

Memento Pratico

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Processo
Prevenzione e definizione

ESTRATTO

 **MEMENTO**
GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

INCLUSA
VERSIONE DIGITALE



Memento Pratico

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Processo
Prevenzione e definizione

Aggiornato al 3 ottobre 2022

L'opera è stata ideata e realizzata dalla

Redazione Fiscale

Memento

Giuffrè Francis Lefebvre

Con la collaborazione di:

Federico Fonzi

Avvocato, Studio Bontempi e Associati

Elisa Faenza

Avvocato, Studio Bontempi e Associati

Fabrizio Gaetano Pacchiarotti

Avvocato, Studio Morri Rossetti e Associati

Maria Cristina Vailati

Dottore commercialista

Direttore Responsabile

Antonella Sciarra

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 638 del 12 novembre 2001

Fotocomposizione a cura di GFL Prepress

Finito di stampare nel mese di ottobre 2022

dalla L.E.G.O. S.p.a.

© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - Milano 2022

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze

Presentazione

Il Memento è uno strumento che consente, nel modo più concreto e chiaro possibile, di trovare soluzioni pratiche ai problemi che possono sorgere relativamente alle controversie fiscali.

Il Memento ha un duplice obiettivo:

- permettere all'utilizzatore di avere a disposizione **informazioni aggiornate**, elaborate sintetizzando tutti i dati vigenti (legislazione, prassi, giurisprudenza e dottrina);
- fornire all'utilizzatore i mezzi per **rispondere rapidamente** alle domande che si può porre relativamente alle varie problematiche: presentazione del ricorso, impugnazione di una sentenza, istanza per l'accertamento con adesione o l'autotutela, conciliazione, ecc.

La materia trattata è suddivisa in due parti:

- prima parte: **strumenti di definizione e prevenzione** per evitare il contenzioso;
- seconda parte: **processo tributario** (comprensiva dell'istituto del reclamo).

Ogni parte è strutturata in diversi capitoli, ciascuno dei quali è preceduto da un **sommario analitico**.

Completa il Memento un esauriente **indice analitico**, strutturato facendo riferimento a casi concreti, permettendo così un rapido accesso all'argomento che si vuole affrontare.

Per facilitare la ricerca, il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati a margine**, a cui vengono fatti tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando ripetizioni inutili), sia quelli dell'indice analitico.

La numerazione è **discontinua**.

N.B. L'opera è aggiornata con le disposizioni della L. 130/2022 contenente la riforma del processo tributario.

Piano generale dell'opera

Presentazione

12

Premessa

PARTE I

STRUMENTI PER EVITARE IL CONTENZIOSO

Strumenti di prevenzione

n.

100	Interpello
350	Ravvedimento
600	Autotutela

Strumenti di definizione alternativa

760	Adesione alle comunicazioni di irregolarità
870	Accertamento con adesione
882	Campo di applicazione
910	Procedimento
99	Effetti
1250	Acquiescenza
1260	Acquiescenza ordinaria
1320	Acquiescenza alle sole sanzioni

PARTE II

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Regole comuni

2000	Il processo in generale
2015	Disposizioni applicabili
2024	Principi generali
2070	Azione tributaria
2100	Giurisdizione
2105	Tributaria
2400	Ordinaria
2415	Amministrativa
2430	Penale
2446	Di legittimità costituzionale, dell'UE e della CEDU

n.	
2750	Valore della controversia
2800	Soggetti
2802	Corti di giustizia tributaria
3070	Parti del processo
3400	Difensori
3580	Prove
3582	Onere della prova
3604	Poteri delle Corti
3625	Mezzi di prova
3730	Notificazioni e comunicazioni
3735	Notifiche
3980	Comunicazioni delle Corti
4050	Termini
4120	Spese del giudizio

Procedimento di primo grado

4300	Introduzione del giudizio
4301	Ricorso e reclamo
4350	Ricorso alla CGT 1°
4410	Reclamo all'Ufficio
4464	Controversie sui rimborsi
4480	Svolgimento del giudizio
4482	Costituzione in giudizio del resistente
4500	Formazione del fascicolo ed esame preliminare
4550	Trattazione
4655	Decisione
4800	Sospensione cautelare
4805	Sospensione giudiziale
4900	Sospensione amministrativa
4910	Vicende particolari del processo
4912	Sospensione e interruzione
4978	Estinzione
5000	Esecuzione della sentenza
5001	In favore dell'Amministrazione
5010	In favore del contribuente

Impugnazioni

5200	Regole generali
5204	Condizioni per impugnare
5228	Sospensione dell'esecuzione
5240	Casi particolari
5244	Passaggio in giudicato della sentenza
5250	Appello
5251	Valutazioni preliminari
5260	Introduzione del giudizio

n.	
5300	Costituzione dell'appellato
5313	Svolgimento del giudizio
5350	Giudizio di cassazione
5358	Motivi di impugnazione
5379	Introduzione del giudizio
5438	Svolgimento del giudizio
5494	Giudizio di rinvio
5506	Definizione agevolata liti pendenti
5750	Revocazione

Regole e procedimenti speciali

6100	Ipoteca e sequestro conservativo
------	----------------------------------

PARTE III

APPENDICE

7000	Processo telematico (regole tecniche)
------	---------------------------------------

INDICE



Memento Pratico

AREA FISCALE

CONTENZIOSO TRIBUTARIO



SCOPRI GLI ALTRI TITOLI INDISPENSABILI PER LA TUA PROFESSIONE

Fiscale



IVA



Accertamento e riscossione



Contabile



Espandi il tuo volume con **MementoPiù**, il sistema digitale integrato e modulare che ti darà massimo aggiornamento e un'esperienza di consultazione unica grazie al potente motore di ricerca e alle funzionalità ancora più evolute.

Principali abbreviazioni

AD	Agenzia delle Dogane e dei Monopoli	DL	Decreto Legge
AdR	Agente della Riscossione	D.Lgs.	Decreto Legislativo
AE	Agenzia delle Entrate	DM	Decreto ministeriale
AF	Amministrazione Finanziaria	DPCM	Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri
art.	articolo	DPR	Decreto del Presidente della Repubblica
Assonime	Associazione fra le società italiane per azioni	DRE	Direzione regionale delle entrate
AT	Agenzia del Territorio (ora Agenzia delle Entrate)	GdF	Guardia di Finanza
Cass.	Cassazione civile	L.	Legge
Cass. pen.	Cassazione penale	MAR	Memento accertamento e riscossione
Cass. SU	Sezioni Unite della Corte di Cassazione	MF	Memento fiscale
c.c.	Codice Civile	MPC	Memento procedura civile
C.Cost.	Corte Costituzionale	PEC	Posta elettronica certificata
CE/CEE/UE	Unione europea	Prov. v.	Provvedimento
C.Giust. UE	Corte di Giustizia UE	PTT	Processo tributario telematico
CGT 1°/2°	Corte di Giustizia Tributaria di primo grado/di secondo grado	RD	Regio Decreto
Circ.	Circolare Agenzia Entrate/Agenzia	Ris. AE/Min.	Risoluzione Agenzia Entrate/Ministeriale
AE/AT/Min.	Territorio/Ministeriale	SIGIT	Sistema Informativo della Giustizia Tributaria
Comm. Trib.	Commissione Tributaria	SSN	Servizio sanitario nazionale
Cons.Stato	Consiglio di Stato	TAR	Tribunale Amministrativo Regionale
Cost.	Costituzione	Trib.	Tribunale
c.p.	Codice Penale	TUIR	Testo unico delle imposte sui redditi
c.p.c.	Codice di Procedura Civile	UTF	Ufficio tecnico di finanza
c.p.p.	Codice di Procedura Penale		
CTC/CTP/CTR	Commissione tributaria centrale/provinciale/regionale		

Premessa

A. Come evitare le controversie

Al fine di evitare o comunque ridurre il contenzioso, spesso intrapreso al solo scopo di procrastinare nel tempo le pretese economiche dell'amministrazione finanziaria, sono stati introdotti nell'ordinamento tributario alcuni strumenti per prevenirlo.

Sono sorti, così, gli istituti dell'interpello, dell'autotutela, del ravvedimento generalizzato, dell'accertamento con adesione concordato, dell'acquiescenza.

Si tratta di strumenti di prevenzione sostanzialmente differenti, sia in termini di tempistica che per le specifiche esigenze che vanno a soddisfare. Se, ad esempio, un contribuente si accorge di aver commesso un errore non ancora posto all'attenzione dell'amministrazione finanziaria, può sanarlo col ravvedimento; qualora, invece, la violazione sia già stata constatata, il contribuente può scegliere la via dell'accertamento con adesione, preventivo o successivo all'avviso di accertamento, ovvero, in alternativa, dell'acquiescenza.

12

Interpello L'interpello è lo strumento di prevenzione per eccellenza, in quanto il contribuente, prima ancora di porre in essere delle operazioni potenzialmente valutabili come elusive, chiede un parere alla stessa amministrazione finanziaria. A seconda delle specifiche esigenze dei contribuenti, è possibile ricorrere a diverse tipologie di interpello.

In generale, uno degli effetti più rilevanti dell'interpello è senza dubbio il carattere vincolante del parere positivo espresso dall'amministrazione finanziaria nei confronti dell'interpellante il quale, in questo modo, è al riparo da eventuali azioni accertatrici da parte delle autorità fiscali, anche se limitatamente al comportamento sottoposto al parere.

La disciplina completa è trattata al n. 100 e s.

14

Autotutela L'autotutela si sostanzia nel potere-dovere dell'Ufficio, che ha emesso un **atto illegittimo**, di annullarlo, indipendentemente dal fatto che l'atto stesso sia divenuto definitivo, sia stato presentato ricorso a suo tempo respinto per motivi diversi dal merito, vi sia pendenza di giudizio, ovvero non sia stata prodotta alcuna istanza di parte.

In pratica, quindi, l'autotutela è uno strumento di prevenzione del contenzioso ma anche di «definizione» dello stesso, qualora, in pendenza di giudizio, l'amministrazione provveda ad annullare l'atto oggetto di ricorso, determinando la cessata materia del contendere.

L'autotutela può essere attivata ad opera sia del contribuente che dell'ufficio stesso qualora si accorga di aver emesso un atto palesemente illegittimo. Così un soggetto che abbia subito una verifica da parte dell'amministrazione finanziaria potrà chiedere, mediante istanza di autotutela, che non vengano emessi atti impositivi (palesemente illegittimi) nei suoi confronti; analogamente, un contribuente che abbia agito in ricorso contro un avviso di accertamento da parte dell'Ufficio imposte potrà chiedere allo stesso di annullare l'atto, pur in pendenza di giudizio.

La disciplina completa dell'autotutela è trattata al n. 600 e s.

16

Ravvedimento Esso si pone come strumento **successivo alla commissione di una violazione** o di un comportamento che potrebbe essere valutato come tale dall'amministrazione finanziaria.

18

In particolare il ravvedimento è esperibile ogniqualvolta il contribuente si accorga di aver commesso una violazione e si attivi, spontaneamente, entro certi termini stabiliti dalla legge, per rimuoverla.

La portata di tale strumento è molto ampia in quanto consente di sanare la quasi totalità delle violazioni (omesso pagamento, omessa dichiarazione, ecc.), in riferimento a tutti i tipi di tributi.

L'effetto senza dubbio più rilevante del ravvedimento consiste, oltre, naturalmente, al venir meno della violazione, nella riduzione della sanzione amministrativa relativa all'inadempimento regolarizzato; è, inoltre, prevista la riduzione fino a metà delle pene stabilite per le violazioni aventi rilevanza penale.

La disciplina completa del ravvedimento è trattata al n. 350 e s.

22 Accertamento con adesione Si tratta di una procedura di accertamento, effettuato in contraddittorio, mediante la quale il contribuente può concordare con l'ufficio una maggiore imposta dovuta.

L'accertamento con adesione è, pertanto, l'espressione di una **collaborazione fra** contribuente e Ufficio nella formazione di giudizi sugli elementi di fatto e sull'obbligazione tributaria, il cui obiettivo è quello di perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario e di ridurre il contenzioso.

L'istituto è attualmente esteso a tutti i contribuenti e a tutte le categorie reddituali; inoltre, cosa molto importante, non sono previste, in via di principio, cause di inammissibilità e di esclusione.

I **principali benefici** che possono derivare al contribuente dal ricorso a questo strumento, oltre, naturalmente, alla possibilità di concordare un maggior reddito imponibile che, comunque, nel caso concreto sarà sicuramente inferiore a quello accertato dall'Ufficio, sono: la definitività dell'atto di accertamento con adesione; l'applicazione delle sanzioni non penali nella misura ridotta ad 1/3 del minimo previsto dalla legge; la riduzione fino a 1/3 delle eventuali sanzioni penali.

Naturalmente, il fatto che l'accertamento con adesione vada a buon fine dipenderà dalla circostanza che le parti (Ufficio e contribuente) trovino un accordo.

Dal momento che l'iniziativa è demandata, in via generale, ai competenti Uffici, ma, in alcune ipotesi, anche al contribuente, quest'ultimo vi ricorrerà di propria iniziativa, o su invito dell'Ufficio, ogni qual volta, in considerazione anche dei suddetti benefici, riterrà che il ricorso allo strumento del contenzioso possa risultare troppo oneroso o comunque possa portare ad un esito a lui sfavorevole. Da parte sua, l'Ufficio nella decisione se addivenire o meno ad accertamento con adesione, cercherà di contemperare l'interesse a massimizzare la pretesa tributaria con quello di acquisirla con certezza evitando i tempi lunghi del contenzioso, in base anche al grado di fondatezza della pretesa stessa.

La disciplina completa dell'accertamento con adesione è trattata al n. 870 e s.

24 Acquiescenza La portata di tale strumento, ai fini della definizione delle controversie, prima che si arrivi alla fase contenziosa, è analoga a quella dell'accertamento con adesione. Essa è, infatti, esperibile sia per le imposte dirette che indirette con esclusione unicamente degli atti che contengono solo sanzioni, per i quali è ammessa una specifica definizione agevolata (mediante il pagamento di un importo pari ad 1/3 della sanzione indicata).

Anche i **benefici** connessi all'acquiescenza sono gli stessi dell'accertamento con adesione con l'unica differenza che la riduzione delle sanzioni è di 1/3 dell'irrogato anziché della sanzione minima.

Naturalmente, per poter decidere se ricorrere all'istituto dell'acquiescenza piuttosto che all'accertamento con adesione il contribuente dovrà effettuare le opportune valutazioni di convenienza che saranno legate, non solo ai calcoli circa la riduzione della misura delle sanzioni, ma anche a valutazioni circa la concreta possibilità di

ottenere un reddito concordato inferiore ovvero di intraprendere un contenzioso con esito vittorioso (l'acquiescenza implica, infatti, la rinuncia sia alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, sia all'impugnazione dell'avviso di accertamento).

In altri termini, il contribuente che abbia subito accessi, ispezioni o verifiche o che abbia già ricevuto un avviso di accertamento, dovrà **valutare** la propria posizione rispetto a quanto contestatogli dagli accertamenti:

— se ritiene di avere gli elementi necessari per poter definire, in contraddittorio con l'Ufficio, un minor reddito rispetto a quello accertatogli, potrà avanzare **proposta di accertamento con adesione** o aderire a quella dell'Ufficio;

— se, viceversa, non è in possesso dei suddetti elementi e, pertanto, teme che una eventuale proposta di accertamento con adesione possa non essere accolta dall'Ufficio, precludendogli in tal modo l'**acquiescenza**, potrà decidere di ricorrere direttamente a quest'ultima;

— se, infine, ritiene di poter dimostrare chiaramente l'infondatezza delle pretese tributarie potrà, in presenza di atto palesemente illegittimo, ricorrere all'**autotutela**, ovvero decidere di proporre ricorso, imboccando, in tal modo la via del **contenzioso**.

La disciplina completa dell'acquiescenza è trattata al n. 1250 e s.

B. Processo tributario

Ricorso Qualora non vi sia spazio per esperire gli strumenti di prevenzione sopra esposti, il contribuente può scegliere di proporre ricorso.

In linea generale, **sono impugnabili** dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria (ex commissioni tributarie) gli atti con i quali l'amministrazione finanziaria formalizza il risultato di precedenti attività istruttorie (accessi, ispezioni, verifiche) al fine, appunto, di contestare al contribuente una determinata violazione (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, ruolo e cartella di pagamento, ecc.).

Non sempre, tuttavia, il contenzioso si instaura a fronte di atti impositivi; esso può insorgere ogniqualvolta vi siano dei comportamenti o delle omissioni che siano in qualche modo lesivi di interessi concreti del contribuente quali il rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi e accessori non dovuti, ovvero il diniego o la revoca di agevolazioni e il rigetto di domande di condono.

In tutti i casi, comunque, la decisione di agire in contenzioso sarà influenzata da considerazioni di convenienza economica quali, ad esempio, l'ammontare delle somme emergenti dall'atto impugnato a titolo di eventuale maggiore imposta e di sanzioni, nonché da quelli che potrebbero essere i costi aggiuntivi strettamente inerenti allo svolgimento del processo. Su quest'ultimo punto, la riforma del processo tributario ha dato una svolta decisiva in ordine, principalmente, agli oneri derivanti dalle **spese di giudizio**, che sono poste a carico della parte soccombente. Tra queste vi rientrano le spese sostenute per l'**assistenza tecnica** di un difensore abilitato, obbligatoria per liti di importo superiore a € 3.000. Tale circostanza costituisce, pertanto, un ulteriore gravame nel caso in cui il contribuente perda la causa. Il processo tributario presenta **tre gradi di giudizio** di cui due gradi di merito avanti alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado e a quella di secondo grado, più la possibilità di ricorrere alla Corte di Cassazione per motivi di legittimità. Il contribuente che decide di intraprendere la via del contenzioso, pertanto, dovrà seguire tutto l'iter che parte dalla presentazione del ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado e prosegue con l'eventuale appello alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, fino, appunto, al giudizio di Cassazione.

Negli ultimi anni si è assistito, come già ricordato, all'ampliamento della giurisdizione che ha comportato anche l'intervento di **nuovi soggetti** fra i resistenti. Possono infatti ora rivestire questo ruolo, i Consorzi di bonifica, i Concessionari del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali od anche gli enti gestori del servizio di smaltimento rifiuti.

La disciplina completa del **processo tributario** è trattata nell'ambito della seconda parte.

29 **Reclamo-mediazione per accertamenti di valore non superiore a € 50.000**

Per gli atti di valore non superiore a € 50.000, è prevista un'ulteriore misura volta a ridurre le controversie dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

Infatti, in questo caso il ricorso produce gli effetti di un **reclamo**; il reclamo può inoltre contenere una motivata **proposta di mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Se il reclamo non viene accolto e nemmeno la mediazione, l'AF formula una proposta di mediazione. Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

In questo caso, nel conseguente giudizio avanti alla CGT 1°, in caso di soccombenza, vi è un aggravio della condanna alle spese.

La disciplina completa è trattata al n. 4301 e s.

30 **Conciliazione giudiziale**

Una volta che il contribuente abbia deciso di intraprendere la via del contenzioso, rimane ancora una possibilità per **definire** la **controversia** in modo più celere ed in forma comunque preventiva rispetto alla prospettiva di affrontare l'intero processo, con i suoi tempi, i suoi rischi ed i suoi costi.

Dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria, sia di primo grado che di secondo grado, infatti, è possibile esperire lo strumento della conciliazione. Essa prende avvio tramite la formulazione di una proposta (di conciliazione, appunto) che può essere avanzata direttamente in udienza (conciliazione in sede giudiziale) o in un momento antecedente alla stessa (conciliazione extragiudiziale).

Dal momento che scopo dichiarato della conciliazione è proprio quello di ridurre l'enorme carico di controversie pendenti dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria ed accelerare la loro definizione, possono formare oggetto dell'istituto tutti i tipi di controversie instaurate dinanzi le Corti di Giustizia Tributaria.

L'iniziativa può provenire sia dal contribuente che dall'Ufficio ovvero, addirittura, dal giudice il quale, qualora ne rinvenga i presupposti, può invitare le parti a trovare una composizione conciliativa alla lite.

In ogni caso, qualora ricorrano i presupposti e non siano state rinvenute cause di inammissibilità da parte del giudice, l'intervenuto accordo tra le parti comporta, come immediata conseguenza, l'estinzione del processo per cessata materia del contendere.

L'**effetto** senza dubbio **più rilevante** del perfezionamento della conciliazione è, per il contribuente, connesso alla riduzione delle sanzioni pecuniarie a 2/5 o, in caso di appello, 1/2 delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima.

Va, infine, sottolineato che anche la conciliazione ha effetto, in relazione all'eventuale procedimento penale instauratosi in conseguenza degli stessi atti impositivi, in termini di riduzione fino alla metà della pena.

La disciplina completa è trattata al n. 4590 e s.

(omissis)

b. Altri mezzi di prova

- 3694** Fra gli altri mezzi di prova, diversi dai documenti, si segnalano i seguenti:
- prova testimoniale;
 - dichiarazioni di terzi;
 - interrogatorio;

- confessione;
- presunzioni;
- perizie;
- intercettazioni.

Per la rilevanza nel giudizio della **sentenza penale** (anche di patteggiamento), v. n. 2438.

Prova testimoniale Nei **giudizi introdotti dal** 16 settembre 2022 è ammessa la prova testimoniale, in forma scritta (art. 7 c. 4 D.Lgs. 546/92).

La **decisione di ammettere** la prova testimoniale è rimessa alla CGT (si ritiene solo di primo grado e non anche di secondo grado) che sembrerebbe poterla disporre di propria iniziativa e anche in assenza di accordo o di richiesta delle parti, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione.

Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su **verbali o altri atti facenti fede** fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Non è chiaro se procede la CGT oppure la parte che eventualmente abbia sollecitato l'assunzione della testimonianza ad intimare il testimone e predisporre il modello di dichiarazione scritta come previsto dall'art. 257 bis c.p.c.

L'atto di **intimazione deve contenere** (art. 103 bis c. 1 disp.att. c.p.c.):

- un **modulo** che deve essere conforme al modello di testimonianza approvato con decreto dal ministero della giustizia (ritenendo applicabile quanto previsto per il processo civile);
- le **istruzioni** che il testimone deve seguire per la compilazione del modello;
- l'**indicazione** del procedimento e dell'ordinanza di ammissione da parte del giudice precedente;
- idonei spazi per l'inserimento delle complete **generalità** del testimone, l'indicazione della sua residenza, del suo domicilio e, se possibile, di un suo recapito telefonico;
- l'**ammonimento** del testimone e la formula del giuramento, oltre all'avviso in ordine alla facoltà di astenersi;
- lo spazio necessario per la **sottoscrizione** obbligatoria del testimone;
- la richiesta di dichiarare eventuali **rapporti personali** o di parentela, affinità, affiliazione, dipendenza con le parti in causa;
- la trascrizione di tutti i **quesiti** ammessi;
- l'**avvertenza** che il testimone è tenuto a rendere risposte specifiche e pertinenti a ciascuna domanda, precisando anche se ha avuto conoscenza dei fatti oggetto della testimonianza in modo diretto o indiretto.

Il **testimone** cui è notificato l'atto deve rendere la deposizione **entro** il termine stabilito dal giudice compilando il modello inviato.

Per i giudizi **introdotti prima del** 16 settembre 2022, la prova testimoniale non è ammessa. Tale divieto si riferiva alla prova testimoniale da assumere nel processo - che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, e richiede la formulazione di specifici capitoli e comporta il giuramento dei testi (Cass. 19 aprile 2013 n. 9552).

In relazione a tale divieto è stata più volte sollevata questione di legittimità costituzionale che, tuttavia, la **Corte costituzionale** ha dichiarato infondata (C.Cost. 21 gennaio 2000 n. 18, C.Cost. 2 dicembre 2004 n. 375). Tale divieto poneva il dubbio dell'utilizzabilità delle **dichiarazioni di terzi** nel processo.

Cosa prevede la riforma

Come descritto la riforma ha introdotto per la prima volta la prova testimoniale nel processo tributario sotto forma di prova testimoniale scritta mutuata dal processo civile. Sarà da valutare come adattare le previsioni del c.p.c. alla struttura del processo tributario (art. 6 L. 130/2022).

3696 Dichiarazioni rese da terzi Per la giurisprudenza, le dichiarazioni di terzi sono utilizzabili, anche se rese in sede penale, ma il giudice le **deve valutare** alla stregua di semplice indizio (C.Cost. 21 gennaio 2000 n. 18, Cass. 2 ottobre 2019 n. 24531, Cass. 2 ottobre 2019 n. 24531, Cass. 18 luglio 2014 n. 16462, Cass. 15 ottobre 2013 n. 23325, Cass. 21 ottobre 2013 n. 23839, Cass. 10 luglio 2013 n. 17054, Cass. 5 aprile 2013 n. 8369, Cass. 15 marzo 2013 n. 6642, Cass. 18 marzo 2009 n. 6548, Cass. 10 febbraio 2006 n. 2940 e Cass. 26 marzo 2003 n. 4423, Tribunale di Pavia 26 gennaio 2022 n. 94, CTR Molise 13 luglio 2021 n. 316).

Per i giudizi introdotti prima del 16 settembre 2022 in cui vigeva il divieto di prova testimoniale, secondo la giurisprudenza, tale divieto non implicava l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento (Cass. 16 marzo 2018 n. 6616, Cass. 16 marzo 2018 n. 6616, Cass. 13 febbraio 2009 n. 3569, Cass. 25 marzo 2009 n. 7153, Cass. 5 settembre 2008 n. 22443, Cass. 27 settembre 2007 n. 20353).

In materia di **dichiarazione del terzo sostitutiva di atto notorio**, si ritiene che la stessa non sia assimilabile alla prova testimoniale, bensì costituisca un indizio ammissibile e utilizzabile tanto dall'Amministrazione quanto dal contribuente, nel rispetto del principio della parità delle armi di cui all'art. 47 CDFUE, espressione del principio di uguaglianza ai fini dell'art. 3 Cost. Inoltre, stanti i criteri di cui all'art. 2729 c.c., non è sufficiente il fatto che le dichiarazioni del terzo sostitutive di atto notorio prodotte nel processo siano plurime e di contenuto analogo («concordanza») perché l'indizio in esse contenuto assurga a prova critica, essendo necessario un approfondimento da parte del giudice circa la precisione del fatto storico noto, desunta dalla sua contestualizzazione anche con riferimento agli ulteriori elementi di prova raccolti nel processo, nonché riguardo alla sua gravità riconnessa alla probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola di esperienza adottata, è possibile desumere da quello noto (Cass. 4 novembre 2021 n. 31588).

Le dichiarazioni possono essere **acquisite**:

— sia in via diretta in fase di verifica (Cass. 6 novembre 2013 n. 24930, Cass. 5 dicembre 2012 n. 21812) anche dalla Guardia di finanza (Cass. 7 febbraio 2013 n. 2916) e inserite, anche per riassunto, nel pvc, a sua volta recepito nell'avviso di accertamento;

— sia utilizzando come fonte **gli atti di un giudizio civile o penale** (Cass. 2 febbraio 2022 n. 3144, in tema di valorizzazione nel processo tributario di elementi probatori emersi da una perizia di parte predisposta e depositata nell'ambito di un processo penale parallelo a quello tributario, nonché Cass. 21 gennaio 2008 n. 1164). Nello stesso senso la giurisprudenza di merito, secondo cui il giudice tributario può liberamente valutare il materiale probatorio comunque raccolto e, in particolare, ai fini della loro attendibilità le dichiarazioni rese da terzi, anche in sede penale, pur avendo le stesse solo una portata indiziaria, nel rispetto delle regole che disciplinano il contenzioso tributario (CTR Toscana 22 novembre 2021 n. 1397).

In ogni caso, la natura e la valenza di elementi indiziari non muta (Cass. 10 marzo 2010 n. 5746).

Nessuna norma richiede che le dichiarazioni extraprocessuali rese da terzi siano assunte e/o verbalizzate in forme dialettiche con il contribuente. Ne consegue la legittimità dell'operato della Guardia di finanza e della pretesa fiscale, pur quando il pvc non sia stato redatto in contraddittorio con il contribuente.

Per tale ragione, in base al principio del giusto processo e della parità delle armi processuali tra le parti, è riconosciuta ampia facoltà di prova contraria, potendo il contribuente avvalersi anche di analoghi mezzi conoscitivi (Cass. 5 dicembre 2012 n. 21813). In questo caso il giudice tributario deve utilizzare i poteri per rinnovare ed integrare l'attività istruttoria svolta dall'ufficio finanziario (C.Cost. 21 gennaio 2000 n. 18).

Ne consegue che, se specificamente smentite dal contribuente, le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed inserite nel pvc non possono essere utilizzate benché abbiano trovato riscontro nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti (Cass. 2 ottobre 2013 n. 22519).

Precisazioni 1) In **senso contrario** all'ammissibilità delle dichiarazioni rese in sede penale, è stato affermato che i dati acquisiti nel processo penale utilizzabili in sede tributaria sono soltanto quelli che avrebbero potuto essere raccolti in sede tributaria e che, pertanto, la prova testimoniale raccolta in sede penale non è utilizzabile in sede tributaria (Cass. 2 maggio 2001 n. 6168, Cass. 3 maggio 2001 n. 6201). Queste sentenze sono state **criticate dalla dottrina**, secondo la quale tale orientamento, oltre a mortificare la possibilità di un'economia processuale che riduca il rischio di un contrasto tra giudicati, si scontra con l'art. 21 D.Lgs. 74/2000, che prevede la comunicazione dalla sede penale a quella tributaria della sentenza irrevocabile che esclude la rilevanza penale del fatto. Tale norma, infatti, ribadisce la volontà che in sede tributaria si tenga conto della sentenza resa in sede penale, se favorevole al contribuente.

2) Secondo la dottrina, sarebbero ammissibili le informazioni **rese da terzi davanti al giudice** tributario, per iscritto o anche verbalmente, tant'è che sono previste dall'art. 7 c. 1 D.Lgs. 546/92 che prevede fra i poteri delle Corti quello di richiesta di dati e informazioni.

3) La **dichiarazione del rappresentante legale** di una società non va considerata prova testimoniale, poiché il rappresentante stesso si identifica con il contribuente avente forma societaria (Cass. 23 luglio 1999 n. 7964). La stessa può invece essere apprezzata, quando sfavorevole al contribuente, come una confessione stragiudiziale e costituisce prova non già indiziaria ma diretta del maggior imponibile eventualmente accertato (Cass. 4 maggio 2007 n. 10265 e Cass. 21 dicembre 2005 n. 28316).

4) Le **dichiarazioni rese dal padre** del contribuente, come le dichiarazioni di terzi in generale, possono essere valutate come elemento indiziario a favore di quest'ultimo e possono fornire prova se integrate con documenti o altri mezzi di prova (Cass. 27 marzo 2013 n. 7707).

5) In materia di **frodi IVA**, le dichiarazioni di terze receipte nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza hanno valore indiziario. Spetta al contribuente, tuttavia, fornire la prova che la società che aveva emesso la fattura non era un mero soggetto fittiziamente interposto e che la operazione era stata realmente conclusa con esso, ovvero che il contribuente aveva avuto nelle operazioni un ruolo diverso da quello risultante dai riscontri investigativi; dal che conseguiva che la sentenza impugnata aveva erroneamente ritenuto che le dichiarazioni dei terzi acquisite, acquisite dalla Guardia di Finanza, pur dotate di forte valenza persuasiva e presuntiva anche in considerazione del loro numero e della loro concordanza, non fossero sufficienti a dimostrare l'esercizio di una attività di compravendita, da parte del contribuente, in assenza di altre indagini, pur non essendo una tale prova prevista da alcuna disposizione in aggiunta alla prova derivante da diverse attività investigative (Cass. 17 novembre 2021 n. 34869).

6) In attuazione del principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU, a garanzia della parità delle armi e dell'attuazione del diritto di difesa, nel processo tributario è riconosciuta non solo all'Amministrazione finanziaria, bensì anche al contribuente, la possibilità di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale. Anche per il contribuente tali dichiarazioni assumono la valenza probatoria propria degli elementi indiziari (Cass. 27 ottobre 2021 n. 30209).

Cosa prevede la riforma

Anche se la riforma non interviene direttamente su questo punto, essendo ammessa, nei giudizi introdotti dal 16 settembre 2022, la prova testimoniale (v. n. 3695), si deve valutare l'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi rese al di fuori del processo quando potrebbe appunto essere ammessa la prova testimoniale con le maggiori garanzie per questa previste.

Il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale è riconosciuto dalla giurisprudenza non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al **contribuente** (Cass. 19 novembre 2018 n. 29757, Cass. 14 settembre 2016 n. 18065, Cass. 12 aprile 2013 n. 8987, Cass. 27 marzo 2013 n. 7707, Cass. 3 settembre 2008 n. 22210), in attuazione dei principi del giusto processo ex art. 111 Cost., volti a garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa, delle statuizioni della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU 23 novembre 2006, n. 73053/01) e della Corte di giustizia (C.Giust. CE 24 marzo 1988 C-104/86, C.Giust. CE 9 novembre 1983 C-199/82).

Tra le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale ed aventi natura indiziaria nel processo tributario rientrano i c.d. **atti di notorietà** e le relative **dichiarazioni**

sostitutive di cui all'art. 47 DPR 445/2000 circa stati, qualità personali o fatti favorevoli al contribuente e che siano a diretta conoscenza del dichiarante (Cass. 4 novembre 2021 n. 31588, Cass. 16 maggio 2007 n. 11221, Cass. 25 marzo 2002 n. 4269, Cass. 15 aprile 2003 n. 5957).

Precisazioni 1) Alla **dichiarazione sostitutiva** va attribuito il valore di indizio atto a concorrere alla formazione del convincimento del giudice (Cass. 9 giugno 2009 n. 13263, Cass. 4 ottobre 2005 n. 19354), potendo essa concorrere - con altre risultanze istruttorie - ad integrare il quadro probatorio (Cass. 4 aprile 2022 n. 10872, Cass. 2 ottobre 2019 n. 24531, Cass. 13 giugno 2016 n. 12053, Cass. SU 9 dicembre 2015 n. 24823, Cass. 26 maggio 2009 n. 12131, Cass. 5 febbraio 2007 n. 2379, Ris. AE 19 marzo 2009 n. 68/E).

In senso contrario si è espressa altra giurisprudenza secondo cui la dichiarazione sostitutiva non può assumere valore probatorio, neanche indiziario, poiché l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come all'autocertificazione in genere (che ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative), viola il divieto di giuramento e di prova testimoniale vigente nei giudizi introdotti fino al 15 settembre 2022 in quanto introdurrebbe nel processo un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo (Cass. 12 dicembre 2019 n. 32568, Cass. 13 gennaio 2017 n. 701, Cass. 24 gennaio 2013 n. 1662, Cass. 17 giugno 2008 n. 16348, Cass. 15 gennaio 2007 n. 703).

2) Quando il contribuente dimostra di trovarsi nell'**incolpevole impossibilità di produrre i documenti** e i registri e di non essere in grado di acquisire copia della documentazione presso i fornitori, deve essere autorizzato a ricorrere alla prova per testimoni o per presunzioni (Cass. 27 gennaio 2010 n. 1650, Cass. 15 gennaio 2010 n. 587, Cass. 9 dicembre 2009 n. 25713, Cass. 29 settembre 2006 n. 21233).

(omissis)

(omissis)

SEZIONE 5

Definizione agevolata liti pendenti

- 5506** I soggetti che hanno una lite fiscale **pendente in Cassazione al 16 settembre 2022 contro** l'Agenzia delle entrate perché hanno proposto il ricorso introduttivo o vi sono subentrati e ne hanno la legittimazione, possono definirla in via agevolata secondo quanto di seguito illustrato.
- 5507** **Liti definibili** (art. 5 L 130/2022) Sono definibili le liti:
- rientranti nella **giurisdizione** tributaria (v. n.2105);
 - in cui **controparte** sia l'Agenzia delle entrate;
 - il cui **valore** sia non superiore a euro 100.000 se l'**Agenzia delle entrate** è risultata **integralmente soccombente** in entrambi i giudizi di merito ovvero il cui valore sia non superiore a euro 50.000 se l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente **in tutto o in parte in uno** dei giudizi di merito;

Precisazioni Per valore della lite, da assumere a base del calcolo per la definizione, si intende l'**importo dell'imposta** che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; in caso di liti relative alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite; il valore della lite è determinato **con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio**, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati (art. 16 c. 3 L. 289/2002).

La soccombenza va valutata in relazione al singolo atto impugnato. In caso di totale soccombenza del contribuente in entrambi i gradi di giudizio non è prevista la possibilità di definizione.

— **pendenti** in Cassazione alla data del **16 settembre 2022**.

S'intende **pendente** la lite in cui, al 16 settembre 2022, il **ricorso** per Cassazione sia stato **notificato** alla controparte e alla data della presentazione della domanda di definizione non sia intervenuta pronuncia definitiva (art. 5 c. 4 L. 130/2022).

È **definitiva** la sentenza della Cassazione che rigetta il ricorso o lo accoglie senza rinvio.

Esempio

In base all'interpretazione letterale della norma, in caso di sentenza della Suprema Corte che cassa con rinvio (dunque non definitiva perché suscettibile di riassunzione) e di ricorso notificato prima del 16 settembre 2022, se il contribuente presenta la domanda di definizione prima che la sentenza diventi definitiva (dunque entro i sei mesi dal deposito) potrebbe accedere alla sanatoria, ricorrendone i presupposti sopra indicati.

Fanno **eccezione** e non sono definibili le liti aventi ad oggetto, anche parzialmente, le risorse proprie dell'UE (dazi doganali, accise, IVA riscossa all'importazione) e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione nonché le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato dichiarati illegittimi.

Non è ammessa **definizione parziale** della lite. In merito ai **tributi locali**, ciascun ente può prevedere l'applicazione delle presenti disposizioni.

Determinazione dell'importo dovuto La definizione agevolata comporta il pagamento: **5508**

— **per le controversie fino a euro 100.000** in cui l'Agenzia delle Entrate è rimasta **integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio**, il **5%** del valore (art. 5, c. 1, L. 130/2022);

— **per le controversie fino a euro 50.000** in cui l'Agenzia delle Entrate è rimasta **soccombente, in tutto o in parte**, in uno dei gradi di merito, il **20%** del valore (art. 5, c. 2, L. 130/2022).

La percentuale da versare si calcola sulla base dell'importo dell'**imposta** che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; se la lite riguarda invece esclusivamente sanzioni **non collegate al tributo**, per la definizione si tiene conto del valore delle stesse; il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati.

In ogni caso, si scomputa quanto **già versato** in pendenza di giudizio anche a titolo di sanzioni. In nessun caso spetta il **rimborso** di quanto versato.

La definizione perfezionata da un **coobbligato** ha effetto anche per gli altri, anche quelli per i quali la lite non è più pendente, ma non spetta loro il rimborso di quanto eventualmente già versato.

Procedura Il ricorrente che intende definire la lite deve presentare all'AE competente che è la controparte del giudizio, autonoma **domanda** (esente da bollo) per ogni atto impugnato **entro** il 16 gennaio 2023 (il 14 gennaio cade di sabato) utilizzando il **modello** approvato dall'AE e reperibile sul sito internet (Prov. AE 16 settembre 2022 n. 356446). **5509**