

dossier

XIX Legislatura

Dicembre 2023

Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di contenzioso tributario

Atto del Governo n. 99



SERVIZIO DEL BILANCIO

Tel. 06 6706 5790 – ✉ SBilancioCU@senato.it – 🐦 @SR_Bilancio

Nota di lettura n. 108



SERVIZIO BILANCIO DELLO STATO

Tel. 06 6760 2174 / 9455 – ✉ bs_segreteria@camera.it

Verifica delle quantificazioni n. 149

La redazione del presente dossier è stata curata dal Servizio del bilancio del Senato della Repubblica.

INDICE

Articolo 1, comma 1 (<i>Modifiche al processo tributario previste alle lettere a); c); d); e); f); g); h); i); l); m); n); o); p); q); r); s); bb); cc); dd)</i>)	1
Articolo 1, comma 1 (<i>Modifiche al processo tributario previste alle lettere t); u) e v)</i>)	7
Articolo 1, comma 1 (<i>Modifiche al processo tributario previste alle lettere z) e aa)</i>).....	13
Articolo 2 (<i>Disposizioni di coordinamento e abrogazioni</i>).....	14
Articolo 3 (<i>Clausola di invarianza finanziaria</i>).....	15
Articolo 4 (<i>Entrata in vigore e decorrenza degli effetti</i>).....	16

INFORMAZIONI SUL PROVVEDIMENTO

Natura dell'atto:	Schema di decreto legislativo	
Atto del Governo n.	99	
Titolo breve:	Disposizioni in materia di contenzioso tributario	
Riferimento normativo:	Articoli 1, 4, comma 1, lettera h), e 19, comma 1, lettere da a) ad h), della legge 9 agosto 2023, n. 111	
Relazione tecnica (RT):	Presente	
	Senato	Camera
Commissione competente:	2 ^a (Giustizia) e 6 ^a (Finanze e tesoro) riunite <i>in sede consultiva</i> 5 ^a (Bilancio <i>in sede consultiva</i>)	II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite V Bilancio e Tesoro

Articolo 1, comma 1

(Modifiche al processo tributario previste alle lettere a); c); d); e); f); g); h); i); l); m); n); o); p); q); r); s); bb); cc); dd))

Il comma 1 dell'articolo 1 reca modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

La lettera a) del comma 1, dando attuazione del criterio di delega di cui all'art. 19, c. 1, lett. b) della legge n. 111/2023, interviene sull'art. 7, comma 4 del citato decreto legislativo¹, aggiungendo due periodi volti a disciplinare la facoltà di notifica in via telematica dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale nonché di deposito in via telematica del modulo di deposizione sottoscritto dal testimone con firma digitale. Quanto alla testimonianza scritta, viene previsto – in deroga all'articolo 103-*bis* delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile – che il testimone munito di firma digitale possa rendere la testimonianza su un apposito modulo scaricabile *sul sito* del Dipartimento della Giustizia tributaria e sottoscriverlo in ogni sua parte apponendo la firma digitale, che viene successivamente depositato telematicamente dal difensore della parte che lo ha citato².

La lettera b), in attuazione del criterio di cui all'art. 19, c. 1, lett. b) della legge delega, interviene sull'art. 12, che disciplina l'assistenza tecnica del difensore, prevedendo: la possibilità di sottoscrivere con firma digitale il conferimento dell'incarico al difensore (numero 1); il deposito telematico, da parte del difensore, dell'immagine della procura conferita su supporto cartaceo, con attestazione di conformità da parte del difensore medesimo (numero 2); le modalità telematiche di conferimento della procura equivalenti all'apposizione della procura in calce all'atto (numero 3). In particolare, viene introdotto un

¹ L'art. 7 disciplina i poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado. Il comma 4, in particolare, prevede che non sia ammesso il giuramento, che la corte, ove lo ritenga necessario, possa ammettere la prova testimoniale e che ove la pretesa tributaria si fondi su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso la prova sia ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

² Nella relazione finale della Commissione interministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze e della giustizia redatta nel 2021 si legge che “come per gli altri processi è il giudice che, in relazione alle caratteristiche del tributo, dovrebbe farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell'ammissibilità della prova dedotta e della veridicità e validità della testimonianza resa. Ne consegue che la preclusione imposta al giudice tributario di assumere prove testimoniali si risolve inevitabilmente per il contribuente in un ostacolo a (se non talvolta in un'impossibilità giuridica di) dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una preclusione del diritto di difesa del contribuente stesso non giustificabile con il solo argomento, tautologico, della natura documentale (e, quindi, speciale) del processo tributario.”. Cfr. Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, 30 giugno 2021, pagina 138.

nuovo comma *7-bis*, nel quale viene previsto che la procura alle liti si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce nei casi in cui venga rilasciata su un separato documento informatico, depositato telematicamente insieme all'atto cui 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 lettera c) interviene, in attuazione del criterio di delega di cui alla lett. a), sull'art. 14 (*Litisconsorzio ed intervento*), aggiungendo il comma *6-bis*, a norma del quale nel caso di vizi di notificazione eccipiti 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 lettera d), in attuazione del criterio direttivo di cui al comma 1, lettera a), dell'articolo 19 della legge delega, reca modifiche all'articolo 15 in materia spese del giudizio. In particolare si prevede: l'introduzione del comma *1-bis*, con cui viene esclusa l'applicazione della disposizione di cui al comma 1 che pone le spese a carico della parte soccombente nel caso in cui oggetto del giudizio è un atto impositivo per cui il contribuente è stato ritualmente ammesso al contraddittorio e la decisione si basa, in tutto o in parte, su elementi forniti per la prima volta dal contribuente solo in sede di giudizio (numero 1); viene modificato il comma 2 aggiungendo un'ulteriore ipotesi di compensazione delle spese del giudizio – che si aggiunge a quelle, già previste, della soccombenza reciproca e delle gravi ed eccezionali ragioni espressamente motivate – per il caso in cui la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi prodotti dalla stessa solo nel corso del giudizio (numero 2); è inserita una previsione per cui nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte (numero 3).

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

La lettera f), in attuazione del criterio di delega di cui lettera b), introduce alcune modifiche all'art. 16-*bis* (*Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici*). In particolare, il comma 1, al numero 1), sostituisce integralmente il comma 1 dell'art. 16-*bis*: prevedendo l'obbligo – e non la facoltà, come previsto dal testo vigente – di effettuare le comunicazioni mediante PEC; ponendo l'onere a carico del difensore di comunicare ogni variazione dell'indirizzo PEC alle altre parti e alla segreteria la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo né a procedere alla comunicazione mediante deposito in segreteria; prevedendo, altresì, che nel caso di pluralità di difensori di una parte costituita la comunicazione è perfezionata se ricevuta anche da uno solo di essi (secondo quanto già previsto dal testo vigente) al quale spetta informarne gli altri (obbligo introdotto dalla modifica in commento); si rafforza l'obbligo per le parti, i consulenti e gli organi tecnici di notifica e deposito esclusivamente con modalità telematiche, introducendo un rinvio alle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico e abrogando la facoltà del giudice di autorizzare, in via eccezionale, il deposito con modalità diverse (numero 2) e sono conseguentemente abrogate le disposizioni (comma *3-bis*) relative alla facoltà di utilizzo della modalità telematica per i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica (numero 3); è inserita la previsione per cui la violazione delle norme sul processo telematico e delle relative norme tecniche non costituisce causa di invalidità del deposito, salvo l'obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice (numero 4).

La lettera g) inserisce nel D.Lgs. n. 546/1992 il Capo III “*Forma degli atti*”, comprendente l'art. 17-*ter* (*Degli atti in generale*) in attuazione del criterio di cui alla lettera b), nn. 1), 2) e 3) della norma di delega. Il nuovo articolo prevede, al comma 1, che gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali siano redatti in modo chiaro e sintetico. Il comma 2 stabilisce che salvo i casi eccezionali previsti dalle norme tecniche di cui all'articolo 79, comma 3, 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 comma 3 prevede che nella liquidazione delle spese si tenga conto della violazione delle norme di cui al comma *4-bis* dell'art. 16-*bis* e delle norme

tecniche (di cui al citato art. 79, comma 2-*bis*). Il comma 4 prevede che la mancata sottoscrizione con firma digitale dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario determina la loro nullità.

La lettera h), in attuazione del criterio direttivo di cui alla lettera a) della norma di delega, modifica il comma 1 dell'art. 19 (*Atti impugnabili e oggetto del ricorso*), aggiungendo la lett. g-*bis* al fine di prevedere che possa essere impugnato il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-*quater* della legge n. 212/2000.

La lettera i) introduce alcune modifiche di coordinamento all'art. 21 (*Termine per la proposizione del ricorso*) conseguenti a quanto previsto dalla lett. h). In particolare, viene aggiunto all'interno del comma 2 il riferimento sia alla lettera g-*bis*) del predetto articolo 19 che alla domanda di autotutela.

La lettera l), in attuazione della lettera b della delega, interviene sull'art. 25-*bis* (*Potere di certificazione di conformità*), che disciplina la certificazione di conformità della copia informatica o analogica degli atti, aggiungendo il comma 5-*bis*, volto a prevedere che: gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi o nei gradi successivi; il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti cartacei di cui non sia depositata nel fascicolo telematico la copia informatica munita di attestazione di conformità.

La lettera m) in attuazione della lettera b), n. 4) modifica il comma 1 dell'articolo 33 (*Trattazione in camera di consiglio*), relativo alla richiesta di discussione in pubblica udienza (in mancanza della quale la trattazione ha luogo in camera di consiglio), prevedendo che la parte specifichi se la richiesta di discussione sia in presenza o da remoto e che nel concorso di richieste di discussione in presenza e da remoto la discussione avvenga in presenza ferma restando la possibilità, per chi lo ha chiesto, di partecipare da remoto.

La lettera n) inserisce gli articoli 34-*bis* (*Sentenza in forma semplificata*) e 34-*ter* (*Udienza a distanza*). In particolare, l'articolo 34-*bis*, introdotto in attuazione della lett. a) della norma di delega, prevede che il giudice decida con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. In tal caso la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero a un precedente conforme. L'articolo 34-*ter* (introdotto in attuazione della lett. b) della delega) prevede che i contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori, i soggetti della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado possano partecipare da remoto alle udienze sia in camera di consiglio sia pubbliche e disciplina nel dettaglio le relative modalità.

La lettera o), in attuazione della lett. b) della norma di delega, modifica il comma 1 dell'art. 35 (*Deliberazioni del collegio giudicante*), a norma del quale 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 – prevedendo la lettura immediata del dispositivo al termine della camera di consiglio, fatta salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria con contestuale comunicazione ai difensori entro il termine di 7 giorni.

La lettera p), in attuazione al criterio direttivo di cui alla lettera e) della norma di delega, modifica l'art. 36 (*Contenuto della sentenza*), comma 1 (*recte* comma 2), numero 4, relativo al contenuto della sentenza, integrando i requisiti della motivazione della sentenza di cui al numero 4 – che nel testo vigente prevede “la succinta esposizione dei motivi di fatto o di diritto” – con la specificazione per cui si deve fare riferimento nella succinta esposizione ai 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 lettera q), in attuazione al criterio direttivo di cui alla lettera e), reca alcune modifiche di coordinamento all'articolo 37 (*Pubblicazione e comunicazione della sentenza*), prevedendo il deposito telematico della sentenza, l'attestazione dell'avvenuto deposito mediante apposizione della firma digitale e della data da parte del segretario e l'obbligo di comunicazione alle parti costituite entro tre giorni.

La lettera r) modifica l'art. 47 (*Sospensione dell'atto impugnato*) del D.Lgs. n. 546 del 1992, aggiornando alla nuova denominazione gli organi di giustizia tributaria ed estendendo ai procedimenti che si svolgono innanzi alla corte in composizione monocratica la possibilità, per il giudice, di disporre

con decreto motivato *inaudita altera parte* (in caso di eccezionale urgenza), o con ordinanza motivata, la sospensione cautelare del provvedimento impugnato dal ricorrente. La disposizione introduce inoltre la possibilità, per le parti, di impugnare l'ordinanza di sospensione provvisoria del provvedimento, con reclamo innanzi alla medesima corte in composizione collegiale nel caso di procedimento davanti al giudice monocratico, e con impugnazione innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado, entro il termine perentorio di quindici giorni dalla comunicazione dell'ordinanza da parte della segreteria, in caso di pronuncia da parte del collegio. L'ordinanza che decide sul reclamo non è impugnabile. La disposizione prevede infine la non impugnabilità dell'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado.

La lettera s) inserisce, dopo l'art. 47-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'art. 47-*ter* rubricato (*Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione*). La disposizione, attuativa dell'art. 19 comma 1 lett. b), punto 1), e lett. f) della legge di delega, introduce la possibilità per il giudice tributario, in sede di decisione sull'istanza cautelare, di definire il giudizio in camera di consiglio con sentenza semplificata. Inoltre, ove ne ricorrano i presupposti ed una delle parti ne abbia fatto richiesta, il collegio (o il giudice monocratico) dispone il rinvio per consentire la proposizione dei motivi aggiunti o il regolamento di giurisdizione, fissando la data per il prosieguo del giudizio.

La lettera bb) modifica l'articolo 62-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 sostituendo la denominazione "Commissione tributaria" con quella di "corte di giustizia tributaria" e prevedendo che la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza debba avvenire entro il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza stessa, e che tale trattazione non possa comunque avvenire nella stessa udienza di trattazione del merito.

La lettera cc) apporta una modifica di mero coordinamento all'articolo 65 (*Proposizione della impugnazione*) del D.Lgs. n. 546, aggiungendo al comma 3-*bis* il richiamo dell'art. 47 che, così come modificato dalla presente novella, ha ampliato la possibilità di promuovere istanze cautelari, prevedendo inoltre l'impugnabilità del provvedimento che decide su di esse.

La lettera dd) modifica le norme transitorie e finali contenute all'art. 79 (*Norme transitorie*) del D.Lgs. n. 546 del 1992, sostituendo, nel comma 2, la denominazione "Commissione tributaria provinciale o regionale" con quella di "corte di giustizia di primo e secondo grado" e aggiungendo tre nuovi commi (commi 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater*). Il nuovo comma 2-*bis* demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi, sentito il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e i consigli nazionali dei professionisti abilitati alla difesa davanti alle Corti di giustizia tributaria, il compito di emanare le norme tecniche per il processo tributario telematico, nonché di approvare i modelli per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali. Il medesimo decreto deve, inoltre, ai sensi del nuovo comma 2-*ter*, stabilire le regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto delle udienze e camere di consiglio. Infine il nuovo comma 2-*quater* prevede che solo nei casi eccezionali previsti dalle norme tecniche per il processo tributario telematico, fino al momento della loro individuazione e comunque previa espressa autorizzazione del Presidente della corte di giustizia tributaria di primo o secondo grado ovvero, in pendenza di causa, del Presidente di sezione, il deposito di notifiche, atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali può essere effettuato ancora in modalità cartacea.

La RT evidenzia preliminarmente che l'articolo non comporta nuovi o maggiori oneri a carico del Bilancio dello Stato, atteso che si introducono modificazioni e integrazioni alle norme di natura processuale nell'ambito della giurisdizione tributaria, mediante revisione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 546/1992.

In particolare, rileva che trattasi di modifiche, contenute alle disposizioni *sub* lettera dalla a) alla dd), che riguardano la disciplina giuridico-processuale della prova testimoniale (lett. a), della difesa tecnica del contribuente (lett. b), delle comunicazioni

e notificazioni (lett. e), f), della forma degli atti processuali e dei provvedimenti giurisdizionali (lett. g), dello svolgimento dell'udienza da remoto (lett. n), numero 2)), della sentenza in forma semplificata (lett. n), numero 1), degli istituti cautelari (lett. r), s)).

Inoltre, precisa che con riferimento ai necessari interventi di revisione e implementazione dei sistemi informativi in uso presso le Corti di giustizia tributaria, derivanti dalla introduzione delle disposizioni contenute nell'articolo 1, comma 1, ivi compresi quelli relativi allo svolgimento da remoto delle udienze e camere di consiglio e quelli riguardanti la lettera dd), non si prevedono ulteriori oneri a carico del bilancio dello Stato dal momento che gli ulteriori adempimenti e i potenziamenti delle infrastrutture informatiche necessarie si realizzeranno con le risorse umane, strumentali e finanziarie attualmente a disposizione per la gestione del contenzioso. In sostanza i relativi costi troveranno copertura sui relativi stanziamenti ordinari che saranno presenti nel bilancio dello Stato per il triennio 2024-26.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, pur considerando gli elementi informativi forniti dalla RT diretti ad assicurare che non si prevedono ulteriori oneri a carico del bilancio dello Stato e che agli ulteriori adempimenti ed agli indispensabili potenziamenti delle infrastrutture informatiche rispetto alla dotazione già esistente in relazione al cd. "processo telematico"³ si provvederà con le sole risorse umane,

³ A tale proposito, utili dati ed elementi di riflessione sullo stato dell'informatizzazione del processo tributario sono rinvenibili dall'ultima Relazione annuale sul monitoraggio del contenzioso tributario in cui si legge che "il processo tributario telematico ha permesso la quasi totale digitalizzazione di tutte le fasi del procedimento giurisdizionale. Nel 2022 sono stati effettuati 2.876.834 depositi con modalità digitale su un totale complessivo di 2.906.564 di atti depositati depositi, pari al 99,0%. In dettaglio, sono stati effettuati 2.311.659 depositi telematici nelle CGT 1° gr. (140.599 ricorsi, pari al 96,3% del totale, e 2.171.060 controdeduzioni ed altri atti, pari al 99,1% del totale) e 565.175 depositi telematici nelle CGT 2° gr. (41.051 appelli, pari al 97,3% del totale e 525.239 controdeduzioni ed altri atti, pari al 99,3% del totale)". In particolare, analizzando la tipologia della documentazione processuale delle liti pendenti al 31 dicembre 2022, si è riscontrato che "l'86,6% degli atti introduttivi dei ricorsi e degli appelli sono nativi digitali o trasformati in formato digitale tramite scansione e che il 93,1% delle controdeduzioni e degli altri allegati risulta acquisito al fascicolo d'ufficio in formato digitale, nativo o tramite scansione. L'applicativo per la predisposizione del provvedimento giurisdizionale digitale (PGD), a regime presso tutte le Corti di giustizia tributaria dal 1° dicembre 2021, consente al giudice tributario di redigere, firmare e depositare in modalità totalmente telematica le decisioni processuali. Attualmente il PGD consente la redazione telematica delle sentenze e ordinanze collegiali e delle sentenze emesse in composizione monocratica. Nel 2022, l'80,4% dei provvedimenti definitivi assunti in primo grado è stato depositato in modalità PGD, con una riduzione del tempo medio di deposito rispetto alla procedura cartacea di 50 giorni (da 95 a 45 giorni). Nel secondo grado di giudizio, il 75,6% delle decisioni è stato depositato utilizzando il PGD, con una riduzione del tempo medio di deposito rispetto alla procedura cartacea di 69 giorni (da 126 a 57 giorni)". Quanto alle udienze da "remoto" la Relazione rammenta che "l'art. 16, comma 4, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136, disciplina lo svolgimento delle udienze a distanza (UAD) tramite sistemi di videoconferenza. Sono considerate UAD le udienze in cui almeno uno dei giudici nei procedimenti in camera di consiglio ovvero almeno una parte processuale nelle discussioni in pubblica udienza, risultino essere collegati da remoto utilizzando gli specifici applicativi. Nel periodo considerato (2022), il 22,7% dei ricorsi discussi in primo grado, pari a 39.298, è stato trattato da "remoto"; di questi ultimi l'85,5% è stato svolto in camera di consiglio. Gli appelli discussi a distanza sono stati pari a 22.695, rappresentanti il 33,4% del totale; di questi l'82,8% è stato svolto in camera di consiglio. Anche la compilazione dei verbali di udienza ha visto un notevole utilizzo della procedura digitale (VUD) raggiungendo il 93,3% in primo grado e l'88,1% in secondo grado". Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, Direzione centrale per la giustizia

strumentali e finanziarie attualmente a disposizione per la gestione del contenzioso, può essere utile soffermarsi su alcune delle disposizioni che appaiono innovare sensibilmente le procedure e le modalità di notifica nell'ambito della giurisdizione tributaria, in quanto suscettibili di produrre effetti finanziari.

In particolare le modifiche al processo tributario apportate dalle lettere a), b), c), d) e), f), g), l), m), n), q) e dd) del comma 1 dell'articolo in esame sembrano prefigurare per l'Amministrazione della giustizia tributaria la necessità di dotarsi di strumentazioni digitali per la gestione informatizzata delle procedure di raccolta, elaborazione, comunicazione e archiviazione degli atti e delle testimonianze nell'ambito dei procedimenti del giudizio tributario; sarà altresì necessaria la presenza di professionalità informatiche e di sistemi di sicurezza nell'utilizzo dei dispositivi informatici nelle sedi della giurisdizione tributaria. A tale proposito andrebbero pertanto forniti elementi e dati utili per valutare le conseguenti ricadute in termini di fabbisogni aggiuntivi di risorse umane e strumentali per il funzionamento dell'Amministrazione della giustizia tributaria.

Venendo ai profili di copertura, la RT afferma che per l'attuazione della riforma non si prevedono ulteriori oneri a carico del bilancio dello Stato, dal momento che gli ulteriori adempimenti e i potenziamenti delle infrastrutture informatiche si realizzeranno con le risorse attualmente a disposizione per la gestione del contenzioso e che i relativi costi troveranno copertura sui soli stanziamenti ordinari presenti nel bilancio dello Stato per il triennio 2024-26.

Sul punto, andrebbero pertanto forniti elementi di chiarificazione in merito agli specifici adeguamenti della dotazione informatica *software e hardware* che si renderanno necessari ai fini della attuazione delle norme in esame presso tutte le Corti di giustizia tributaria, nonché dati di stima riguardo alle possibili spese da sostenersi per il finanziamento di iniziative di formazione del personale di cancelleria⁴.

Inoltre, va osservato che per talune delle disposizioni in esame il successivo articolo 4 prevede espressamente che queste si applichino ai giudizi instaurati con ricorso notificato successivamente al primo settembre 2024: sul punto sarebbe utile acquisire informazioni, per i possibili riflessi finanziari, riguardo ai motivi di carattere procedurale e/o organizzativo che impongono il differimento dell'entrata in vigore di tali norme.

tributaria, Relazione annuale sul monitoraggio del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti della Giustizia tributaria, pagina 34 e seguenti.

⁴ A tale proposito, si segnala che il ddl A.S. 926 recante il bilancio di previsione dello Stato per l'anno 2024, in corrispondenza del programma "Giustizia Tributaria" (Missione 19) iscritto nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, reca una previsione di 202,5 milioni di euro per il 2024, di 202,8 milioni per il 2025 e 210,2 milioni di euro per il 2026, di cui oltre la metà destinata alla copertura dei soli fabbisogni di spesa del personale. Dello stanziamento complessivo previsto per il 2024, appena il 35% è classificato come Fabbisogni *ex* articolo 21, comma 5, lettera c), e la restante parte è integralmente riferibile a titolo di Oneri "inderogabili". Va segnalato che della dotazione complessiva appena lo 0,3 % è riferibile in bilancio alla spesa in conto capitale (0,78 milioni di euro per ciascuna annualità del triennio). Cfr. Senato della Repubblica, A.S. 926 bilancio di previsione dello stato 2024, Tomo III, pagina 207; Nota integrativa MEF al bilancio 2024/2026, pagina 237.

Articolo 1, comma 1 **(Modifiche al processo tributario previste alle lettere t); u) e v))**

La lettera t) del comma 1 dell'articolo 1 modifica l'art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, sostituendo la denominazione Commissione tributaria con quella di "corte di giustizia tributaria" ed estendendo (attraverso l'inserimento del nuovo comma 4-*bis*) alle controversie pendenti innanzi alla Suprema Corte la possibilità di definire il giudizio mediante accordo conciliativo.

La lettera u) prevede la possibilità di proposizione da parte del giudice tributario di una proposta conciliativa basata su precedenti giurisprudenziali, condizionando alla richiesta delle parti la possibilità di rinvio ad una successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

La lettera v) prevede la riduzione delle sanzioni al sessanta per cento del minimo previsto per legge in caso di definizione mediante conciliazione del giudizio pendente davanti la Corte di Cassazione. La previsione conferisce continuità alla progressione sanzionatoria prevista dall'art. 48-*ter* del D.Lgs. n. 546 del 1992 in ragione dello stato di avanzamento del processo al momento del raggiungimento dell'accordo transattivo, anche in attuazione del criterio direttivo di deflazione del contenzioso disposto dall'art. 19, comma 1, lett. h), della legge n. 111 del 2023.

La RT rileva che le disposizioni interessano le procedure di conciliazione in udienza e fuori udienza (lett. t), u) e v)).

Con specifico riguardo alle disposizioni di cui alla lettera t), n. 2) e di cui alla lettera v), fa presente che con le stesse si prevede, rispettivamente, l'estensione delle previsioni dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 e una modifica dell'articolo 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992, volte ad estendere al giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione l'istituto della conciliazione, prevedendo, oltre ad un abbattimento dell'imposta oggetto dell'accordo, anche l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta al sessanta per cento del minimo previsto dalla legge.

Evidenzia che ai fini del computo degli effetti finanziari correlati alla introduzione della normativa in esame, sono stati presi in esame i contenziosi dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia entrate-riscossione, il cui ammontare risulta superiore al 93% del valore complessivo delle nuove controversie attivate in Cassazione (Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso – anno 2022).

Nella tabella che segue è riportato il numero complessivo delle decisioni depositate presso le Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado nel triennio 2021-2023, con riguardo al contenzioso instaurato nei confronti dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia entrate-riscossione; per l'anno 2023 il dato è riferito alla data del 31 ottobre 2023.

Numero delle decisioni depositate

Corti di Giustizia Tributaria di primo grado	2021	80.324
	2022	74.841
	2023	64.139
	Totale	219.304
Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado	2021	46.222
	2022	40.698
	2023	30.279
	Totale	117.199

Totali	2021	126.546
	2022	115.539
	2023	94.418
	Totale	336.503

(Fonte: MEF - Dipartimento della giustizia tributaria)

Nella tabella successiva è riportato, invece, il numero delle conciliazioni che si sono perfezionate in relazione alle controversie tributarie pendenti in primo grado e in appello nel medesimo triennio 2021-2023, sempre con riguardo al contenzioso dell'Agencia delle entrate e dell'Agencia entrate-riscossione.

Numero delle conciliazioni

Corti di Giustizia Tributaria di primo grado	2021	1.475
	2022	1.579
	2023	1.760
	Totale	4.814
Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado	2021	677
	2022	841
	2023	880
	Totale	2.398
Totale	2021	2.152
	2022	2.420
	2023	2.640
	Totale	7.212

(Fonte: Agenzia delle entrate)

Per valutare gli effetti finanziari della disposizione di cui alle lettere t), n. 2 e v) ora in esame, si è ipotizzato di prendere come anno di riferimento il numero e il valore delle conciliazioni che si sono perfezionate nel corso del 2022 nell'ambito del secondo grado di giudizio, trattandosi dell'annualità più recente per la quale si ha la disponibilità della serie completa dei dati.

Rapportando il numero delle conciliazioni che si sono perfezionate nell'anno 2022 in appello (n. 841), con il numero complessivo delle decisioni depositate nello stesso anno nel medesimo grado di giudizio (n. 40.698), si rileva che gli accordi conciliativi tra le parti rappresentano il 2% del contenzioso definito.

Ciò posto, considerato che nella stessa annualità 2022 sono state definite da parte della Corte di cassazione n. 10.603 controversie riguardanti contenziosi instaurati avverso l’Agenzia delle entrate e l’Agenzia entrate-riscossione, applicando il medesimo indice del 2% delle conciliazioni perfezionate in appello nell’ambito del processo tributario, si può ipotizzare che il numero degli accordi che potrebbero essere raggiunti dalle parti in pendenza del giudizio di legittimità risulti pari a 212 conciliazioni.

Nella tabella successiva è riportato il valore economico delle conciliazioni che si sono perfezionate in relazione alle controversie tributarie pendenti in primo e in secondo grado nel medesimo triennio 2021-2023, sempre con riguardo al contenzioso dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia entrate-riscossione.

Valore economico delle conciliazioni

Primo grado	Importo contestato	Importo conciliato
2021	764.944.477,99	160.764.687,59
2022	885.523.122,75	215.641.906,97
2023	864.604.001,11	135.452.389,85
Secondo grado	Importo contestato	Importo conciliato
2021	339.778.441,20	66.834.692,82
2022	496.788.395,23	163.638.858,30
2023	947.585.341,36	99.611.161,12
Totale	4.299.223.779,64	841.943.696,65

(Fonte: Agenzia delle entrate)

Al fine di stimare il valore economico delle 212 conciliazioni ipotizzate in pendenza del giudizio di legittimità, si è ritenuto di fare riferimento al valore unitario medio degli importi conciliati nel grado di appello nell’anno 2022, che è pari a 194.576,53 (euro 163.638.858,30 / n. 841).

La RT rappresenta che prudenzialmente la scelta del 2022 è correlata al fatto che il valore assoluto di conciliazione risulta quello più elevato nel triennio.

Pertanto, applicando tale valore medio alle 212 conciliazioni ipotizzate, è possibile stimare in euro 41.250.224,36 (euro 194.576,53 x n. 212) il valore economico complessivo degli accordi conciliativi che potrebbe derivare, a titolo di debito d’imposta e sanzioni, dall’applicazione della norma di cui trattasi.

A tale proposito, osserva come il suddetto importo di oltre 41 milioni di euro debba ritenersi stimato sensibilmente in eccesso, in considerazione della vetustà delle controversie pendenti presso la Corte di cassazione.

In ogni caso, in base alle serie storiche delle conciliazioni concluse in appello dall’Agenzia delle entrate, rileva che circa la metà delle stesse si chiude con il pagamento in un’unica soluzione; pertanto, laddove le condizioni sopra descritte venissero rispettate anche nel giudizio di legittimità, dall’applicazione della norma potrebbe derivare un incasso di circa 20 milioni in un anno solare, oltre ulteriori 20 milioni euro potenzialmente dilazionabili in 16 rate trimestrali.

In assenza di conciliazione, il valore economico complessivo sottoposto a giudizio della Cassazione ammonterebbe a circa 120 milioni di euro, posto che nel giudizio di secondo grado la proporzione tra importo conciliato e importo contestato è pari a 1/3.

Al riguardo, ipotizzando di applicare anche a tale contenzioso l'indice di vittoria che si rileva per tutte le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate dinanzi alla Corte di cassazione, pari a circa il 70%, il valore economico complessivo dei giudizi di legittimità con esito favorevole all'ente impositore sarebbe pari a 84 milioni di euro. Conseguentemente, il 30% di soccombenza per l'ente finanziario ammonterebbe a 36 milioni di euro.

In relazione all'importo di 84 milioni di euro su richiamato, è tuttavia necessario rilevare che l'indice di effettiva riscossione delle entrate derivanti dai ruoli, come risultante dalle serie storiche registrate dall'Agenzia delle entrate, si attesta all'esigua quota dell'8%. Pertanto, le possibili entrate derivanti dalla prosecuzione del giudizio di legittimità sarebbero ipotizzabili in circa 7 milioni, la cui riscossione risulterebbe, comunque, molto dilazionata nel tempo.

Per quanto sopra rappresentato, il raffronto deve essere effettuato tra l'incasso ipoteticamente conseguibile dalle conciliazioni, pari a 20 milioni di euro in un anno solare, e quello derivante dalla conclusione del giudizio di Cassazione con esito favorevole all'ente impositore, pari a 7 milioni riscuotibili in un lasso di tempo considerevole.

Ne consegue che la misura non determina maggiori oneri a carico della finanza pubblica, analogamente a quanto valutato, da ultimo, in occasione dell'introduzione degli artt. da 48 a 48-ter nel D.Lgs. 546 del 1992 ad opera del D.Lgs. 156/2015; anzi, se la conciliazione venisse adottata in sede di giudizio in Cassazione, secondo le stesse percentuali di applicazione nelle Corti di giustizia tributaria di secondo grado a legislazione vigente si potrebbero determinare effetti positivi, prudenzialmente non quantificati.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, va preliminarmente sottolineato che la RT, attraverso una procedura di stima dei valori unitari "medi" dei contenziosi e del numero dei procedimenti trattati dagli organi della giustizia tributaria – ed assumendo, a parametro, in ragione annua, i dati disponibili relativi ai procedimenti trattati in primo e secondo grado dagli organi della giurisdizione tributaria – stima che le disposizioni non determinerebbero maggiori oneri a carico della finanza pubblica, analogamente a quanto valutato in occasione dell'introduzione degli artt. da 48 a 48-ter nel D.Lgs. 546 del 1992 ad opera del D.Lgs. 156/2015.

Per contro, rileva invece che, qualora la conciliazione venisse adottata in sede di giudizio in Cassazione, secondo le stesse percentuali di applicazione rilevata nelle Corti di giustizia tributaria di secondo grado, si potrebbero determinare effetti finanziari "positivi" per l'erario che prudenzialmente non vengono quantificati.

In proposito, la RT si sofferma sulla stima degli effetti ipotizzabili partendo dai dati relativi all'estensione dell'istituto della conciliazione anche ai giudizi innanzi alla Corte

Suprema, assumendo che per tale esito si perviene mediamente ad una sensibile riduzione dell'importo dell'imposta dovuta in aggiunta ad una riduzione al 60% delle sanzioni previste dalla legislazione vigente.

Innanzitutto la RT assume nel calcolo il numero complessivo delle decisioni depositate presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado nel triennio 2021-23 riguardanti il contenzioso instaurato nei confronti sia dell'Agenzia delle entrate che dell'Agenzia delle entrate-riscossione; utilizza altresì il numero delle conciliazioni perfezionate in relazione alle controversie pendenti in primo e secondo grado nello stesso triennio 2021-23.

A tale proposito, riguardo ai dati concernenti il numero dei procedimenti contenziosi tributari definiti nel corso del 2022, andrebbero fornite conferme in merito alla congruità dei dati riportati dalla RT, nonché rassicurazioni riguardo ai dati dei contenziosi definiti presso le commissioni di I e II grado nel medesimo anno, atteso che questi sembrerebbero ad un primo esame non coincidenti con quelli riportati nella Relazione annuale sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario⁵.

Nella quantificazione, si ipotizza poi di prendere come anno di riferimento il numero delle decisioni e delle conciliazioni che si sono perfezionate nel 2022 nell'ambito del solo secondo grado di giudizio⁶.

La RT considera poi il valore economico delle conciliazioni perfezionate in relazione alle controversie tributarie pendenti in primo e in secondo grado nel triennio 2021-2023, sempre con riguardo al contenzioso dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia entrate-riscossione; il valore unitario medio degli importi conciliati nel grado di appello nel solo anno 2022 risulta pari a 194.576,53 (euro 163.638.858,30 / n. 841). Ne segue che, applicando tale valore medio alle n. 212 conciliazioni ipotizzate per i procedimenti gravanti presso la Corte di cassazione, si perviene alla stima complessiva di 41.250.224,36 di euro (194.576,53 euro x n. 212), quale valore "economico" totale degli accordi conciliativi che potrebbe derivare, a titolo di debito d'imposta e sanzioni, dall'applicazione della norma.

La RT segnala che il suddetto importo è da ritenersi stimato sensibilmente in eccesso, in considerazione della vetustà delle controversie pendenti presso la Corte di Cassazione, evidenziando altresì che sulla base alle serie storiche delle conciliazioni concluse in appello dall'Agenzia delle entrate, circa il 50% si chiuderebbe con il pagamento in un'unica soluzione: conseguendone che, qualora le condizioni descritte fossero rispettate anche nel giudizio di legittimità, dall'applicazione della norma potrebbe derivare un incasso di circa 20 milioni in un anno solare, oltre ulteriori 20

⁵ A titolo esemplificativo, i dati della Relazione riferiti all'anno 2022 indicano un ammontare complessivo di decisioni da parte delle Commissioni di I e II grado pari a 190.441 (rispetto alle 115.539 indicate nella tavola 1 allegata alla RT). Cfr. Relazione annuale sul monitoraggio del contenzioso tributario, doc. cit., pagine 32, 48, 241 e seguenti dell'Allegato Statistico.

⁶ Pertanto, rapportando il numero delle "conciliazioni" che si sono perfezionate nel citato anno in "appello" (n. 841), con il numero complessivo delle "decisioni" depositate nello stesso anno nel medesimo grado di giudizio (n. 40.698), rileva che gli accordi conciliativi assommerebbero a circa il 2% del contenzioso definito del medesimo anno per tali livelli di giudizio.

milioni euro potenzialmente dilazionabili in 16 rate trimestrali. In assenza di conciliazione, il valore economico potenziale complessivo sottoposto a giudizio della Cassazione ammonterebbe dunque a circa 120 milioni di euro, posto che nel giudizio di secondo grado la proporzione tra importo conciliato e importo contestato sarebbe mediamente pari a 1/3. Applicando a tale contenzioso l'indice di vittoria che si rileva per tutte le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate dinanzi alla Corte di cassazione – pari a circa il 70% – la stima del valore economico complessivo dei giudizi di legittimità con esito favorevole all'ente impositore risulterebbe pari a 84 milioni di euro. Conseguentemente, il 30% di soccombenza per l'ente finanziario ammonterebbe a 36 milioni di euro.

Con riguardo all'importo di 84 milioni di euro, dato che l'indice di effettiva riscossione delle entrate derivanti dai ruoli, come risultante dalle serie storiche registrate dall'Agenzia delle entrate, si attesta all'esigua quota dell'8%, ne consegue che le possibili maggiori entrate derivanti dalla prosecuzione del giudizio di legittimità sarebbero ipotizzabili in circa 7 milioni, la cui riscossione risulterebbe, comunque, molto dilazionata nel tempo. In definitiva, gli effetti risulterebbero ipotizzabili in un *range* compreso tra l'incasso ipoteticamente conseguibile dalle conciliazioni, pari a circa a 20 milioni di euro, e quello derivante dalla conclusione del giudizio di Cassazione con esito favorevole all'ente impositore, pari a 7 milioni di euro, riscuotibili peraltro in un lasso di tempo considerevole.

Alla luce degli elementi e dati considerati dalla RT, la quale esclude che dalla estensione della conciliazione possano derivare effetti di perdita di gettito per l'erario e che, anzi, potrebbe determinare limitati effetti positivi, comunque non considerati a fini prudenziali, richiamando l'articolo 17, comma 3, terzo periodo, della legge di contabilità andrebbero forniti alcuni elementi informativi aggiuntivi in merito ai dati considerati, indispensabili a chiarire il grado di prudenzialità della stima. In tal senso andrebbero pertanto fornite le fonti dei dati considerati dalla RT anche in merito: al valore delle trattazioni complessive in I e II grado da parte delle commissioni tributarie, sempre per le annualità del triennio 2021/2023⁷; ai tempi medi di incasso di quanto dovuto all'erario rispetto a quanto definito in sede di conciliazione o sentenza delle commissioni tributarie; alla percentuale media (indicata in ordine al 50%) che si chiuderebbe con il pagamento in un'unica soluzione nei procedimenti II grado; al valore (pari ad 1/3) della proporzione tra importo conciliato e importo contestato nel giudizio di secondo grado; all'indice di "vittoria" medio (pari a circa il 70%) nelle controversie in cui è parte l'Agenzia delle entrate dinanzi alla Corte di cassazione; all'indice di effettiva riscossione delle entrate derivanti dai ruoli, come risultante dalle serie storiche registrate dall'Agenzia delle entrate (pari all'8% del definito).

Infine, pur considerando il tenore essenzialmente procedurale delle disposizioni in esame, sarebbe comunque utile acquisire elementi di valutazione in merito ai possibili

⁷ Dati utili in merito alla dinamica e al valore dei contenziosi sono riportati nella Relazione annuale sul Rendiconto generale dello Stato della Corte dei conti. Cfr. Corte dei conti. Relazione annuale sul Rendiconto generale dello Stato, Volume I, Tomo I, pagina 149.

effetti in termini di gettito, atteso che le misure in esame sono espressamente finalizzate alla diminuzione del contenzioso dei contribuenti con le Amministrazioni dell'erario⁸.

Articolo 1, comma 1 **(Modifiche al processo tributario previste alle lettere z) e aa))**

La lettera z), oltre ad aggiornare alla nuova denominazione gli organi di giustizia tributaria, introduce il comma 6-bis all'art. 52 (*Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello*) il quale prevede che, anche in sede di appello, il giudice tributario non possa trattare la richiesta di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza congiuntamente al merito. Inoltre, viene introdotto un termine di trenta giorni per la fissazione della camera di consiglio di trattazione dell'istanza cautelare eventualmente promossa in appello, ed il termine per la comunicazione alle parti di tale fissazione viene ridotto da dieci a cinque giorni.

La lettera aa) novella l'articolo 58 (*Nuove prove in appello*) del D.Lgs. n. 546 del 1992 estendendo, da un lato, il divieto di nuove prove in appello alle prove documentali, fatte salve le ipotesi già previste dalla normativa vigente e introducendo, dall'altro, la possibilità di proporre motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti in primo grado, da cui emergano vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati.

La RT si limita a richiamare sommariamente il contenuto della proposizione delle prove in appello di cui alla lettera aa).

Al riguardo, per i profili di quantificazione, trattandosi di disposizioni a contenuto ordinamentale, non ci sono osservazioni.

⁸ A tale proposito, appaiono di particolare valore i dati riportati dalla Relazione annuale sul monitoraggio del contenzioso 2022 in merito agli esiti dei procedimenti contenziosi, in cui si legge che "l'indice di vittoria è costruito confrontando le pronunce di merito e di legittimità passate in giudicato nel 2022 favorevoli all'Agenzia in tutto o in parte, con il totale delle pronunce di merito e legittimità divenute definitive nel medesimo anno in cui risulti parte l'Agenzia stessa. L'indice di vittoria nazionale dell'Agenzia delle Entrate è pari al 76,6%; ciò significa che circa 3 pronunce su 4 passate in giudicato nel 2022 hanno confermato totalmente o parzialmente la pretesa dell'ufficio. Le Direzioni regionali che registrano l'indice al di sopra della media sono 14. Quelle che presentano i valori più elevati sono: Basilicata (87,2%), Friuli Venezia Giulia (84,0%), Abruzzo (83,8%), Emilia Romagna (83,6%) e Piemonte (83,4%). Invece, quelle che presentano i valori più bassi sono: Bolzano (63,4%), C.O. Pescara (67,1%) e Valle d'Aosta (68,4%). L'indice di vittoria netto nazionale è pari al 73,3%. Le Direzioni regionali che registrano l'indice al di sopra della media sono 12. Quelle che hanno i valori più elevati sono: Basilicata (84,5%), Abruzzo (81,4%), Sardegna (80,2%) ed Emilia Romagna e Piemonte (79,2%). Invece, quelle che presentano i valori più bassi sono: Bolzano (52,5%), Valle d'Aosta (55,6%) e C.O. Pescara (59,8%)". Per l'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli l'indice di vittoria "considera le decisioni totalmente favorevoli e quelle parzialmente favorevoli all'Agenzia e si riferiscono esclusivamente alle sentenze passate in giudicato nell'anno 2022. La modalità di calcolo adottata dall'Agenzia prevede un parametro sintetico di misurazione risultante dal rapporto tra i seguenti due indici: a) un indice numerico, peso 40%, recante: 1) al numeratore il numero di sentenze definitive totalmente favorevoli più il numero di sentenze definitive parzialmente favorevoli; 2) al denominatore il numero di sentenze definitive totalmente favorevoli più il numero di sentenze definitive parzialmente favorevoli e più il numero di sentenze definitive sfavorevoli. b) un indice a valore, peso 60%, recante: 1) al numeratore il valore delle controversie nelle sentenze definitive totalmente favorevoli più il valore del liquidato in sentenza dal giudice nelle sentenze definitive parzialmente favorevoli; 2) al denominatore il valore delle controversie nelle sentenze definitive totalmente favorevoli più il valore delle controversie nelle sentenze definitive parzialmente favorevoli e più il valore delle controversie nelle sentenze definitive sfavorevoli. Per effetto della modalità di calcolo appena descritta, l'indice complessivo realizzato nel 2022 dall'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli è pari a 89,9%.". Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, Direzione generale della giustizia tributaria, *Relazione annuale sul monitoraggio del contenzioso e sull'attività delle Corti della Giustizia tributaria*, doc. cit. pagina 51 e seguenti.

Articolo 2 **(Disposizioni di coordinamento e abrogazioni)**

Il comma 1 dell'articolo 2 aggiunge un ulteriore comma all'articolo 13 del D.Lgs. n. 545 del 1992, relativo al trattamento economico dei giudici tributari. La nuova disposizione (comma 3-*quater*) prevede che ai giudici che partecipano da remoto alla trattazione della causa non spetta alcun trattamento di missione né alcun rimborso spese.

Il comma 2, alle lettere a) e b), dispone che a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo siano abrogati:

- -il comma 2-*septies* dell'articolo 15 (*Spese di giudizio*) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 che prevede la maggiorazione del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento nel caso di controversie che possono essere oggetto di reclamo/mediazione;
- l'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, relativo al reclamo e alla mediazione;
- il comma 4 dell'articolo 16 (*Giustizia tributaria digitale*) del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, in tema di partecipazione alle udienze tributarie. Tale abrogazione è conseguente alla introduzione della medesima disciplina dell'udienza a distanza, "a regime", prevista dal nuovo articolo 34-*ter* del decreto legislativo n. 546 del 1992, inserito all'articolo 1, comma 1, lettera n) del provvedimento in esame.

La RT riferisce che la norma non comporta nuovi o maggiori oneri di spesa, atteso che il comma 1 concerne l'esclusione della possibilità di corrispondere somme a titolo di rimborso spese ai giudici che partecipano alle udienze da remoto, mentre il successivo comma 2 disciplina le abrogazioni di altre disposizioni a decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto.

Assicura che le predette abrogazioni non comportano effetti finanziari negativi a carico della finanza pubblica.

Al riguardo, quanto agli effetti derivanti dall'abrogazione dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. 546/1992 (reclamo-mediazione), premette che la previsione generalizzata del contraddittorio preventivo in sede accertativa prevista dall'articolo 17 della legge delega garantisce il confronto tra contribuente e Amministrazione in una fase antecedente a quella contenziosa.

Evidenzia quindi che gli atti impositivi saranno emessi tenendo espressamente conto delle valutazioni e considerazioni del contribuente, rendendo di fatto non più efficace la fase di confronto in sede di mediazione. Le garanzie per il contribuente, finalizzate ad anticipare l'analisi delle potenziali criticità degli atti impositivi rispetto alla fase contenziosa, sono ulteriormente incrementate dalla modifica all'istituto dell'autotutela, prevista dall'articolo 4 della legge delega fiscale, che dispone di "potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate".

Tanto premesso, osserva che laddove l'istituto previsto all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 non venisse abrogato, il contraddittorio preventivo generalizzato comporterebbe un allungamento ingiustificato dei tempi del procedimento accertativo, con conseguente incremento degli oneri per l'Agenzia delle entrate, in contrasto con i

principi di efficienza che devono sovrintendere all'operato della pubblica amministrazione. L'abrogazione dell'istituto della mediazione è quindi conseguenza diretta dell'introduzione nell'ordinamento tributario del contraddittorio preventivo e del potenziamento dell'istituto dell'autotutela e non comporta oneri per la finanza pubblica, mantenendo confrontabili i tempi medi necessari per l'emissione di un atto impositivo.

In ordine all'abrogazione del comma 2-*septies* dell'articolo 15 del medesimo D.Lgs. n. 546 del 1992, che dispone 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", la stessa risulta una conseguenza diretta dell'abrogazione del successivo articolo 17-*bis*, sopra analizzato.

Anche in questo caso non risultano ascrivibili maggiori oneri per l'Erario, tenuto conto che comunque alla disposizione abrogata non erano stati ascritti effetti finanziari.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, alla luce degli elementi forniti dalla RT, non ci sono osservazioni.

Articolo 3 **(Clausola di invarianza finanziaria)**

L'articolo reca la clausola di invarianza prevedendo che dall'attuazione del presente decreto non derivano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione del presente decreto con le risorse umane, strumentali e finanziari disponibili a legislazione vigente.

La RT si limita a ribadire che la norma contiene la clausola di invarianza finanziaria del provvedimento.

Al riguardo, per i profili di copertura, si ribadisce che l'apposizione di clausole di neutralità, lungi dal costituire una soluzione meramente formale a fronte dell'obbligo di copertura finanziaria dei nuovi e maggiori oneri come previsto dalla legge di contabilità, comporta sempre la stretta osservanza anche di quanto espressamente stabilito al comma 6-*bis* dell'articolo 17 della medesima legge⁹, ovvero che dette clausole debbano sempre

⁹ Sul punto, va segnalato quanto affermato dalla Corte dei conti in merito alla necessità che tali clausole debbano essere sempre accompagnate da dati completi ed analitici a illustrazione e documentazione degli effetti delle nuove norme. La Corte ha infatti registrato anche nel I quadrimestre 2023 "una legislazione corredata di clausole di invarianza prive delle citate indicazioni nelle relative relazioni tecniche, in riferimento anche a spese obbligatorie. La mancata previsione, infatti, di costi aggiuntivi non esclude che possano effettivamente derivare dalle norme, in futuro, maggiori esigenze a legislazione vigente, con copertura a carico dei "tendenziali" e dunque aggravando il saldo, soprattutto a fronte di oneri di carattere obbligatorio. Tutto ciò, a meno di non ritenere che le disponibilità di bilancio a legislazione vigente siano quantificate in modo da presentare già margini per la copertura di eventuali incrementi di oneri conseguenti all'implementazione delle nuove normative previste: in tal caso si determinerebbe, però, una scarsa coerenza con il principio della legislazione vigente, che, anche nel nuovo sistema contabile, costituisce il criterio per la costruzione delle previsioni di bilancio al netto della manovra, come attesta la presenza, nella legge di bilancio, della Sezione II, dedicata, appunto, alla legislazione vigente (si ricorda che sull'argomento delle clausole di neutralità è intervenuta la sentenza n. 82 – punti 4-6 del Considerato in diritto) – del 21 febbraio u.s. della Corte costituzionale). Oltre al fatto di trattarsi di copertura non ammessa, si osserva che, in tali casi, quasi mai, infatti,

accompagnarsi ad una RT recante la puntuale illustrazione dei dati e degli elementi che siano idonei a comprovarne l'effettiva sostenibilità. Restando, almeno in linea di principio, sempre preclusa la possibilità di fare fronte a nuovi o maggiori oneri attraverso l'utilizzo di risorse già previste in bilancio, che a rigore dovrebbero scontare i soli fabbisogni di spesa previsti ai sensi della normativa vigente¹⁰.

Articolo 4 ***(Entrata in vigore e decorrenza degli effetti)***

L'articolo disciplina l'entrata in vigore e la decorrenza degli effetti del decreto in esame.

Il comma 1 dispone che il presente decreto entra in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana.

Il comma 2 precisa che le disposizioni introdotte dallo schema in esame si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024. Si applicano invece ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del decreto le disposizioni in materia di:

- litisconsorzio e intervento (lettera c) del comma 1 dell'articolo 1 dello schema in esame);
- spese del giudizio (lettera d) del comma 1 dell'articolo 1);
- comunicazioni (lettera e) del comma 1 dell'articolo 1);
- atti impugnabili in sede di ricorso (lettera h) del comma 1 dell'articolo 1),
- termine per la proposizione del ricorso (lettera i) del comma 1 dell'articolo 1),
- richiesta di discussione in pubblica udienza (lettera m) del comma 1 dell'articolo 1),
- sentenza in forma semplificata e udienza da remoto (lettera n) del comma 1 dell'articolo 1),
- lettura immediata del dispositivo al termine della camera di consiglio, (lettera o) del comma 1 dell'articolo 1),
- requisiti della motivazione della sentenza (lettera p) del comma 1 dell'articolo 1),
- procedimenti che si svolgono innanzi alla Corte in composizione monocratica (lett. r) del comma 1 dell'articolo 1);
- definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione (lettera s) del comma 1 dell'articolo 1);
- definizione del giudizio anche in Cassazione mediante accordo conciliativo (lettera t) del comma 1 dell'articolo 1);
- proposizione da parte del giudice di una proposta conciliativa basata su precedenti giurisprudenziali (lettera u) del comma 1 dell'articolo 1);

la Relazione tecnica dà conto dei motivi della sussistenza di margini disponibili, sicché non appare chiaro se in effetti – attesa anche la frequente, scarsa chiarezza del rapporto tra la nuova legislazione e quella previgente nel singolo caso – si crei il rischio della necessità di futuri stanziamenti di bilancio. Ciò quando non si assiste, di fatto, come evidenziato, ad un capovolgimento del rapporto tra leggi onerose e stanziamenti di bilancio, nel senso che questi ultimi vengono costruiti *ex ante* già scontando gli effetti di norme ancora da approvare: in tal modo, si altera l'ordinato rapporto tra leggi e bilancio, laddove le prime dovrebbero costituzionalmente trovare autonoma copertura diversa da quella del ricorso al bilancio in essere.” Cfr. Corte dei conti, Relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri, gennaio -aprile 2023, depositata il 7 luglio 2023, pagine 3-4.

¹⁰ In presenza di clausole di neutralità, il Dipartimento della RGS evidenzia che la RT "dovrà riportare i dati e gli elementi che giustifichino l'ipotesi di una assenza di effetti negativi sui saldi di finanza pubblica, fornendo indicazione delle risorse già previste in bilancio utilizzabili per le finalità indicate”. Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della R.G.S., I.G.B., Circolare n. 32/2010, Paragrafo 4.3, pagina 4.

- riduzione delle sanzioni in caso di definizione mediante conciliazione del giudizio pendente davanti la Corte di Cassazione (lettera v) del comma 1 dell'articolo 1);
- sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza in appello (lettera z) del comma 1 dell'articolo 1);
- nuove prove in appello (lettera aa) del comma 1 dell'articolo 1);
- provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione (lettera bb) del comma 1 dell'articolo 1);
- proposizione della impugnazione (lettera cc) del comma 1 dell'articolo 1).

La RT non si sofferma sulla disposizione.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, ritenuto il tenore procedurale e ordinamentale della disposizione, nulla da osservare.