma 4 del citato decreto legislativo, aggiungendo due periodi volti a disciplinare:

- i) la facoltà di notifica in via telematica dell’intimazione e del modulo di deposizione testimoniale;
- ii) il deposito in via telematica del modulo di deposizione sottoscritto dal testimone con firma digitale.

In deroga all’art. 103-bis delle disposizioni di attuazione del c.p.c., il testimone munito di firma digitale può rendere la testimonianza su un apposito modulo scaricabile sul sito del Dipartimento della Giustizia tributaria e sottoscriverlo in ogni sua parte apponendo la firma digitale. Modulo che sarà successivamente depositato telematicamente dal difensore della parte che lo ha citato.

L’innovazione legislativa pare dar compimento alle considerazioni della [relazione finale](#) della Commissione interministeriale del Ministero dell’economia e delle finanze e della giustizia redatta nel 2021 dove si legge che *“come per gli altri processi è il giudice che, in relazione alle caratteristiche del tributo, dovrebbe farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell’ammissibilità della prova dedotta e della veridicità e validità della testimonianza resa. Ne consegue che la preclusione imposta al giudice tributario di assumere prove testimoniali si risolve inevitabilmente per il contribuente in un ostacolo a (se non talvolta in un’impossibilità giuridica di) dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una preclusione del diritto di difesa del contribuente stesso non giustificabile con il solo argomento, tautologico, della natura documentale (e, quindi, speciale) del processo tributario.”* (Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, 30 giugno 2021, pagina 13).

La lettera e), in attuazione della lett. b), n. 1, della norma di delega, modifica il comma 1 dell'art. 16, adeguando le previsioni relative alle modalità di invio delle comunicazioni a cura delle segreterie delle corti con la sostituzione del riferimento al "*plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento*" con quello alla "*raccomandata con avviso di ricevimento*".

La lettera f), in attuazione del criterio di delega di cui lettera b), introduce alcune modifiche all'art. 16-bis. In particolare, il comma 1, al numero 1), sostituisce integralmente il comma 1 dell' art. 16-bis e prevede:

- i) l'obbligo di effettuare le comunicazioni mediante PEC, ponendo l'onere a carico del difensore di comunicare ogni variazione dell'indirizzo alle altre parti e alla segreteria la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo né a procedere alla comunicazione mediante deposito in segreteria;
- ii) nel caso di pluralità di difensori di una parte costituita la comunicazione è perfezionata se ricevuta anche da uno solo di essi al quale spetta informarne gli altri;
- iii) l'obbligo per le parti, i consulenti e gli organi tecnici di notifica e deposito esclusivamente con modalità telematiche, introducendo un rinvio alle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico e abrogando la facoltà del giudice di autorizzare, in via eccezionale, il deposito con modalità diverse.

Sono abrogate le disposizioni relative alla facoltà di utilizzo della modalità telematica per i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica.

È inserita la previsione per cui la violazione delle norme sul processo telematico e delle relative norme tecniche non costituisce causa di invalidità del deposito, salvo l'obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice.

Contenuto del fascicolo processuale e nuova trattazione della controversia

L'art. 25-bis del Dlgs cit. (Potere di certificazione di conformità) al comma 5bis prevede che gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi o nei gradi successivi; il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti cartacei di cui non sia depositata nel fascicolo telematico la copia informatica munita di attestazione di conformità.

L'art. 33, co. 1 del D.lgs cit. (Trattazione in camera di consiglio) prevede che la controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non chieda la discussione in pubblica udienza, in presenza o da remoto, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, e da depositare nella segreteria unitamente alla prova della notificazione. Se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, fermo il diritto, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto. Nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione.

La disciplina della partecipazione all'udienza pubblica da remoto

Articolo 34-bis (Udienza a distanza).

I contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado possono partecipare alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 da remoto.

La discussione da remoto è chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti costituite entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, ed è depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione.

Nei casi di trattazione delle cause da remoto la segreteria comunica, almeno tre giorni prima della udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento.

Nel verbale di udienza viene dato atto delle modalità con cui si accerta l'identità dei partecipanti e della loro libera volontà di parteciparvi, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali.

I verbali e le decisioni deliberate all'esito dell'udienza o della camera di consiglio si considerano, rispettivamente, formati ed assunte nel comune in cui ha sede l'ufficio giudiziario presso il quale è stato iscritto il ricorso trattato.

Il luogo dal quale si collegano i giudici, i difensori, le parti che si difendono personalmente e il personale amministrativo è considerato aula di udienza a tutti gli effetti di legge.

Conclusioni

Le modifiche introdotte hanno sia luci che ombre.

Luci:

- i) ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria attraverso la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo anche grazie all'obbligo di utilizzare modelli predefiniti per la redazione dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;
- ii) prevedere, nel caso in cui una delle parti processuali chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipino sempre in presenza alla discussione. Viene così meno la possibilità per i giudici e il personale amministrativo di partecipare alla discussione da remoto anche qualora sia stata fatta richiesta della discussione in presenza. Si è così evitato di svilire il ruolo dell'udienza, quale momento fondamentale di esercizio del diritto al contraddittorio, garantendo in tal modo non solo il pieno esercizio del diritto di difesa ma anche dignità e decoro al processo tributario e ciò anche alla luce di quanto stabilito dal comma 1 dell'art. 35, D.Lgs. n. 546/1992 che prevede la lettura immediata del dispositivo da parte del collegio e che imporrà al collegio di confrontarsi sui contenuti della controversia prima dell'udienza.

Ombre:

- i) rischio decisione abbreviata all'esito della fase cautelare (art 47 ter D.lgs cit.);
- ii) compensazione spese di lite laddove il contribuente vinca in base a documenti prodotti per la prima volta nel corso del giudizio;
- iii) introduzione della nuova ipotesi di litisconsorzio necessario che inevitabilmente determinerà una proliferazione di giudizi allungando inevitabilmente la durata dei processi.