

Corso online

## **Entrate locali:**

# **l'attuazione della riforma su sanzioni, riscossione e contenzioso**

**Indirizzi operativi**

**Martedì 29 ottobre 2024, ore 14.30-16.30**

Docente

**Pasquale Mirto**

Dirigente settore entrate di Unione di Comuni.

Esperto ed autore di pubblicazioni in materia di tributi locali.

Condirettore Periodico "Bilancio e Tributi Locali".



**[www.ufficiotributi.it](http://www.ufficiotributi.it)**

La rivista giuridica online  
in materia di tributi locali e regionali

“Ufficio Tributi” è il servizio Internet dedicato alla fiscalità locale, regionale e alla riscossione pubblica. Costantemente aggiornato con le ultime novità di normativa, prassi e giurisprudenza.

Servizi inclusi:

- ❖ Finanza e Tributi Locali Channel (11 corsi online all'anno sulle tematiche di maggior interesse per gli operatori del settore)
- ❖ Dossier tematici ed e-book
- ❖ Scadenziario
- ❖ Risposta a quesiti
- ❖ Come fare (modelli operativi)
- ❖ Newsletter quindicinale di aggiornamento
- ❖ Legge 241/1990 annotata con la prassi e giurisprudenza
- ❖ Motore di ricerca

Per informazioni

**SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI**

**Tel. 0541 628200**

# Manuale per la gestione e il controllo dei tributi locali dopo la riforma fiscale

- › Procedure di accertamento per IMU, TASI, TARI e Imposta di soggiorno
- › Attività di notifica
- › Applicazione delle sanzioni
- › Istituti deflativi del contenzioso

Aggiornato a:  
D.Lgs. n. 219/2023, D.Lgs. n. 220/2023, D.Lgs. n. 87/2024

Il volume illustra i presupposti delle entrate locali, al fine di comprendere le fonti della pretesa tributaria e le basi su cui si ancora l'attività accertativa. Altrettanto rilievo è riservato alla riorganizzazione degli uffici tributi, tenuto conto delle nuove procedure stabilite dall'obbligo del contraddittorio preventivo. Particolare attenzione viene posta anche alla redazione dell'atto di accertamento esecutivo da notificare al termine del confronto, in cui gioca un ruolo essenziale la motivazione "rafforzata". Il volume esamina altresì numerose casistiche di controllo in ambito IMU, TASI, TARI e dell'Imposta di soggiorno, per le quali sono riportate le modalità di accertamento e gli orientamenti giurisprudenziali che si sono venuti a formare. Viene poi illustrata la modalità di redazione dell'atto di accertamento esecutivo, mettendo in risalto i suoi elementi essenziali, nonché gli errori da non commettere in sede di notifica. Interessante anche la parte dedicata agli istituti deflativi del contenzioso, utile per gestire i rapporti con i contribuenti nell'ottica di conseguire il raggiungimento di accordi stragiudiziali in conformità alla tax compliance, quale rapporto di collaborazione che deve guidare l'ente impositore nella sua attività di verifica. Il manuale è corredato da schemi e modelli utili per l'attività di accertamento, resi disponibili in formato editabile e personalizzabile nei contenuti aggiuntivi online.

Per informazioni

**SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI**

**Tel. 0541 628200**

**[www.maggiolieditore.it](http://www.maggiolieditore.it)**

# Programma

## **Lo stato di attuazione della delega fiscale (Legge n. 111/2023)**

- • I Decreti emessi e pubblicati in Gazzetta Ufficiale.
- • Gli ulteriori Decreti in fase di predisposizione e approvazione.

## **La disciplina sanzionatoria**

- • Principi generali e regime sanzionatorio dei tributi locali.
- • Il ravvedimento operoso e le violazioni ultrannuali.
- • I poteri dei Comuni in materia di sanzioni.

## **La riforma delle sanzioni tributarie**

- • I principi di proporzionalità e di offensività.
- • La riduzione delle sanzioni.
- • La non punibilità del contribuente che si adegua alle indicazioni dell'Amministrazione.
- • La revisione del cumulo giuridico e del ravvedimento.
- • La deroga al principio del "*favor rei*".

## **La riforma della riscossione**

- • La Legge n. 160/2019 e lo stato della riscossione.
- • La questione del magazzino dei ruoli.
- • Il discarico automatico dei ruoli in cinque anni.
- • L'ingresso dei privati nel recupero delle quote discaricate.
- • La revisione della disciplina sulla rateizzazione.
- • Le altre novità.

## **La riforma del contenzioso tributario**

- • Le novità introdotte dalla Legge n. 130/2022.
- • Il Decreto Legislativo n. 220/2023.
- • L'eliminazione della procedura di reclamo-mediazione.
- • Le altre novità del Decreto Legislativo n. 220/2023: profili essenziali.

# Lo stato di attuazione della delega fiscale

- L'attuazione della legge delega per la riforma fiscale (legge 111/2023) procede abbastanza celermente per il comparto erariale, mentre si muove a stento per il comparto dei tributi comunali.
- Finora sono stati pubblicati in G.U. 13 decreti legislativi, di cui alcuni di interesse per i Comuni, in quanto trasversali.
- Quelli sui tributi comunali, sono ancora in gestazione, e se **ne prevede l'emanazione nel 2025**, sebbene alcune previsioni potrebbero vedere la luce prima, in quanto inserite in altri provvedimenti (come la **modifica dei criteri di accatastamento delle strutture ricettive** all'aperto, confluita nell'art. L'art. 7-quinquies, dl 113/2024, convertito con legge 7 ottobre 2024, n. 143).
- C'è da ipotizzare che le questioni «più calde» saranno anticipate nella legge di bilancio 2025, come la questione della quota fissa della Tari da applicare sull'intero compendio produttivo, secondo una recente, ma consolidata, giurisprudenza di legittimità, che pare però essere osteggiata dal legislatore.

# I tempi della legge delega

La legge delega – in vigore dal 29 agosto 2023 – concede 24 mesi al Governo per l’emanazione dei decreti legislativi.

È stato prorogato di 16 mesi, al 31 dicembre 2025, invece, il termine per approvare i testi unici di riordino delle diverse materie.

Alle Camere sono stati trasmessi tre schemi di testi unici:

tributi erariali minori (Ag 184);

sanzioni tributarie (Ag 192);

giustizia tributaria (Ag 193).

**I testi unici sono compilativi**, e quindi «non dovrebbero» recare modifiche normative.

E tuttavia, non sono pochi i casi in cui alcune tematiche sono normate da disposizioni diverse, succedutesi nel tempo, sicché il testo unico non ha solo una funzione compilativa, ma anche «interpretativa», nel senso che individua le norme non più applicabili in quanto tacitamente abrogate per incompatibilità con la norma sopravvenuta.

# Lo stato di attuazione della delega fiscale

- Sono stati pubblicati i d.lgs.
  - sulla fiscalità internazionale, con la global minimum tax (D.lgs 209/2023);
  - Irpef e Ires (D.lgs 216/2023)
  - **revisione dello Statuto del contribuente (D.lgs 219/2023)**
  - **contenzioso fiscale (D.lgs 220/2023)**
  - cooperative compliance (D.lgs 221/2023)
  - semplificazione degli adempimenti (D.lgs 1/2024)
  - accertamento e concordato fiscale (D.lgs 13/2024)
  - giochi (D.lgs 41/2024)
  - **sanzioni (D.lgs 87/2024)**
  - decreto correttivo del concordato (D.lgs 108/2024)
  - **riforma della riscossione (D.lgs 110/2024)**
  - successioni e imposte indirette (D.lgs 139/2024)
  - disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (D.lgs 141/2024).

# **LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO**



## GLI OBIETTIVI DELLA RIFORMA

- 1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;
- 2) assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni;
- 3) prevedere l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva;
- 4) rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflativi;
- 5) escludere, in virtù dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'applicazione delle sanzioni qualora ricorrano due condizioni:
  - i. il contribuente intende adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi e, a tal fine, egli presenta un'apposita dichiarazione integrativa;
  - ii. la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente paga l'imposta dovuta.

## Deroga favor rei

- L'art. 5, d.lgs. 87/2024, prevede che le disposizioni recate dagli articoli 2, 3 e 4, **si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**, disposizione che coinvolge anche il sistema sanzionatorio tributario degli enti locali. Il legislatore ha infatti ritenuto di derogare espressamente al principio del favor rei, disciplinato dall'art. 3, comma 3, d.lgs. 472/1997, e ciò **in ragione della necessità di garantire la copertura finanziaria delle modifiche** – che sono in generale più favorevoli al contribuente – in ossequio al principio costituzionale del pareggio di bilancio sancito dall'art. 81 della Costituzione.
- Va anche segnalato che, nei principi informativi del decreto attuativo della delega, la **sanzione edittale viene generalmente ridotta ad una percentuale fissa**, e non più variabile, e che **la personalizzazione della sanzione avviene attraverso gli istituti della recidiva e, all'opposto, della riduzione per sproporzione, contenuti del nuovo art. 7**. In sostanza, si accentua, sempre in nome della proporzionalità, la valorizzazione della condotta del contribuente.

## SANZIONI TRIBUTI COMUNALI

- Va precisato, che per quanto attiene alla “misura” delle sanzioni relative ai singoli tributi comunali, queste dovrebbero essere oggetto di un provvedimento specifico, da emanarsi probabilmente nell’ambito dell’attuazione degli art. 14 e 20, legge 111/2023
- Le prime bozze non ufficiali recano la soppressione della graduazione delle sanzioni per omessa denuncia (oggi dal 100% al 200%) e per infedele denuncia (oggi dal 50% al 100%), prevedendo, rispettivamente, **la sanzione fissa del 70% e del 40%.**
- **Vedremo che il ritardo nell’emanazione dei decreti legislativi relativi ai tributi locali (ed anche alla riscossione coattiva afferenti i tributi locali) è destinata a creare delle incertezze non facilmente superabili, ad iniziare dalla possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso una volta ricevuto lo schema dell’atto nel caso di attivazione del contraddittorio preventivo.**

## SANZIONI PER OMESSI/TARDIVI VERSAMENTI

- L'art. 2, d.lgs. 87/2024 modifica l'art. 13, d.lgs. 471/1997 riducendo **la sanzione per gli omissi o parziali versamenti dal 30% al 25%**.
- Come visto, la nuova misura della sanzione si renderà applicabile per **le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**. Pertanto, l'accertamento dei tributi comunali per l'anno 2024 dovrà tener conto di questa discrasia temporale. Così, ad esempio, nel contestare l'omesso versamento dell'IMU per l'intero anno 2024, il Comune dovrà applicare la sanzione del 30% per l'omesso versamento della rata di acconto e la sanzione del 25% per l'omesso versamento della rata di saldo.
- Sarà, pertanto, necessario, che i Comuni verifichino fin da subito se il gestionale informatico IMU sia in grado di gestire due diverse sanzioni all'interno dello stesso anno d'imposta. E tale verifica andrà fatta al più presto, soprattutto per quei Comuni che di norma notificano gli atti per omesso versamento l'anno successivo (il 2025) a quello in cui doveva essere fatto il versamento.

## SANZIONI PER OMESSI/TARDIVI VERSAMENTI

- Forse ancor più complicata appare la gestione della Tari, sulla quale permane sempre il dubbio di poterla qualificare come tributo in autoliquidazione, essendo l'invio degli avvisi bonari di pagamento non espressamente previsto dalla normativa. Per tale tributo si dovrebbe far riferimento alle scadenze codificate nel regolamento comunale, e quindi occorrerà assoggettare alla nuova sanzione del 25% solo gli omissi versamenti relativi alle rate in scadenza a partire dal 1° settembre.
- Va anche considerato che **i regolamenti comunali relativi alle entrate patrimoniali**, quali quelli relativi al CUP ed alla tariffa rifiuti corrispettiva, hanno mutuato dall'ambito tributario la sanzione del 30% da applicare in caso di omissio versamento, sicché per coerenza sistemica anche per tali entrate i regolamenti comunali andrebbero rivisti per uniformare il sistema sanzionatorio.

# SANZIONI PER OMESSI/TARDIVI VERSAMENTI

- Infine, occorre considerare che la riduzione della sanzione per gli omissi o parziali versamenti **comporta anche la riduzione della sanzione prevista per i tardivi versamenti.**
- L'art. 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. 471/1997 prevede per i versamenti effettuati **con ritardo non superiore a 90 giorni l'applicazione della sanzione prevista per gli omissi versamenti, ridotta alla metà.** Sicché, dal 1° settembre 2024, la sanzione sarà pari al 12,5%. Inoltre, il terzo periodo del primo comma dell'art. 13 prevede che per i versamenti effettuati **con un ritardo non superiore a quindici giorni,** la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta **a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.** Pertanto, per i versamenti tardivi effettuati a decorrere dal 1° settembre 2024, si avrà il seguente regime sanzionatorio:
  - a) per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni si applica la sanzione del 12,5%;
  - b) per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al precedente punto è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo, pertanto:
    - b.1) fino al quindicesimo giorno di ritardo, è dovuta una sanzione pari allo 0,8333 per ogni giorno di ritardo (12,5/15 gg);
    - b.2) dal sedicesimo giorno di ritardo e fino al novantesimo giorno si applica la sanzione del 12,5%;
    - b.3) dal novantunesimo giorno si applica la sanzione piena del 25%.

# I PRINCIPI DI PROPORZIONALITÀ E DI OFFENSIVITÀ

Il d.lgs. 87/2024 introduce inoltre il nuovo comma 3-bis all'art. 3 , d.lgs. 472/1997, a mente del quale **“la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività”**.

La modifica recepisce i principi di diritto enunciati dalla Corte di cassazione e dalla Corte costituzionale .

La norma va letta unitamente all'art. 10-ter, legge 212/2000, introdotto dal d.lgs. 219/2023

(«Art. 10-ter. (Principio di proporzionalità nel procedimento tributario)

1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.
2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.
3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.)

# I PRINCIPI DI PROPORZIONALITÀ E DI OFFENSIVITÀ

Ai fini dell'attuazione pratica dei principi di proporzionalità ed offensività nell'ambito delle sanzioni tributarie relative ai tributi comunali, considerato che il legislatore, in attuazione di detti principi, sta provvedendo all'attenuazione delle sanzioni per i casi di omessa od infedele dichiarazione, passando dal sistema a forbice, con un minimo ed un massimo, ad un sistema proporzionale fisso, con sanzione predeterminata in caso di omessa od infedele dichiarazione (rispettivamente, 70% e 40%, secondo le anticipazioni circolate), l'ente locale potrà fare riferimento ad essi

- A) sia nell'esercizio del **potere di disapplicazione delle sanzioni**, seppur al verificarsi delle condizioni normativamente codificate (tipicamente, l'incertezza dell'ambito di applicazione delle norme)
- B) sia nel potere di **riduzione delle sanzioni**, che seppur predeterminate in modo fisso dalla legge, possono subire un'ulteriore riduzione **allorquando risultino spropositate, o eccessivamente "offensive"**, con riferimento alla violazione contestata. È il caso, ad esempio, del potere di riduzione delle sanzioni previsto dall'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/1997, prima fissato alla metà del minimo, ed oggi - a seguito delle modifiche recate dal d.lgs. 87/2024 - ad un quarto della misura della sanzione prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile.



## I PRINCIPI DI PROPORZIONALITÀ E DI OFFENSIVITÀ

Con riferimento al principio di proporzionalità può essere richiamata la Corte costituzionale, sentenza 10 marzo 2023, n. 40, nella quale si è osservato che in materia di sanzioni amministrative «**le previsioni sanzionatorie rigide**, "che colpiscono in egual modo, e quindi equiparano, fatti in qualche misura differenti, debb[o]no rispondere al principio di ragionevolezza" (sentenza n. 212 del 2019). Di qui l'esigenza di verificare che la sanzione non sia manifestamente sproporzionata anche in relazione alle condotte meno gravi (sentenze n. 95 del 2022, n. 185 del 2021 e n. 112 del 2019). Pure "per le sanzioni amministrative si prospetta, dunque, l'esigenza **che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato**" (sentenza n. 185 del 2021). Ciò discende, appunto, dal dovere di assicurare l'attuazione del principio di proporzionalità, il quale, in questo ambito, trae il proprio fondamento nell'art. 3 Cost. in combinato disposto con le norme costituzionali che tutelano i diritti di volta in volta incisi dalla sanzione (sentenze n. 112 e n. 88 del 2019)».

# I PRINCIPI DI PROPORZIONALITÀ E DI OFFENSIVITÀ

Con riferimento al principio di offensività può essere richiamata la recente sentenza 2 luglio 2024, n. 116, della Corte costituzionale, nella quale si osserva quanto segue: «Con orientamento costante (...), si è anche puntualizzato che il principio di offensività opera su due piani distinti: da un lato, come precetto rivolto al legislatore, diretto a limitare la repressione penale a fatti che, nella loro configurazione astratta, presentino un contenuto offensivo di beni o interessi ritenuti meritevoli di protezione (**offensività "in astratto"**); dall'altro, come criterio interpretativo-applicativo per il giudice comune, il quale, **nella verifica della riconducibilità della singola fattispecie concreta al paradigma punitivo astratto**, dovrà evitare che ricadano in quest'ultimo comportamenti privi di qualsiasi attitudine lesiva (**offensività "in concreto"**). E affinché il principio di offensività possa ritenersi rispettato, occorre "che la valutazione legislativa di pericolosità del fatto incriminato non risulti irrazionale e arbitraria, ma risponda all'id quod plerumque accidit" (sentenza n. 225 del 2008; analogamente, sentenze n. 278 e n. 141 del 2019, n. 109 del 2016, e n. 333 del 1991)».

Queste precisazione confermano, ancora una volta, **l'illegittimità di quelle delibere comunali che predeterminano l'importo della sanzione** all'interno del minimo e massimo previsto dalla normativa (es. 150% per le omesse), sebbene il problema sarà risolto con l'introduzione della sanzione fissa.

# LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI PER ADEGUAMENTO AI DOCUMENTI DI PRASSI

- Il d.lgs. 87/2024 interviene sull'art. 6 (“Cause di non punibilità”) del d.lgs. 472/1997, modificando il comma 5-bis ed introducendo il nuovo comma 5-ter.
- Con la modifica al comma 5-bis, si precisa che, in attuazione del principio di proporzionalità, non sono punibili quelle violazioni che non arrecano un pregiudizio concreto all'esercizio dell'attività di controllo, ovvero non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo. Ipotesi molto rara nell'ambito dei tributi comunali, posto che è prassi comune non applicare nemmeno la sanzione formale di 50 euro in presenza di omissioni che comunque hanno pregiudicato l'attività di controllo (es. omessa dichiarazione, nel caso in cui questa non sia prevista a pena di decadenza)
- Il nuovo comma 5-ter dispone:
- «5-ter. Non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione competente con i documenti di prassi riconducibili alle tipologie di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i **successivi sessanta giorni dalla data di pubblicazione delle stesse**, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria».

## LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI PER ADEGUAMENTO AI DOCUMENTI DI PRASSI

La norma appare peggiorativa per il contribuente, in quanto in precedenza l'obiettivo di incertezza poteva determinare in automatico la disapplicazione delle sanzioni, non essendo subordinata ad alcun adempimento a carico del contribuente, oggi invece previsto, come la presentazione della dichiarazione integrativa (rimane comunque ferma la possibilità di disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice tributario, nel caso di incertezza normativa).

La norma non risulta applicabile ai tributi comunali. L'art. 10-sexies («documenti di prassi») legge 212/2000 prevede, al comma 1, che “l'amministrazione finanziaria” fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie, anche, mediante (a) circolari interpretative e applicative e (b) consulenza giuridica.

Il successivo art. 10-septies individua al comma 1 i casi in cui devono essere pubblicate le circolari ed al comma 3 precisa “*Il Ministro dell'economia e delle finanze ovvero, quando nominato, il suo Vice Ministro delegato per l'amministrazione finanziaria, adotta su proposta dell'Amministrazione finanziaria gli atti di indirizzo interpretativo ed applicativo di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai quali devono attenersi le circolari di cui al comma 1, lettere a), b) e c)*”.

## LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI PER ADEGUAMENTO AI DOCUMENTI DI PRASSI

- La norma in commento pone comunque qualche dubbio, a livello sistemico, derivante dalla circostanza che nell'ambito dei tributi comunali il Dipartimento delle finanze interviene con circolari e risoluzioni ministeriali che sebbene non vincolanti, per giurisprudenza consolidata, né per il contribuente né per il Comune, **possono comunque ingenerare un affidamento sul contribuente.**
- Si tratta di temi che rivestono una particolare delicatezza posto che le **indicazioni interpretative, invero, attengono alla potestà impositiva.**
- Peraltro, lo stesso Ministero delle finanze, con risoluzione n. 1 del 29 gennaio 2002 ebbe ad affermare che **“attribuire a soggetti esterni il compito di imporre le proprie determinazioni agli enti locali in merito all'applicazione concreta dei loro tributi e vincolarne anche l'attività di accertamento ... contrastano apertamente con i principi generali dell'autonomia impositiva riconosciuti dall'ordinamento”.**
- Sullo stesso solco anche l'Agenzia delle entrate, che con risoluzione n. 73/E del 6 luglio 2012, ha ribadito **“sentito anche il parere del Dipartimento delle Finanze - Direzione del Federalismo Fiscale, la Risoluzione n. 1 /DPF del 29 gennaio 2002, nella quale si afferma che “ove l'istanza di interpello concerna l'applicazione di disposizioni normative dettate in materia di tributi locali, la competenza a decidere in ordine a tale tipologia di istanze è attribuita esclusivamente all'ente impositore, in quanto titolare della potestà di imposizione, nella quale è compreso l'esercizio dei poteri di accertamento del tributo”.**

## LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI PER ADEGUAMENTO AI DOCUMENTI DI PRASSI

- È altresì pacificamente da escludersi che il potere di emettere circolari e risoluzioni in tema di applicazione dei tributi comunali possa trovare fondamento nell'art. 52, d.lgs. 446/1997, che al comma 4 dispone che il Ministero delle finanze può impugnare i regolamenti sulle entrate tributarie per vizi di legittimità avanti gli organi di giustizia amministrativa. **Pare evidente che il potere di impugnazione per vizi di legittimità delle delibere comunali esuli dall'ambito di interpretazione delle norme tributarie, il cui contrasto non va risolto innanzi al giudice amministrativo, ma innanzi al giudice tributario.**
- **Una cosa è la verifica del legittimo esercizio della potestà regolamentare, altra cosa è la corretta applicazione delle disposizioni tributarie nei confronti del contribuente.**
- La legittima mancata considerazione da parte dei Comuni del parere espresso dal Dipartimento delle finanze nelle proprie circolari “interpretative” e l'affidamento che, comunque, detti documenti di prassi possono ingenerare nei contribuenti, laddove l'interpretazione proposta sia più favorevole al contribuente rispetto a quella seguita dal Comune in sede di esercizio del proprio potere di accertamento, determinano rischi di conflitti interpretativi che richiederebbero un intervento normativo risolutore. Tanto più alla luce dell'approccio della giurisprudenza di legittimità che ha più volte censurato la prassi ministeriale in materia di emanazione di circolari e risoluzioni sulla disciplina dei tributi locali che non trovano espresso fondamento legislativo

## LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI PER ADEGUAMENTO AI DOCUMENTI DI PRASSI

- Ciò detto, si ritiene possibile per il Comune valorizzare, sotto forma di esimente, l'affidamento del contribuente ai documenti di prassi ministeriale, mediante specifica norma regolamentare. Sul punto, si ricorda che l'art. 13, comma 2, del prototipo di regolamento per l'applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente predisposto da IFEL, prevede che *“Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni **contenute in atti dell'amministrazione comunale o dell'amministrazione finanziaria**, ancorché successivamente modificate dalle amministrazioni stesse, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione comunale”*.
- Si tratta, come è evidente, **di previsione più favorevole per il contribuente, non richiedendosi alcuna dichiarazione integrativa**, che si ritiene perfettamente in linea anche rispetto alle più recenti modifiche della disciplina sanzionatoria.

## MODIFICHE AI CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE

- Il d.lgs. 87/2024 modifica i commi 1, 3, 4 e 4-bis, dell'art. 7 (“Criteri di determinazione della sanzione”), d.lgs. 472/1997.
- Al comma 1 viene anteposto il seguente periodo: *“La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis”*.
- Pertanto, nella determinazione della sanzione - oltre ad aver riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali – occorrerà tener conto anche del principio di proporzionalità
- ..... Sebbene con la sanzione fissa rilevano solo gli estremi, come **la recidiva** e **l'evidente sproporzione della sanzione**, come la sanzione minima in presenza di omesso dichiarazione con riferimento ad un'imposta dovuta irrisoria



# RECIDIVA

Con la modifica al comma 3 si interviene sulla disciplina sanzionatoria applicabile **in caso di reiterazione della violazione**, prevedendo l'innalzamento della sanzione dall'attuale "metà" fino al limite del doppio.

Inoltre, è chiarito che l'aumento della sanzione fino al doppio opera nei confronti di chi, **nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerti la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, sia incorso in altra violazione della stessa indole** non definita con ravvedimento (art. 13, d.lgs. 472/1997) o con adesione a verbale di constatazione (art. 5-quater, d.lgs. 218/1997).

La norma recepisce l'orientamento di legittimità in base al quale la recidiva può operare solo nei casi di sussistenza di precedenti atti definitivi, o perché coperti da sentenza passata in giudicato o perché non impugnati, non essendo sufficiente la mera contestazione, sebbene con atto di accertamento .

Va evidenziato, inoltre, che la recidiva deve essere applicata obbligatoriamente ("la sanzione è aumentata"), e non rappresenta una mera facoltà , seppur nel rispetto del principio di proporzionalità .

## ATTENUAZIONE ED AGGRAVANTE DELLA SANZIONE

- Si riscrive anche il comma 4 dell'art. 7, d.lgs. 472/1997, in tema di attenuanti ed aggravanti la sanzione, anche in **aderenza ai principi enunciati dalla Corte costituzionale** nella sentenza n. 46/2023 .
- Il nuovo comma 4 dispone ora quanto segue: «*Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà*».
- Rispetto alla previgente formulazione, il primo periodo accentua la possibilità di riduzione della sanzione, **portandola dalla metà ad un quarto**. Il secondo periodo, introdotto dal d.lgs. 87/2024, ha invece previsto la possibilità di aumentare la sanzione fino alla metà, ovviamente con adeguata motivazione che dia contezza della gravità della violazione e comunque della condotta e della personalità dell'autore.
- Infine, viene modificato il comma 4-bis, prevedendo che, salvo che non sia diversamente disposto dalle singole leggi d'imposta, in casi di presentazione della dichiarazione entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ad un terzo .

## CUMULO GIURIDICO

- Il d.lgs. 87/2024 modifica sostanzialmente l'art. 12, d.lgs. 472/1997, **rendendo di fatto inapplicabile, a decorrere dal 1° settembre 2024, il cumulo giuridico ai tributi comunali.**
- Invero, va osservato che l'applicazione del cumulo giuridico ai tributi comunali è stato oggetto di difficoltà interpretative, **sebbene la Corte di cassazione lo abbia ritenuto sempre applicabile**, e da ultimo anche con riferimento agli **omessi versamenti**, oggi espressamente esclusi.
- L'incertezza normativa, sebbene apparentemente risolta dalla Cassazione, ha generato una situazione eterogenea, che vede la maggior parte dei Comuni restii all'applicazione del cumulo, qualsiasi sia la violazione commessa. Ma anche i Comuni che lo applicano usano criteri differenti, essenzialmente derivanti dalla modalità di **determinazione della sanzione base, che non è quella più grave.**

## CUMULO GIURIDICO

- L'art. 12, prima della riformulazione operata dal d.lgs. 87/2024, così come interpretato da costante giurisprudenza di legittimità, prevedeva quattro autonome fattispecie:
- a) **la continuazione o progressione**, nel caso in cui il contribuente commetta più violazioni che pregiudicano o tendano a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo;
- b) **il concorso materiale formale**, nel caso in cui il contribuente commetta più violazioni formali della medesima disposizione;
- c) **il concorso formale**, nel caso in cui il contribuente con una azione od omissione viola disposizioni diverse;
- d) **la continuazione pluriennale**, nel caso in cui il contribuente commetta violazioni della stessa indole per più annualità.
- **Delle quattro fattispecie quella ritenuta applicabile ai tributi comunali è solo l'ultima, come nei casi dell'omessa dichiarazione o infedele dichiarazione reiterata per più anni, e da ultimo estesa anche agli omessi versamenti.**

## CUMULO GIURIDICO

- Come ricorda la circolare ministeriale 180/E del 10 luglio 1998, la normativa “*scolpisce una nozione propria al diritto tributario, caratterizzata dalla convergenza obiettiva di più trasgressioni rispetto alla determinazione dell'imponibile o alla liquidazione anche periodica del tributo, escludendo dal suo ambito solo le violazioni di omesso versamento. Per la norma, quindi, ciò che rileva è la commissione di violazioni che, **in forza del loro legame strutturale**, ovvero in ragione della **loro connessione funzionale ed oggettiva**, sono riunibili in ragione della loro progressione da comportamento prodromico ad evasione*”.
- E tuttavia, non si può non osservare che l'approdo della giurisprudenza di legittimità non pare attagliarsi perfettamente al dato normativo e probabilmente ciò deriva **dall'aver dato una propria autonomia al comma 5 dell'art. 12**, **comma che in realtà individua la sanzione cumulata da applicare quando le violazioni dei primi due commi siano commesse in periodi d'imposta diversi**.
- La confusione creatasi si è riversata anche sui criteri di calcolo della sanzione cumulata, ed in particolar modo all'individuazione della “sanzione base”.

# CUMULO GIURIDICO

- Circa il calcolo della sanzione cumulata, **la circolare 180/1998** riportava la seguente casistica, al fine di pervenire alla determinazione della sanzione base (cui riferire poi l'aumento previsto dal comma 1):
- a) se le violazioni si riferiscono **ad un solo periodo d'imposta** e riguardano un **solo tributo**, la **sanzione base si identifica con quella più grave;**
- b) se le violazioni interessano più tributi e un solo periodo d'imposta, **la sanzione base è quella più grave aumentata di un quinto;**
- c) se le violazioni riguardano un solo tributo ma rilevano per più periodi d'imposta, **la sanzione base è quella più grave aumentata dalla metà al triplo;**
- d) se, infine, le violazioni coinvolgono più tributi e più periodi d'imposta, la sanzione base si ottiene aumentando prima di un quinto la sanzione più grave e aumentando poi il risultato dalla metà al triplo.
- La circolare precisava inoltre che, **ricavata la sanzione base**, si dovrà procedere ad elevare la stessa **da un minimo di un quarto ad un massimo del doppio**, tenendo tuttavia presente che la sanzione non può essere irrogata in misura superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle pene previste per le singole violazioni, stante l'espresso divieto formulato in tal senso dal comma 7 dell'articolo in commento.



## CUMULO GIURIDICO

- La prevalente giurisprudenza ha ritenuto di attribuire una propria autonomia al comma 5 dell'art. 12, non considerandolo come aggravante delle violazioni contemplate nei primi due commi. Il riferimento, infatti, alla violazione “della stessa indole”, che abbracci più periodi d'imposta, deve comunque rimanere nell'alveo di un singolo “disegno criminoso” che vede più azioni ed omissioni. Nell'ambito dei tributi comunali, invece, **si è sempre in presenza di una singola violazione**, o di versamento o di dichiarazione, che rimane confinata all'interno di ogni singolo ed autonomo anno d'imposta. In tal senso, con riferimento al concetto di “violazioni della stessa indole” contenuto nel comma 5, si era espresso anche il Ministero delle finanze, con la circolare n. 138/2000, nella quale si sono illustrate le modifiche alla norma in commento recata dal d.lgs. 99/2000:
- «Nel contesto dell'art. 12, di conseguenza, il carattere fondamentale comune delle singole violazioni, richiamato dal **comma 5 attraverso la locuzione "stessa indole"**, risiede nel fatto che le stesse sono tutte riconducibili ai criteri generali di cui ai commi 1 e 2. In altri termini, ai fini dell'applicazione della sanzione unica di cui al comma 5, è sempre necessario che le violazioni relative a più periodi d'imposta, sussumibili nel concetto di "stessa indole", siano di carattere formale, come stabilito dal comma 1 dell'articolo 12, oppure che le stesse tendano a pregiudicare, nella loro progressione, la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo **di ciascun periodo**, come previsto dal comma 2 dello stesso articolo»

## CUMULO GIURIDICO

- Le criticità interpretative sopra rappresentate sono ora risolte dal d.lgs. 87/2024, la cui attuale formulazione risulta aderente a quanto già da tempo espresso dal medesimo Ministero delle finanze.
- Peraltro, sebbene la norma in questione non possa formalmente considerarsi come norma di interpretazione autentica, la relazione illustrativa sembra, neanche velatamente, attribuirgli tale valenza.
- È escluso espressamente il cumulo per gli omessi versamenti. Precisa la Relazione: b)  
sia al comma 1 che al comma 2 è stato, tuttavia, espressamente **escluso il cumulo per gli omessi pagamenti**. Va precisato che **l'esclusione appare coerente con l'indirizzo della giurisprudenza della Corte di cassazione** (sentenza 11432 del 2022 e sentenza n. 5744 del 2021), secondo cui “2.9 L'ontologica differente offensività delle due violazioni [liquidazione dell'imposta e versamento ndr] consente pertanto di affermare che il tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non è assoggettabile all'istituto della continuazione, disciplinato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 2, ma alla più severa disciplina del cumulo materiale delle sanzioni, previsto dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, che applica per ciascun mancato o tardivo pagamento un trattamento sanzionatorio, proporzionale ed autonomo, pari al trenta per cento di ogni importo non versato (cfr. Cass. n.10357/20151733/2018 e da ultimo Cass. 4155/2020)”;
- (invero, nella giurisprudenza di legittimità si stava consolidando l'orientamento opposto, che ritiene applicabile il cumulo anche con riferimento agli omessi versamenti)



## CUMULO GIURIDICO

- «c) i successivi commi 3 e 5 - che ammettono la possibilità di applicare il cumulo giuridico (con un proporzionale aggravio) anche nell'ipotesi in cui la violazione abbia inciso su più tributi o si sia ripetuta in più anni - hanno subito un mero restyling di forma, senza alcuna modifica sostanziale»
- «il comma 8 è stato modificato al fine di estendere il cumulo giuridico “agli istituti deflativi”. A tal riguardo, è stato disposto che il cumulo sia applicabile anche in sede di ravvedimento – oltre all'accertamento con adesione e conciliazione giudiziale già contemplate dalla norma – e come in passato, lo stesso può operare nell'ambito del medesimo istituto deflativo, per singolo periodo d'imposta e per lo stesso tributo;»

## RAVVEDIMENTO OPEROSO

- Anche la disciplina del ravvedimento operoso, recata dall'art. 13, d.lgs. 472/1997, è stata significativamente modificata dal d.lgs. 87/2024, anche per tener conto delle novità apportate dal d.lgs. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000). Le percentuali di riduzione delle sanzioni previste sono rimaste, tuttavia, invariate.
- **È stato introdotto il nuovo comma 2-bis**, il quale prevede che se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione **alla prima violazione**. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate.

- **La lettera b-ter)** prevede la riduzione della **sanzione ad un sesto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (contraddittorio preventivo)**, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.
- La modifica recata alla lettera b-ter) incide anche sui tributi comunali e, in particolare, sugli atti soggetti al contraddittorio preventivo. **La disposizione attua una sorta di sanatoria, in deroga alla “spontaneità” del ravvedimento**, che dovrebbe operare in assenza di controlli attivati dall’ente, salvo le deroghe di legge previste per l’Agenzia delle entrate. Uno strumento di *compliance* che sembra aver l’obiettivo di accelerare i tempi di incasso e ridurre il contenzioso **attraverso l’auto-applicazione di una sanzione ridotta.**
- **Va comunque rilevato che la deroga espressa prevista per la sola Agenzia delle entrate dal comma 1-ter alla previsione contenuta nel primo comma**, in base alla quale il ravvedimento è impedito dalla circostanza che non siano iniziati accessi o altre attività amministrative di accertamento delle quali l’autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, **dovrebbe essere estesa anche ai tributi comunali.** Ed infatti, nelle varie “bozze” non ufficiali dei decreti legislativi di attuazione della delega fiscale, che riguardano i tributi comunali, è previsto che *“Le disposizioni del comma 1-ter dell’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di ravvedimento, si applicano anche ai tributi degli enti territoriali”.*

# RAVVEDIMENTO OPEROSO

Testo previgente¶ Art. 13¶ (Ravvedimento)□	Testo modificato con il d.lgs. 87/2024¶ Art. 13¶ (Ravvedimento)□	□
1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza;¶	Identico¶ ¶ ¶ ¶ ¶ ¶	□
a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;¶	Identico¶ ¶ ¶ ¶	
a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;¶	Identico¶ ¶ ¶ ¶ ¶ ¶ ¶	
b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;¶	Identico¶ ¶ ¶ ¶ ¶ ¶ ¶ ¶	

# RAVVEDIMENTO OPEROSO

**b-bis)** ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno **successivo a quello** nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro due anni** dall'omissione o dall'errore;¶

**b-ter)** ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine** per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **oltre due anni** dall'omissione o dall'errore;¶

¶

¶

**b-quater)** ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **salvo che la violazione non rientri tra quelle** indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;¶

¶

¶

¶

¶

¶

¶

**b-bis)** ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine** per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **oltre un anno** dall'omissione o dall'errore;¶

¶

**b-ter)** ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;**¶

¶

**b-quater)** ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.** La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;¶

# RAVVEDIMENTO OPEROSO

<p>¶</p> <p>¶</p> <p>¶</p> <p>¶</p> <p>¶</p> <p>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. □</p>	<p>b. quinquies) a un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218; ¶</p> <p>¶</p> <p>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni. ¶</p> <p>¶</p> <p>¶</p> <p>¶</p> <p>¶</p> <p>□</p>
<p>1-bis. Comma abrogato dal dl n. 124/2019 (art. 10-bis, co. 1). □</p>	<p>□</p>
<p>1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli. □</p>	<p><u>Identico</u> □</p>

## Procedimento di irrogazione delle sanzioni

- Il d.lgs. 87/2024 interviene sull'art. 16 (“Procedimento di irrogazione delle sanzioni”) del d.lgs. 472/1997, con una serie di modifiche terminologiche, e con una modifica al procedimento di definizione agevolata delle sanzioni.
- Il comma 3 prevede che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.



## Procedimento di irrogazione delle sanzioni

- Il d.lgs. 87/2024 ha aggiunto ulteriori periodi al comma 3, disponendo che le somme dovute **possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro**. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato al comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. *Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata*. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui **all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.
- La norma sembra consentire al contribuente, indipendentemente dalla presentazione di un'apposita istanza da approvare, **la possibilità di auto-concedersi la rateizzazione**, seppur nei limiti temporali indicati dalla norma stessa.
- Va comunque evidenziata la non cristallina formulazione della norma, che sembra consentire, in caso di rateazione, l'applicazione **di interessi di dilazione anche sulle sanzioni, diversamente da quanto previsto dall'art. 2, comma 2, del medesimo d.lgs. 472/1997** - che testualmente dispone che “la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi” – **oltre l'applicazione della sanzione del 30% (ora 25%) sulle sanzioni irrogate, mediante il richiamo all'art. 15-ter, dpr 602/1973**.



## Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale

- Il d.lgs. 87/2024 introduce il nuovo art. 17-*bis* (“Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale”) nel d.lgs. 472/1997. La norma dispone che **nei i casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente** può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, **alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.**
- La norma ricalca la previsione già contenuta nell’art. 2-*quater*, dl 564/1994, come modificato dal d.lgs. 159/2015, e successivamente abrogato, a decorrere dal 18 gennaio 2024, dall’art. 2, comma 4, lett. a), d.lgs. 219/2023.
- In particolare, il comma 1-*sexies*, prevedeva che *«nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute».*

# LA RIFORMA DELLA RISCOSSIONE

DECRETO LEGISLATIVO 29 luglio 2024, n. 110

Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della  
riscossione.

(GU n.184 del 7-8-2024)

## Riforma riscossione

- Più che su una riforma mirata ad efficientare la riscossione coattiva, che vede oggi un magazzino ruoli di oltre 1.200 miliardi, le norme sembrano puntare molto sull'azzeramento del magazzino esistente e sulla definizione di nuove procedure che evitino, in futuro, il crearsi di un magazzino crediti con vetustà ultra quinquennale.
- Probabilmente, la convinzione di fondo è che la gestione di un magazzino ridotto, con crediti non vetusti, possa portare ad un efficientamento del personale e della riscossione stessa.

- Art. 1. **Pianificazione annuale dell'attività di riscossione**

1. L'Agenzia delle entrate-Riscossione svolge le attività di riscossione, che le sono affidate dagli enti titolari del credito, secondo procedure, effettuabili anche con logiche di raggruppamento dei crediti per codice fiscale, pianificate annualmente con la convenzione stipulata tra il Ministro dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. **Dalla data di entrata in vigore delle norme di revisione, anche organizzativa, del sistema di riscossione delle entrate delle regioni, delle province autonome di Trento e Bolzano e degli enti locali**, in attuazione degli articoli 13, comma 1, lettera b) e 14, comma 1, lettera f), numero 2), della legge 9 agosto 2023, n. 111, **la predetta pianificazione è adottata sentita la Conferenza unificata.**
2. Dall'attuazione del presente articolo non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

## Riforma riscossione

- Nonostante questo, la riforma impatta molto sui Comuni, chiamati ora ad una gestione più attenta dei propri crediti. Perché non si può nascondere che molti Comuni, una volta affidati i carichi ad Ader, **smettevano di preoccuparsene, mantenendo in bilancio il residuo attivo, magari per decenni, e senza adeguati accantonamenti a FCDE.**
- L'impatto più rilevante arriverà dal meccanismo del “**discarico automatico**”, che si verifica, salvo alcune eccezioni, quando le somme non sono incassate entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento del carico.
- Inoltre, è previsto anche il “**discarico anticipato**”, che si verifica quando, anche prima dei cinque anni, Ader verifica che non vi siano beni o crediti da aggredire, mediante l'accesso al sistema informativo che restituisce informazioni sul debitore relativamente ai fabbricati, terreni, auto, datore di lavoro, redditi da locazione, rimborsi di tributi erariali, e così via.

# Il discarico

- 1. Le quote affidate all'Agenzia delle entrate-Riscossione **a decorrere dal 1° gennaio 2025 e non riscalate entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento sono automaticamente discaricate** secondo quanto stabilito con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.
- 2. In ogni caso, l'Agenzia delle entrate-Riscossione può trasmettere **in qualsiasi momento all'ente titolare del credito**, .... la comunicazione di discarico anticipato delle quote che le sono state affidate dal 1° gennaio 2025 e per le quali la stessa ha rilevato:
  - a) la chiusura del fallimento o della liquidazione giudiziale;
  - b) mediante accesso effettuato, prima del discarico, ai sensi dell'articolo 18, comma 2, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, l'assenza di beni del debitore suscettibili di poter essere aggrediti;
  - c) la mancanza di nuovi beni rispetto a quelli con riferimento ai quali, nel biennio precedente, le attività di recupero sono state esaurite con esito parzialmente o totalmente infruttuoso.
- 3. Gli enti creditori possono chiedere all'agente della riscossione **la riconsegna anticipata dei carichi ad esso affidati** e non ancora riscossi, ad eccezione di quelli per i quali sono in corso procedure esecutive o di quelli che rientrano nelle fattispecie di cui all'articolo 4, comma 1. Modalità e termini della richiesta sono stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, adottato previa intesa in sede di Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281 . La facoltà di cui al primo periodo è esercitata:
  - a) **dopo il ventiquattresimo mese successivo a quello della presa in carico, quanto ai carichi già affidati alla data di entrata in vigore del presente decreto;**
  - b) **tra il ventiquattresimo e il trentesimo mese successivo a quello della presa in carico, quanto ai carichi affidati successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.**

## Riaffidamento dei carichi (art. 5)

- 1. Fino alla prescrizione del diritto di credito, il cui termine di decorrenza è computato dall'ultimo atto notificato anteriormente al discarico automatico, **la riscossione coattiva delle somme discaricate può essere:**
  - a) gestita direttamente dall'ente creditore;
  - b) affidata dall'ente creditore a uno dei soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sulla base delle procedure di affidamento previste dalla legge....
  - c) **riaffidata per due anni dall'ente creditore all'Agenzia** delle entrate-Riscossione mediante adesione del predetto ente **alle condizioni di servizio rese disponibili** dall'Agenzia mediante loro pubblicazione sul suo sito istituzionale.
- .... le somme riaffidate e non rimosse nel biennio sono eliminate dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore secondo le specifiche disposizioni contenute nelle norme contabili del comparto di riferimento.

## Riforma riscossione

- **Tanto il discarico automatico quanto quello anticipato opereranno per i crediti che verranno affidati ad Ader a decorrere dal 1° gennaio 2025.**
- È evidente che questo meccanismo avrà riflessi anche sui bilanci comunali, migliorandone la credibilità, perché **i crediti discaricati andranno considerati inesigibili**, salvo che il Comune ritenga che tali non siano, e quindi attivi altre forme di riscossione. Lo schema di decreto legislativo approvato prevede, infatti, per i **crediti discaricati da Ader**, la possibilità di:
  - **riscuoterli direttamente,**
  - **di affidarli ad un concessionario privato iscritto all'albo** di cui all'art. 53, d.lgs. 446/1997,
  - **di riaffidarli per due anni ad Ader** stessa, con condizioni che verranno stabilite successivamente,

Nelle prime bozze era anche **la cartolarizzazione dei crediti** (legge 130/1999) a soggetto individuato con procedura pubblica, che comunque avrebbe dovuto riscuotere con lo strumento dell'ingiunzione fiscale di cui al rd 639/1910 (mai riformato) e quindi avrebbe dovuto utilizzare comunque un concessionario privato di cui al citato art. 53... previsione cancellata a seguito di rilievi della Ragioneria Generale dello Stato



## Art. 7. Disposizioni relative al magazzino in carico all'Agenzia delle entrate-riscossione

- 1 . Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è costituita una commissione composta da un presidente di sezione della Corte dei conti, anche a riposo, che la presiede, e da un rappresentante, rispettivamente, del Dipartimento delle finanze e del Dipartimento della ragioneria generale dello Stato del predetto Ministero, nonché da un rappresentante delle regioni e province autonome di Trento e Bolzano e da un **rappresentante degli enti locali designati dalla Conferenza unificata** di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281 .
- 2. La commissione, con il supporto istruttorio dell'Agenzia delle entrate, procede all'analisi del magazzino in carico all'Agenzia delle entrate-Riscossione e, sentiti altresì gli enti previdenziali che hanno affidato carichi agli agenti della riscossione e acquisita l' intesa con la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 281 del 1997, relaziona conseguentemente al Ministro dell'economia e delle finanze, proponendogli le possibili soluzioni, da attuare con successivi provvedimenti legislativi, per conseguire il discarico di tutto o parte del predetto magazzino, in coerenza con le regole per il discarico vevoli per il futuro, entro:
  - a) il 31 dicembre 2025, **per i carichi affidati dal 2000 al 2010;**
  - b) il 31 dicembre 2027, **per i carichi affidati dal 2011 al 2017;**
  - c) il 31 dicembre 2031, **per i carichi affidati dal 2018 al 2024.**

## Art. 13. Disposizioni in materia di dilazione

- 1. All'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:
- a) il comma 1 è sostituito dal seguente:
- «1. Su **semplice richiesta del contribuente** che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, l'Agenzia delle entrate-Riscossione concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, **di importo inferiore o pari a 120.000 euro**, **comprese in ciascuna richiesta di dilazione**, fino a un massimo di:
- a) **ottantaquattro rate mensili**, per le richieste presentate negli anni 2025 e 2026;
- b) **novantasei rate mensili**, per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028;
- c) **centootto rate mensili**, per le richieste presentate a decorrere dal 1° gennaio 2029.».
- b) dopo il comma 1, sono inseriti i seguenti:
- «1.1. Su richiesta del contribuente che **documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà** economico-finanziaria, l'Agenzia delle entrate-Riscossione concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, comprese in **ciascuna richiesta di dilazione**:
- a) per le somme **di importo superiore a 120.000 euro**, fino ad un massimo di **centoventi rate mensili**, indipendentemente dalla data di presentazione della richiesta;
- b) per le somme di importo **fino a 120.000 euro**:
- 1) da ottantacinque a un massimo di centoventi rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2025 e 2026;
- 2) da novantasette a un massimo di centoventi rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028;
- 3) da centonove a un massimo di centoventi rate mensili, per le richieste presentate a decorrere dal 1° gennaio 2029.

# Compensazione con rimborsi - Art. 28-ter, dpr 602/1973

- (Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta)
- 1. **In sede di erogazione di un rimborso d'imposta di ammontare superiore a 500 euro comprensivi di interessi, l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento**, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso, sulle contabilità speciali di cui all'articolo 3, comma 2, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 10 febbraio 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011, le somme da rimborsare.
- 2. Ricevuta la segnalazione di cui al comma 1, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare tale proposta.
- 3. In caso di accettazione della proposta, l'agente della riscossione movimentata le somme di cui al comma 1 e le riversa ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo.
- 4. In caso di rifiuto della predetta proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione. In tal caso, le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva. 187
- [5. All'agente della riscossione spetta il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica dell'invito di cui al comma 2, nonché un rimborso forfetario pari a quello di cui all'articolo 24, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1993, n. 567, maggiorato del cinquanta per cento, a copertura degli oneri sostenuti per la gestione degli adempimenti attinenti la proposta di compensazione. 188]
- 6. **Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione, i limiti e le condizioni per l'applicazione del presente articolo.** 189

## Compensazione con rimborsi - Art. 20-bis, 602/1973

- *Testo applicabile a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 28-ter, comma 6, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 16, comma 1, lett. d), D.Lgs. 29 luglio 2024, n. 110.*
- Art. 20-bis
- Ambito di applicazione dell'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 10
- 1. Può essere effettuato mediante la compensazione volontaria di cui all'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, il pagamento di tutte le entrate iscritte a ruolo dall'Agenzia delle entrate **nonché dagli altri enti titolari del credito che si avvalgono dell'Agenzia delle entrate-riscossione.**
- [2. Le altre Agenzie fiscali e gli enti previdenziali possono stipulare una convenzione con l'Agenzia delle entrate per disciplinare la trasmissione, da parte di quest'ultima, della segnalazione di cui al citato articolo 28-ter, comma 1, anche nel caso in cui il beneficiario di un credito d'imposta sia iscritto a ruolo da uno dei predetti enti creditori. Con tale convenzione è regolata anche la suddivisione, tra gli stessi enti creditori, dei rimborsi spese spettanti all'agente della riscossione. ]

# RICORDIAMOCI

- *Art. 23, D.LGS. 472/1997*
- 1. Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano **un credito** nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.
- 2. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.
- 3. I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
- 4. Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione.

# LA RIFORMA DEL CONTENZIOSO

## Intanto una bella notizia per chi cura il contenzioso tributario

### Corte Conti, sezione delle Autonomie, delibera 18 del 3 ottobre 2024

- La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima sollevata dall'Associazione Nazionale Comuni Italiani - ANCI con nota dell'11 giugno 2024 (prot. n. 26/VSG/SD-24), enuncia il seguente principio di diritto:
- *«gli importi necessari alla liquidazione dei compensi **ai dirigenti o dipendenti che abbiano assistito l'ente locale nel processo tributario**, derivanti da condanna della controparte alle spese di giudizio, non sono assoggettati ai limiti di cui all'art. 23, comma 2, del d.lgs. n. 75/2017 in quanto si tratta di **risorse etero-finanziate, previamente acquisite e ritualmente riscosse**. Tali risorse devono essere gestite, sulla base di una specifica norma regolamentare interna, intesa a disciplinare, nell'ambito delle indicazioni dei rispettivi contratti collettivi nazionali di lavoro, le modalità applicative dell'incentivo»*

## Intanto una bella notizia per chi cura il contenzioso tributario

«L'attività di difesa dinanzi alla Giustizia tributaria resa dal dirigente o funzionario può costituire un risparmio di spesa, anche in un ente locale munito di avvocatura interna, riducendo l'impegno del personale togato ed evitando il ricorso a professionisti esterni; inoltre, in caso di soccombenza, l'onorario liquidato dal giudice sarebbe ridotto del 20%.»

«Nel caso in esame rileva l'art. 11, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 che ha conferito la capacità di stare in giudizio all'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso, anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi o, in caso di enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare di detto ufficio. **Questi soggetti non necessitano di conferimento di procura essendo abilitati ex lege a stare in giudizio in luogo del sindaco nel caso in cui il comune non intenda conferire procura ad un avvocato del foro** (cfr. Cass. civ., Sez. V, Sentenza, 15/06/2012, n. 9905; Cass. civ., Sez. V, Sentenza, 22/12/2016, n. 26719; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 25/05/2018, n. 13153).»



# GLI OBIETTIVI DELLA RIFORMA

- Con il d.lgs. 220/2023 si apportano una serie di modifiche alle disposizioni sul processo tributario disciplinate dal d.lgs. 546/1992, al fine di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria, di snellire, accelerare ed arricchire la fase cautelare, con la previsione dell'impugnazione delle ordinanze cautelari del giudice di primo grado. Inoltre vi sono interventi di ampliamento degli istituti di deflazione del contenzioso tributario, come la nuova conciliazione delle vertenze pendenti innanzi la Corte di Cassazione.
- In sintesi il legislatore è intervenuto su diverse aree:
  - **deflazione del contenzioso:** introduzione all'art. 14, del comma 6-*bis*; modifica dell'art. 15; modifica art. 48, con introduzione del comma 4-*bis*; modifica art. 48-*bis*.1; modifica art. 48-*ter*;
  - **riduzione dei tempi del processo:** art. 34-*bis*; modifica comma 1, art. 35; nuovo art. 47-*ter*; modifica art. 52; modifica art. 62-*bis*;
  - **più efficace tutela dei diritti del contribuente:** inserimento lett. g-*bis* e g-*ter* nell'art. 19, comma 1; modifica art. 36, comma 2, n. 4; modifica art. 47, comma 4; modifica art. 58, modifica art. 65;
  - **semplificazione e digitalizzazione:** modifica art. 7, comma 4; modifica art. 12; modifica artt. 16 e 16-*bis*; introduzione art. 17-*ter*; introduzione art. 25-*bis*, comma 5-*bis*; modifica art. 33, comma 1 e introduzione art. 34-*ter*; modifica art. 37; modifica art. 79.

## TRE DIVERSE DECORRENZE

- l'art. 4, comma 1, d.lgs. 220/2023 precisa che il decreto entra **in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, e quindi dal 4 gennaio 2024**, mentre il comma 2, individua le nuove disposizioni che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con **ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024**, fatta eccezioni per alcune modifiche, puntualmente elencato nel comma, che si applicano, invece, dal **giorno successivo all'entrata in vigore, e quindi dal 5 gennaio 2024**.
- Inoltre, l'art. 2, comma 3, elenca le disposizioni che si applicano **dalla data di entrata in vigore del decreto, e quindi dal 4 gennaio 2024**.
- Pertanto, occorre tener conto che le norme recate dal d.lgs. 220/2023 **hanno tre regimi differenziati di entrata in vigore**.

## ABROGAZIONE RECLAMO/MEDIAZIONE

- L'art. 2, comma 3, d.lgs. 220/2023 dispone l'abrogazione *“a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”* dell'art. 17-bis, disciplinate il reclamo e la mediazione per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro.
- Si sono registrate incertezze circa la decorrenza dell'abrogazione dell'art. 17-bis, in ragione del fatto che l'art. 4, comma 2, d.lgs. 220/2023 contiene una elencazione delle disposizioni recate dall'art. 1 che si *“applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore”* del decreto, e quindi dal 5 gennaio 2024, essendo il decreto entrato in vigore il 4 gennaio, ovvero il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, per quanto disposto dall'art. 4, comma 1, d.lgs. 220/2023.(\*)
- Si ritiene che la mancata inclusione dell'abrogazione dell'art. 17-bis nell'elenco di cui all'art. 4, comma 2, sia determinata dalla circostanza che **la decorrenza dell'abrogazione è già, autonomamente, regolata dall'art. 2, comma 3, che prevede, tra l'altro, un diverso regime di entrata in vigore, ovvero quella della “data di entrata in vigore” del decreto.** **Pertanto, i ricorsi notificati a decorrere dal 4° gennaio 2024, con valore della controversia non superiore a cinquantamila euro, non sono più soggetti a reclamo/mediazione e quindi vanno depositati a pena di inammissibilità nei successivi trenta giorni.**
- (\*) Ricostruzione confermata dal Comunicato n. 13 del 22 gennaio 2024 del Ministero dell'economia e delle finanze.

## ABROGAZIONE RECLAMO/MEDIAZIONE

- Ovviamente, i ricorsi notificati all'ente impositore entro la data del 3° gennaio 2024, continuano ad essere soggetti all'istituto del reclamo/mediazione, e pertanto devono essere depositi entro il termine di 120 giorni dalla data della notifica del ricorso.
- L'abrogazione dell'art. 17-*bis* è conseguente all'introduzione, ad opera del d.lgs. 219/2023, del contraddittorio preventivo e della riformulazione dell'istituto dell'autotutela. **Pertanto, il confronto tra contribuente ed ente impositore viene anticipato in una fase antecedente a quella contenzioso.**
- L'abrogazione del reclamo/mediazione deve indurre gli enti impositore a valutare attentamente gli elementi prodotti dal contribuente nella fase del contraddittorio oltre alle eventuali richieste di annullamento in autotutela presentate con riferimento agli atti non soggetti al diritto al contraddittorio, e ciò al fine di evitare che l'annullamento dell'atto successivamente alla notifica del ricorso, porti, nel caso di deposito del ricorso stesso, alla presentazione, da parte dell'ente, di una richiesta di cessazione della materia del contendere, che dovrebbe implicare, salvo diverso accordo tra le parti, la condanna alle spese sulla base del principio della soccombenza virtuale.

## Modifiche alla capacità di stare in giudizio delle Regioni

- L'art. 11 (*“Capacità di stare in giudizio”*) è modificato con l'introduzione del seguente comma 3-ter: ***“La Regione nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante i dirigenti degli uffici finanziari e tributari, nonché mediante i funzionari individuati dall'ente con proprio provvedimento”***.
- La novella estende alle regioni la possibilità di stare in giudizio direttamente, mediante i propri dipendenti, già prevista dal comma 3 per gli enti locali, sebbene l'art. 15, comma 2–sexies, d.lgs. 546/1992, nel fare riferimento genericamente all’“ente impositore” già prevedeva la liquidazione delle spese in caso di assistenza mediante propri funzionari, oltre a non essere prevista l'obbligatoria assistenza in giudizio da parte di un difensore abilitato. Con la modifica, pertanto, si rende più chiaro e coordinato il quadro di riferimento per tutti gli enti impositori, e per questo avrebbe dovuto trovare immediata applicazione, ma l'art. 4, comma 2, d.lgs. 220/2023 ne prevede l'applicazione ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.
- Il comma 3, infatti, dispone che ***“L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio”***.
- L'art. 15, comma 2–sexies, d.lgs. 546/1992, dispone che *“Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto”*.
- L'art. 12, comma 1, infatti, dispone che *“Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato”*.

## Modifiche all'assistenza tecnica

- Il d.lgs. 220/2023 modifica il comma 7 ed aggiunge il comma 7-bis all'art. 12 (*“Assistenza tecnica”*), d.lg. 546/1992.
- Nel comma 7 viene aggiunta la possibilità per chi conferisce l'incarico al difensore di apporre la firma digitale, con il conseguente venir meno dell'obbligo di certificazione da parte del difensore della avvenuta firma autografa. Nel caso di procura conferita su supporto cartaceo, il difensore deposita una copia per immagine su supporto informatico, attestandone la conformità ai sensi dell'art. 22, comma 2, d.lgs. 82/2005, con l'inserimento della relativa dichiarazione.
- Il nuovo comma 7-bis dispone che *“La procura alle liti si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce quando è rilasciata su un separato documento informatico depositato telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce ovvero quando è rilasciata su foglio separato del quale è effettuata copia informatica, anche per immagine, depositata telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce”*.
- **La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.**
- L'art. 22, comma 2, d.lgs. 82/2005 dispone che *“Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono estratte, se la loro conformità è attestata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, secondo le Linee guida”*.

## MODIFICHE IN TEMA DI LITISCONSORZIO

- Si modifica l'art. 14 (*"Litisconsorzio ed intervento"*) inserendo il nuovo comma 4-bis: ***"In caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti"***.
- La disposizione evita giudizi paralleli, tra il contribuente ed il soggetto che effettua la riscossione coattiva e quello che ha notificato l'atto portato in riscossione. In tal modo, si opera una concentrazione in un unico processo di una fattispecie che in passato ha generato una pluralità di giudizi paralleli, atteso che la Corte di Cassazione ha sempre escluso in questa ipotesi l'obbligo di integrazione del contraddittorio, **ritenendo che fosse onere di ADER la chiamata in causa dell'ente impositore, ai sensi dell'art. 39, D. Lgs. 112/1999**. Si tratta quindi anche dell'ipotesi in cui non vi siano giudizi paralleli ma un unico giudizio proposto avverso l'atto della riscossione coattiva
- **Invero, la disposizione ha l'indubbio vantaggio di evitare che la cartella sia annullata a causa della mancata chiamata in giudizio del Comune che è in grado di dimostrare la regolare notifica dell'atto presupposto.**
- **La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.**
-

## MODIFICHE IN TEMA DI SPESE DI LITE

- Il d.lgs. 220/2023 modifica l'art. 15 (*"Spese di giudizio"*) sostituendo il comma 2 ed introducendo il nuovo comma 2 *–nonies*.
- Il comma 2 ora dispone che *"Le spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio"*.
- Il comma prevede, come in passato, la ordinaria condanna alle spese della parte soccombente, salvo la sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate in sentenza. Con la modifica si prevede ora che la compensazione opera anche nel caso in cui una delle parti, quindi o l'ente impositore o il contribuente, **risulta vittoriosa sulla base di documenti decisivi prodotti solo nel corso del giudizio**. La disposizione ha, quindi, l'obiettivo di incentivare le parti ad anticipare alla fase precontenziosa la produzione dei documenti utili alla difesa delle proprie ragioni E quindi anche nell'ipotesi in cui la documentazione non sia stata prodotta da parte del contribuente in sede di controdeduzioni nel procedimento del contraddittorio preventivo, almeno per gli atti soggetti a tale istituto.
- **Va comunque evidenziato che l'art. 15 è quello più disatteso dai giudici tributari, pur tenuti, in caso di liquidazione delle spese di lite ad applicare il dm sulle tariffe forensi, visto la tendenza a liquidare sempre forfettariamente.**



## MODIFICHE IN TEMA DI SPESE DI LITE

- Il nuovo comma 2-*nonies* dispone che “*Nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte*”.
- Al riguardo si fa presente che con decreto ministeriale 7 agosto 2023, n. 110, del Ministero della giustizia, al fine di favorire la chiarezza e sinteticità degli atti processuali, sono stati definiti i criteri di redazione e limiti dimensionali, il cui mancato rispetto non comporta comunque l’inammissibilità o l’invalidità dell’atto giudiziario, ma alla luce della novella in commento potranno portare alla compensazione delle spese anche in caso di vittoria. Le indicazioni contenute nel citato decreto possono, infatti, rappresentare un utile riferimento, nelle more dell’emanazione del decreto previsto dall’art. 79, comma 2-bis, d.lgs. 546/1992, introdotto sempre dal d.lgs. 220/2023.
- **La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.**
- Con riferimento all’art. 15, d.lgs. 546/1992, va evidenziata anche l’abrogazione del comma 2-*septies* (\*), conseguente all’abrogazione dell’art. 17-bis relativo al reclamo e mediazione, di cui si dirà *infra*, abrogazione che però, per quanto previsto dall’art. 2, comma 3, lett. a), d.lgs. 220/2023, **è disposta a decorrere dal 4 gennaio 2024, sebbene si ritiene essa debba essere ancora applicata con riferimento alle controversie soggette a reclamo/mediazione notificati entro il 3 gennaio 2024.**
- (\*) Il comma disponeva che “*Nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento*”.

## Nuove disposizioni sugli atti in generale

- Il d.lgs. 220/2023 introduce il nuovo art. 17-ter (*“Degli atti in generale”*) che disciplina le modalità di redazione degli atti del processo tributario e le conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche.
- Il primo comma dispone che gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali sono redatti in modo chiaro e sintetico.
- Il secondo comma prevede, che salvo casi eccezionali previsti dalle norme tecniche, tutti gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle corti di giustizia tributaria, **nonché gli atti delle parti e dei difensori sono sottoscritti con firma digitale.**
- Il terzo comma dispone che nella liquidazione delle spese del giudizio occorre tener conto della violazione ad opera dei difensori delle parti delle previsioni di cui al comma 4-bis dell'articolo 16-bis, dell'obbligo di sottoscrizione degli atti con firma digitale, nonché più in generale delle norme tecniche del processo tributario telematico, **fermo l'obbligo a loro carico di provvedere comunque alla regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice.**
- Infine, il quarto comma prevede espressamente la nullità dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario che non siano sottoscritti con firma digitale.
- **Il nuovo art. 17-ter trova applicazione con riferimento ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.**

## MODIFICHE AGLI ATTI IMPUGNABILI

- Il d.lgs. 220/2023 introduce due nove ipotesi di atti impugnabili nell'art. 19, d.lgs. 546/1992 (*“Atti impugnabili e oggetto del ricorso”*). In particolare, sono state introdotte nel comma 1, le nuove lettere:
- g-bis): il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (**autotutela obbligatoria**);
- g-ter): il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quinqies* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (**autotutela facoltativa**). (\*)
- Le due nuove previsioni sono coordinate con le modifiche introdotte nello Statuto dei diritti del contribuente, con riferimento sia all'autotutela obbligatoria che a quella facoltativa, con la precisazione che mentre nel primo caso risulta impugnabile anche il rigetto tacito, nel caso di autotutela facoltativa tale possibilità non è contemplata.
- **La nuova disposizione si applica a decorrere dal 5 gennaio 2024.**
- 
- (\*) Invero, nello schema del d.lgs. in commento l'ipotesi dell'impugnabilità del diniego alla autotutela facoltativa non era stata prevista.

## MODIFICHE AL TERMINE PER LA PROPOSIZIONE DEL RICORSO

- Il d.lgs. 220/2023 modifica l'art. 21 (*“Termine per la proposizione del ricorso”*) disciplinando la tempistica relativa all'impugnazione del diniego tacito all'autotutela.
- In particolare il comma 2, primo periodo, risulta così riformulato: *“Il ricorso avverso il rifiuto tacito di cui all' articolo 19, comma 1, lettere g) e g-bis), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione o di autotutela presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto”*.
- **Pertanto, il ricorso avverso il diniego tacito può essere proposto dopo che siano trascorsi novanta giorni dalla richiesta di annullamento.**
- La decorrenza della modifica viene fissata dall'art. 4, comma 2, **ai giudizi instaurati dopo il 1° settembre 2024,** sicché la norma non appare coordinata con le modifiche all'art. 19, sempre in tema di impugnazione del diniego all'autotutela, che invece si applicano a decorrere dal 5 gennaio 2024.

## Modifiche al potere di certificazione di conformità

- Il d.lgs. 220/2023 inserisce nell'art. 25-bis (*“Potere di certificazione di conformità”*) il nuovo comma 5-bis, il quale prevede che **gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi**. Il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali **non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale, ai sensi dell'art. 22 CAD**.
- La norma attua il criterio direttivo della legge delega relativo al potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria e **si applica con riferimento ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024**.

## Modifiche alla disciplina sulla trattazione in camera di consiglio

- Il d.lgs. 220/2023 modifica il primo comma dell'art. 33 (*“Trattazione in camera di consiglio”*), il quale ora 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 dieci giorni liberi prima della data di trattazione, e da depositare nella segreteria unitamente alla prova della notificazione.
- Inoltre, è previsto che **se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza 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.
- La norma chiarisce, infine, **che nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione**.
- **La modifica si applica a decorrere dal 5 gennaio 2024**

## Nuova disciplina sulle udienze a distanza

- Il d.lgs. 220/2023 introduce il nuovo art. 34-bis (*“Udienza a distanza”*) che disciplina le modalità di svolgimento dell’udienza a distanza, in sostituzione della disciplina contenuta nell’art. 16, comma 4, dl 119/2018.
- La norma prevede che i contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado possono partecipare alle udienze di cui agli articoli 33 (trattazione in camera di consiglio) e 34 (discussione in pubblica udienza) da remoto. La discussione da remoto è chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti costituite entro il termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione, ed è depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione. Nei casi di trattazione delle cause da remoto la segreteria comunica, almeno tre giorni prima della udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Nel verbale di udienza viene dato atto delle modalità con cui si accerta l'identità dei partecipanti e della loro libera volontà di parteciparvi, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali e le decisioni deliberate all'esito dell'udienza o della camera di consiglio si considerano, rispettivamente, formati ed assunte nel comune in cui ha sede l'ufficio giudiziario presso il quale è stato iscritto il ricorso trattato. Il luogo dal quale si collegano i giudici, i difensori, le parti che si difendono personalmente e il personale amministrativo è considerato aula di udienza a tutti gli effetti di legge.
- **La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, a decorrere dal 5 gennaio 2024.**

## Modifiche alla disciplina sulle deliberazioni del collegio giudicante

- Il d.lgs. 220/2023 modifica il comma 1 dell'art. 35 (*"Deliberazioni del collegio giudicante"*) con l'obiettivo di garantire una tempestiva comunicazione del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali.
- In particolare, il comma 1, ora dispone che il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio **e, al termine, dà lettura immediata del dispositivo, salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni.**
- Con riferimento alla facoltà di deposito del dispositivo in segreteria, la disposizione assegna di sette giorni, ma non disciplina le conseguenze del ritardato deposito, circostanza questa che potrebbe rilevare sotto l'aspetto disciplinare, e quindi di competenza del presidente della corte di giustizia di secondo grado, il quale, ai sensi dell'art. 15, comma 1, d.lgs. 545/1992, esercita la vigilanza sulla attività giurisdizionale delle corti di giustizia tributaria di primo grado aventi sede nella circoscrizione della stessa e sui loro componenti.
- **La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, a decorrere dal 5 gennaio 2024.**
- Si ricorda che l'obbligo di comunicazione in udienza del dispositivo era, ed è ancora, previsto dall'art. 47, con riferimento al giudizio cautelare, disposizione, invero, poco attuata nella pratica.



## Modifiche alla disciplina sul contenuto della sentenza

- Il d.lgs. 220/2023 interviene sul numero 4, del secondo comma dell'art. 36 (*“Contenuto della sentenza”*) prevedendo che la sentenza debba contenere oltre alla succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto anche quella dei motivi *“di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto”*.
- La Relazione illustrativa precisa che le modifiche apportate all'articolo 36, in particolare, intendono assicurare l'effettività delle eccezioni del contribuente di carattere formale (vizi di “annullabilità” e di “nullità”) – dunque, l'effettività dei requisiti di validità degli atti (impositivi e istruttori) e dei diritti partecipativi del contribuente – mediante non solo la puntuale (seppur sintetica) enunciazione in sentenza delle statuizioni del giudice al riguardo, ma soprattutto l'indefettibilità di tale pronuncia, sanzionabile anche in sede di giudizio di legittimità.
- **La nuova disposizione si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.**

## Modifiche alla disciplina sulla pubblicazione e comunicazione della sentenza

- Il d.lgs. 220/2023 interviene sull'art. 37 (*“Pubblicazione e comunicazione della sentenza”*), modificando il comma 1 ed abrogando il comma 2.
- Con una prima modifica al comma 1 si prevede il deposito **telematico** della sentenza, entro il termine di trenta giorni dalla data della deliberazione.
- Con una seconda modifica al comma 1, viene modificato l'ultimo periodo che prevedeva l'apposizione sulla sentenza della data e della firma del segretario, ora sostituito dalla seguente previsione: *“Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito della sentenza apponendovi la propria firma digitale e la data, dandone comunicazione alle parti costituite entro tre giorni dal deposito”*.
- Conseguentemente viene abrogato il comma 2, il quale disponeva che il dispositivo della sentenza fosse comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito.
- **Le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai giudizi instaurati con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.**

## Modifiche alla disciplina sulla sospensione dell'atto impugnato

- L'art. 47 (*"Sospensione dell'atto impugnato"*), è oggetto di diverse modifiche, alcune di forma (sostituzione della commissione tributaria con la corte di giustizia tributaria), altre di coordinamento (si tiene conto della figura del giudice monocratico introdotta dalla legge 130/2022), ed altre, infine, sostanziali, con la previsione dell'impugnazione delle ordinanze cautelari prevista dal comma 4.
- In particolare, il comma 4 dispone che il collegio o il giudice monocratico, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata nella stessa udienza di trattazione dell'istanza. L'ordinanza è immediatamente comunicata alle parti. **L'ordinanza cautelare collegiale è impugnabile innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado entro il termine perentorio di quindici giorni** dalla sua comunicazione da parte della segreteria.
- **L'ordinanza cautelare del giudice monocratico è impugnabile solo con reclamo innanzi alla medesima corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione collegiale**, da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria.
- **L'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile.**
- Le modifiche all'art. 47 si **applicano ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.**

## La sentenza semplificata nel caso di giudizio cautelare

- Il d.lgs. 220/2023 introduce il nuovo art. 47-ter (*“Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione”*), che consente al giudice **la possibilità di definire la causa già in sede di decisione della domanda cautelare, con l’obiettivo di ridurre i tempi di trattazione e migliorare l’efficienza del sistema giudiziario.**
- La disposizione prevede che il collegio in sede di decisione della domanda cautelare, trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria, sentite sul punto le parti costituite, può definire, in camera di consiglio, il giudizio con sentenza in forma semplificata, salvo che una delle parti dichiari di voler proporre motivi aggiunti ovvero regolamento di giurisdizione.
- Il comma 3 individua le condizioni che legittimano la sentenza in forma semplificata, prevedendo che questa è adottata quando **il giudice ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso**. La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme.
- Il comma 2 prevede che la disposizione si applica anche quando la domanda cautelare è proposta innanzi al giudice monocratico.
- **La disposizione dovrebbe applicarsi solo in primo grado, considerato che la norma fa riferimento solo al ricorso e non anche all’appello.**
- **La sentenza semplificata può essere adottata solo nel caso in cui sia stata presentata domanda cautelare, ed a tale conclusione si perviene considerando non solo il titolo dell’art. 47-ter, ma anche il fatto che nello schema del decreto legislativo la sentenza semplificata era prevista non solo nel caso dei giudizi cautelari, ma anche nell’ipotesi in cui era assente una richiesta cautelare.**
- Il nuovo art. 47-ter si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.

## Conciliazione innanzi la Corte di Cassazione

- Il d.lgs. 220/2023 introduce nell'art. 48 (*"Conciliazione fuori udienza"*) il comma 4-bis, il quale prevede che le disposizioni relative **alla conciliazione fuori udienza si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione.**
- La Relazione illustrativa precisa che, in attuazione del criterio direttivo in tema di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, la nuova disposizione favorisce la deflazione del contenzioso particolarmente copioso davanti alla Corte di Cassazione.
- **La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.**
- Nell'art. 48-ter (*"Definizione e pagamento delle somme dovute"*), si modifica il comma 1, prevedendo che nel caso di conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione le sanzioni **si applicano nella misura del sessanta per cento del minimo previsto dalla legge.** In tal modo è garantita la continuità alla progressione sanzionatoria prevista dalla legislazione vigente in ragione dello stato di avanzamento del processo al momento del raggiungimento dell'accordo transattivo

## Modifiche in tema di conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria

- Il d.lgs. 220/2023 introduce alcune modifiche nell'art. 48-bis.1 (*"Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria"*) volte a potenziare, in un'ottica deflattiva, la conciliazione proposta dalla corte, istituto introdotto dalla legge 130/2022.
- Al primo comma viene eliminato il riferimento alle controversie soggette a reclamo, e quindi la conciliazione può essere proposta indipendentemente dal valore della controversia. Inoltre, viene eliminata la possibilità di proporre la conciliazione con riferimento all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, facendosi ora riferimento all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali.
- Con le modifiche al secondo e terzo comma, per facilitare l'accordo conciliativo, nel caso in cui la proposta sia formulata in udienza e le parti non siano comparse, la corte dovrà fissare una nuova udienza. Le parti possono chiedere il rinvio dell'udienza per facilitare il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Nel verbale di conciliazione dovranno essere indicate anche le determinazioni concernenti le spese.
- **La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.**

## Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di primo grado

- Il d.lgs. 220/2023 interviene con diverse modifiche all'art. 52 (*“Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello”*), con l'obiettivo di velocizzare la fase cautelare anche nei gradi successivi al primo.
- Con una prima modifica al comma 2, viene espunto il secondo periodo, il quale preveda che *“Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”*, in quanto la sospensione dell'esecuzione dell'atto, sia in primo che in secondo grado, è disciplinata dall'art. 47, comma 1, d.lgs. 546/1992.
- Il terzo comma disponeva la fissazione della trattazione dell'istanza di sospensione *“per la prima camera di consiglio utile”* e tale previsione, ovviamente, non forniva alcuna certezza circa i tempi di decisione dell'istanza cautelare. Con la modifica recata, oggi si prevede che *“Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima”*.
- È poi introdotto il nuovo comma 6-bis, il quale dispone che l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può in ogni caso coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia
- **La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.**

## Modifiche sull'istanza di sospensione della sentenza di secondo grado

- Il d.lgs. 220/2023 modifica l'art. 62-bis (*“Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione”*), al fine di accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche con riferimento alla sentenza di secondo grado impugnata per cassazione.
- Al primo comma è espunto l'ultimo periodo che preveda la possibilità per il contribuente di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile, possibilità già contemplata nell'art. 47, comma 1.
- Ovviamente la sospensione della sentenza di primo grado, come quella di secondo grado, può essere chiesta anche dall'ente impositore, evenienza questa che si verifica soprattutto con riferimento alle controversie sulla spettanza del rimborso o con riferimento alle spese di lite, anche considerando che l'art. 68, comma 1, d.lgs. 546/1992 prevede che le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive. A ciò si aggiunga l'irrazionale, oltre che lesiva del principio della parità delle parti nel processo, previsione contenuta nell'art 15, comma 2-sexies, d.lgs. 546/1992 che ammette la riscossione delle spese di lite liquidate a favore dell'ente impositore solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza, mentre il contribuente sembrerebbe legittimato a pretenderle anche con una sentenza non definitiva.
- Viene modificato anche il secondo comma dell'art. 62-bis, prevedendo che la data di trattazione della istanza di sospensione deve essere fissata per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.
- **La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.**



## Nuove prove in appello

- Il d.lgs. 220/2023 riscrive integralmente l'art. 58 (*“Nuove prove in appello”*), introducendo il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi successivi al primo.
- Il primo comma prevede che non sono ammessi **nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti**, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Resta, dunque, eccezionalmente ferma la possibilità per il giudice di secondo grado di acquisire le prove pretermesse nel primo grado, in ragione della loro indispensabilità ai fini della decisione, oppure in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a causa non imputabile alla parte appellante.
- Il secondo comma prevede la possibilità di proporre motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati.
- Il terzo comma dispone che **non è mai consentito** il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis, norma quest'ultima che impone la proposizione del ricorso con il quale si contesta il vizio di notifica dell'atto presupposto, nei confronti sia del soggetto che ha emesso l'atto impugnato, sia del soggetto che ha emesso l'atto presupposto a quello impugnato.
- **La modifica si applica ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024.**