



GIUSTIZIA INSIEME

2

Rivista quadrimestrale online

maggio-agosto 2025

www.giustiziainsieme.it

Direttrice scientifica: Paola Filippi

Questioni attuali di diritto tributario

tra normativa e giurisprudenza

a cura di

Enrico Manzon e Giuseppe Melis

■ Con i contributi di

Milena Balsamo, Loredana Carpentieri, Laura Castaldi, Stefano Civardi, Paola Coppola, Andrea Giovanardi, Alessandro Giovannini, Graziella Glendi, Matteo Golisano, Alberto Marcheselli, Giuseppe Melis, Massimo Francesco Orzan, Andrea Penta, Francesco Pepe, Alessio Persiani, Roberto Succio, Edoardo Traversa


**Pacini
Giuridica**



Direttrice scientifica

Paola Filippi

Vice direttore scientifico

Costantino De Robbio

Direttore responsabile

Marcello Basilico

Comitato scientifico

Ernesto Aghina, Alfonso Amatucci, Mirzia Rosa Bianca, Giovanni Canzio, Bruno Capponi, Corrado Caruso, Carlo Citterio, Roberto Giovanni Conti, Angelo Costanzo, Mariella De Masellis, Franco De Stefano, Marco Dell'Utri, Pasquale Fimiani, Fabio Francario, Giacomo Fumu, Carlo Vittorio Giabardo, Gabriella Luccioli, Enrico Manzon, Giuseppe Melis, Lorenzo Miazzi, Vincenzo Militello, Dino Petralia, Luca Ramacci, Maria Alessandra Sandulli, Giuseppe Santalucia, Giuliano Scarselli, Mario Serio, Carmelo Sgroi, Giorgio Spangher.

Comitato di redazione

Marta Agostini, Giuseppe Amara, Maria Cristina Amoroso, Andrea Apollonio, Elisa Arbia, Elisa Asprone, Beatrice Bernabei, Franco Caroleo, Riccardo Ionta, Giovanni Liberati, Luca Marzullo, Alessandro Nastri, Sibilla Ottoni, Donatella Palumbo, Morena Plazzi, Michela Petrini, Elisabetta Pierazzi, Morena Plazzi, Laura Reale, Filippo Ruggiero, Sandro Saba, Federica Salvatore.

Giustizia Insieme (GI) è una rivista online, iscritta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 68 del 5 maggio 2023; costituisce prosecuzione della Rivista cartacea, fondata nel 2009 e iscritta per la prima volta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 313 del 18 settembre 2009.

La Rivista è aggiornata quotidianamente e fascicolata quadrimestralmente, ad accesso libero, consultabile anche scaricando l'app di GI, le istruzioni sono reperibili ricercando l'app di GI sotto la voce Giustizia e Comunicazione. Attraverso l'attivazione delle notifiche si riceve la comunicazione della pubblicazione quotidiana.

La Rivista si uniforma agli standard internazionali definiti dal Committee on Publication Ethics (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

È proprietario della testata il Movimento per la Giustizia art. 3 E.T.S.

Il contributo dei redattori e degli autori è a titolo gratuito.

Gli articoli pubblicati nel fascicolo quadrimestrale, secondo selezione della direzione sono inviati a revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato di redazione. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione.

Coordinatrice di redazione: Margherita Occhilupo

Webmaster: Chiara Bicchielli

I fascicoli quadrimestrali sono pubblicati a cura di



Via A. Gherardesca

56121 Ospedaletto (Pisa)

Indice

Prefazione di Enrico Manzon e Giuseppe Melis p. III

I. Sui principi

1. La codificazione del principio di proporzionalità nella revisione dello Statuto del contribuente di *Loredana Carpentieri* » 143
2. I principi di proporzionalità, offensività e *ne bis idem* in materia sanzionatoria amministrativa. Prime riflessioni sull'attuazione dei principi della legge 111/2023 nel decreto delegato 87/2024 di *Stefano Civardi* » 157
3. Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione di *Alessandro Giovannini* » 169
4. I rapporti fra autotutela sostitutiva, accertamento integrativo e divieto di *bis in idem* procedimentale nella giurisprudenza della Corte di Cassazione a valle del d.lgs. n. 219/2023 (Cass. SS.UU. 30051/2024) di *Alberto Marcheselli* » 195
5. Il Giudice tributario tra illegittimità e infondatezza degli atti impugnabili di *Laura Castaldi* » 205
6. Il nuovo regime di invalidità degli atti tributari in riferimento ai vizi dell'attività istruttoria di *Francesco Pepe* » 219

II. Sulle leggi d'imposta

1. La residenza fiscale delle persone fisiche alla luce del d.lgs. n. 209/2023 di *Giuseppe Melis* » 233
2. La nozione di residenza fiscale delle società dopo il d.lgs. n. 209 del 2023 di *Alessio Persiani* » 249
3. Le nuove definizioni di crediti «inesistenti» e «non spettanti»: ricognizione (degli orientamenti giurisprudenziali emersi in vigenza della previgente disciplina) o innovazione? di *Andrea Giovanardi* » 269
4. La riforma delle imposte indirette nel quadro della giurisprudenza di legittimità di *Andrea Penta* » 283
5. Le variazioni catastali su iniziativa dell'amministrazione e del contribuente: il *dies a quo* della utilizzabilità della rendita rettificata di *Milena Balsamo* » 313
6. Il procedimento di accertamento e riscossione dei tributi locali: un "groviglio di norme" in cerca di riscrittura e, allo stato, di più letture adeguate alle regole e principi dell'ordinamento di *Paola Coppola* » 335

III. Sul processo

1. Il rinvio pregiudiziale *ex art. 363 c.p.c.* Il nuovo approccio del sistema processuale tributario alla funzione nomofilattica di *Roberto Succio* » 349
2. Il divieto di produzione di nuovi documenti in appello e profili di diritto intertemporale di *Matteo Golisano* » 373
3. La giurisdizione sul pignoramento tributario: problemi e prospettive di *Graziella Glendi* » 395

IV. Sul diritto dell'unione

1. Un'Agenzia tributaria europea: una proposta accademica per la prossima Commissione di *Edoardo Traversa e Giuseppe Marino* » 409
2. Le conseguenze per le giurisdizioni nazionali della recente riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea di *Massimo Francesco Orzan* » 415

Prefazione

Il diritto tributario italiano è, tradizionalmente, un *perpetuum mobile*.

Tuttavia, negli ultimi anni il moto si è accelerato sia sul versante normativo che, corrispondentemente, su quello giurisprudenziale. Il legislatore ha fatto delle scelte fortemente innovative che, alla verifica attuativa, hanno ricevuto risposte non sempre consonanti della giurisprudenza, in particolare di legittimità. Peraltro non mancano le novità sul versante del diritto unionale, *de jure condito* e *de jure condendo*.

Abbiamo individuato quattro “aree tematiche”, rispettivamente dedicate ai principi, alle leggi d’imposta, al processo ed al diritto dell’Unione europea. In questo quadro sistematico si è ritenuto opportuno ripubblicare alcuni contributi già comparsi in questa Rivista nei mesi scorsi.

Così organizzato, il fascicolo si prefigge dunque di rappresentare la temperie attuale, con particolare attenzione alle criticità che se ne evidenziano, costituendo una “guida” mirata alle questioni di maggior rilievo teorico ovvero pratico.

La maestria degli Autori dà lo spessore scientifico alla pubblicazione; per questo e per la loro generosità vogliamo manifestare la nostra profonda gratitudine.

Uno speciale ringraziamento va al dott. Matteo Golisano, che, con la consueta abilità, ha curato l’*editing*.

ENRICO MANZON

GIUSEPPE MELIS

5. Il giudice tributario tra illegittimità e infondatezza degli atti impugnabili

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Sull'illegittimità dell'atto impugnabile. – 3. Sull'infondatezza dell'atto impugnabile.

1. Premessa.

Un'adeguata valutazione dei termini di incidenza strutturale che la riforma tributaria, ad oggi ancora *in itinere*, è destinata a spiegare sulla conformazione del sistema tributario italiano potrà formularsi con cognizione di causa solo una volta che la stessa avrà trovato non solo una compiuta realizzazione in sede legislativa¹, ma anche una temporalmente adeguata sedimentazione da parte di quanti sono chiamati a recepirla e a darne applicazione (Giudici e amministrazione finanziaria *in primis*)².

Eppure, già per la parte (ed è una buona parte) della legge delega 111/2023 che ad oggi si è tradotta in decreti legislativi delegati, essa consente di formulare alcune prime riflessioni sulle ripercussioni che sono destinate a derivarne per il processo tributario e, soprattutto, per il ruolo in esso spiegato dal suo giudice. Ripercussioni che non si preannunciano di lieve portata.

E ciò non solo per gli interventi che (a distanza di poco più di un anno dalla precedente riforma) hanno di nuovo interessato il

¹ Anche, in chiave argomentativa, per quanto non dovesse trovare espresso recepimento e attuazione nei decreti legislativi delegati. Vd. condivisibilmente TUNDO, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (parte seconda)* in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 9 novembre 2023.

² Come è noto invero, sin da subito, già a pochi mesi dal varo di taluni dei (in questa sede) più significativi decreti legislativi di attuazione della delega, si sono venute registrando prese di posizione diversificate in dottrina e giurisprudenza su taluni tra i più nodali interventi di riforma: è sufficiente ricordare in questa sede, la sent. 30051/2024 delle SS.UU. della Corte di Cassazione in tema di autotutela tributaria (su cui cfr. da ultimo DEMETRI, *Il principio di unicità dell'azione accertatrice alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, II, 14 ss.) nonché le oscillanti pronunce sempre della Suprema Corte di Cassazione sulla compatibilità con i principi recati dalla CEDU quale parametro interposto di costituzionalità

ex art. 117 Cost. della deroga al principio di retroattività della lex mitior come recato dall'art. 5 del d.lgs. n. 87/2024 – che ha visto prima la sent. 1274/2025 fortemente e motivatamente adesiva alle scelte compiute dal legislatore delegato e dipoi la sent. 2950/2025, con inaspettata apertura, rimettere al giudice di rinvio valutazioni in merito a possibili profili di illegittimità costituzionale della disciplina in questione (in argomento, in dottrina, cfr. da ultimo BASILE, *Il 'Decreto sanzioni' e la lex mitior: quali garanzie per l'illecito tributario 'punitivo'?*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, III, 1 ss.) E ancora alle divergenti letture che sempre la Corte di Cassazione ha inteso offrire al disposto di cui all'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 (cfr. in specie e tra le altre, per un verso, Cass. 30814/2024; Cass. 1021/2025; per l'altro Cass. 3800/2025) sfociate poi nell'ord. 5714/2025 per l'eventuale rimessione della questione alle SS.UU. della Corte di Cassazione (sulla quale cfr. da ultimo, anche per ulteriori richiami dottrinali, KOSTNER, *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo 21-bis D.lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 20 marzo 2025) su cui vd. *infra* nel testo.

d.lgs. n. 546/1992³, ma soprattutto in ragione della profonda opera di rivisitazione che ha investito lo Statuto dei diritti del contribuente per effetto del varo del d.lgs. n. 219/2023.

Non senza sottacere che, prima ancora, proprio le modifiche apportate dalla L. 130/2022 (in particolare, per quanto qui interessa, al disposto dell'art. 7 co. 5-*bis* del d.lgs. n. 546/1992⁴) avevano già fortemente inciso in tal senso sulla disciplina del processo tributario: e dunque ora viepiù concorreranno a esaltare in modo convergente un siffatto percorso evolutivo.

Il tema si presenta, insomma, potenzialmente assai vasto e articolato.

Da qui la necessità di una sua opportuna delimitazione in stretta coerenza con il titolo assegnato alla nostra indagine⁵ il qua-

le evoca e, per un verso, la diversa modulazione e il diverso contenuto dei cd. motivi di ricorso – ovverosia delle doglianze che il ricorrente può muovere nei confronti dell'atto impugnato e/o dei suoi contenuti (i quali non necessariamente hanno carattere pretensivo e/o sanzionatorio⁶) – e, per altro verso, l'esito dell'attività cognitivo/istruttoria/decisoria spiegata dal giudice in forza (oggi non più solo⁷) delle deduzioni e

assumono formalmente carattere impugnatorio: quelle di rimborso essendo controversie rispetto alle quali si prospettano problematiche affatto peculiari e, almeno in buona parte, tangenziali (se non addirittura eccentriche) rispetto all'indagine che ci apprestiamo a svolgere.

³ Per effetto di quanto disposto dal d.lgs. n. 220/2023.

⁴ Ma non solo. È sufficiente ricordare gli spazi, per la verità, di assai gravosa autonomia di iniziativa che sono stati riconosciuti al giudice tributario con l'introduzione dell'art. 48-*bis* 1 (conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria) – norma che, infatti, non a caso è stata poi oggetto di un significativo intervento di modifica proprio ad opera del d.lgs. n. 220/2023 – come pure le delicate implicazioni sull'atteggiarsi del quadro istruttorio di causa che potrebbero celarsi dietro la rimessione alla valutazione (appunto del giudice) delle condizioni per l'ammissione della prova testimoniale: quella ponderazione in ordine alla "necessità" di sua acquisizione "ai fini della decisione" che si rinviene nell'art. 7 co. 4 d.lgs. n. 546/1992 e che ora è destinata a ripresentarsi, *mutatis mutandis*, sul piano – altrettanto critico – dell'ammissione di nuove allegazioni documentali in grado d'appello: posto che, com'è noto, il novellato art. 58 (la cui disciplina intertemporale è stata di recente oggetto di una condivisibile pronuncia di incostituzionalità ad opera della sent. 36/2025 C. Cost.) prevede attualmente che, fatto salvo il *factum principis*, in via di principio è preclusa la produzione di nuovi documenti in appello "salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa". È solo il caso di accennare in questa sede, al pesante aggravio di oneri motivazionali che da siffatte disposizioni discenderanno a carico del giudice tributario e al parallelo moltiplicarsi dei profili di censurabilità (*in iudicando* e *in procedendo*) che, sotto questi profili, potranno muoversi al suo operato: in particolare nel giudizio di legittimità. Su entrambi i profili vd. *infra* nel testo.

⁵ In questa prospettiva il presente contributo non prenderà in considerazione le liti di rimborso, neppure quando queste – intervenuto un diniego esplicito del rimborso richiesto –

⁶ Al netto di quanto già precisato *supra* nt. 5, e dunque anche delimitando il campo di indagine alle liti tributarie non a carattere restitutorio, è indubbio che non tutti gli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario rechino pretese impositive e/o sanzionatorie (vd. condivisibilmente BASILAVECCHIA, *No man's land. La giustizia tributaria verso la costituzione*, Milano, 2023, 74 ss.). Si pensi all'avviso di accertamento di maggior reddito notificato alla società di persone suscettibile di riportare (laddove i rilievi non comportino pretese ai fini IVA o IRAP) esclusivamente il maggior imponibile accertato in funzione della sua conseguente imputazione/contestazione per trasparenza pro quota ai soci ai fini dei correlati recuperi impositivi e connesse misure sanzionatorie loro comminabili; ma anche agli avvisi di accertamento e/o rettifica di classamento catastale ovvero di rigetto di domanda di definizione agevolata dei rapporti tributari, come pure – nel nuovo contesto normativo – al diniego espresso (ovvero tacito nelle ipotesi di cui all'art. 10-*quater* dello Statuto) dell'istanza di autotutela (con riferimento alle cui problematiche di sistema si rinvia, fra gli altri, a BASILAVECCHIA, *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e nubi dalla giurisprudenza*, in *IPSOA Quotidiano*, 3 febbraio 2024; MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2024, 584 ss.; PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2024; RASI, *Le modifiche in tema di impugnabilità degli atti di autotutela e loro riflessi processuali*, in *Tax News – Supplemento online a Riv. trim. dir. trib.*, 11 aprile 2024; DEMETRI, *Spunti di riflessione sulla nuova disciplina dell'autotutela tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.* 23 maggio 2024).

⁷ E ciò in ragione del (almeno nelle intenzioni) compiuto regime delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria delineato in seno allo Statuto dei diritti del contribuente per effetto delle modifiche ivi apportate dal d.lgs. n. 219/2023 in ossequio con quanto disposto dall'art. 4 co. 1, lett. g) L. 111/2023: norma che, nell'individuare i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente ha disposto, appunto, di "prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti di riscossione".

allegazioni delle parti acquisite al fascicolo di causa, con ciò sottendendo il richiamo al portato dispositivo delle pronunce cui essa attività mette capo⁸.

Con alcune opportune precisazioni:

- *in primis*, e riguardando il tema di indagine sotto il profilo del ricorrente, che se la contestazione di illegittimità può appuntarsi tanto nei confronti dell'atto impugnato in quanto tale (ciò traducendosi in un eccepito profilo di invalidità originaria o derivata dello stesso⁹) quanto nei confronti del contenuto accertativo ovvero della pretesa impositiva e/o sanzionatoria veicolata per suo tramite¹⁰, quella di

infondatezza investe e attinge necessariamente a quest'ultima: dispiegandosi poi sul piano eminentemente probatorio¹¹;

- in secondo luogo e quanto invece alla diversa prospettiva giudiziale di approccio al tema, che l'alternativa delineata nel titolo, quando declinata sul piano decisivo, non esaurisce il possibile spettro di contenuto delle pronunce giudiziali: rimanendo eccentriche rispetto ad essa le pronunce di mero rito¹², quelle che dispongono in ordine all'estinzione del giudizio e quelle di rinvio;
- in terzo luogo che, laddove il *thema decidendum* rispetto a cui è chiamato a pronunciarsi il giudice investa tanto profili di illegittimità dell'atto impugnato quanto quelli di illegittimità e/o infondatezza delle contestazioni e/o pretese per suo tramite fatte valere, ragioni di ordine logico-giuridico impongono che, delle questioni dedotte in causa, vengano esaminate e risolte in via preliminare

Com'è noto, infatti, e come si evidenzierà meglio più oltre, il disposto dell'art. 7-ter dello Statuto, nell'individuare i vizi che comportano la nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria, ne dispone espressamente la rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio: con ciò, dunque, prescindendo da una loro specifica contestazione in causa ad opera della parte che ne abbia interesse. In argomento diffusamente da ultimo FRANSONI, *La nullità. Appunti sull'art. 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2025, 27 ss. (ed in specie, 43 ss.)

⁸ È solo il caso di ricordare in questa sede che giurisprudenza di legittimità consolidata ha da lungo tempo descritto – a nostro parere correttamente – quella tributaria come una giurisdizione eminentemente di accertamento e il processo tributario come giudizio nel quale, seppur di regola per il tramite dell'impugnazione di un atto (e nei limiti, rispettivamente, del suo contenuto e delle contestazioni per suo tramite avanzate al destinatario dello stesso, per un verso, nonché dei motivi di impugnazione spesi da quest'ultimo in seno al proprio ricorso, per l'altro), si devolve al giudice la cognizione in ordine alla sussistenza di denunciati vizi formali e procedimentali dell'atto impugnato e/o in merito all'*an* al *quomodo* del rapporto obbligatorio d'imposta e/o in ordine all'*an* e/o al *quantum* della pretesa impositiva e/o sanzionatoria (così Cass. SS.UU. 18184/2013; diffusamente Cass. 18448/2015; più di recente, *ex multis* Cass. 26660/2023. In argomento, diffusamente, FARRI, *Impugnazione-merito e "vizi formali" nell'attuale processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 664 ss.). Con la conseguenza che, in via ricollegata a quanto di cui sopra, le pronunce del giudice tributario, salve quelle di mero rito, sono decisorie quanto ai contestati profili di illegittimità dell'atto impugnato ovvero della illegittimità e/o infondatezza della contestazione ovvero della pretesa impositiva e/o sanzionatoria avanzata per suo tramite.

⁹ Nei termini di cui si dirà più diffusamente oltre (cfr. § 2.)

¹⁰ Nel qual caso, ferma se del caso la concorde ricostruzione dei

fatti rilevanti in causa, l'oggetto del contendere attiene a profili di stretto diritto: si pensi alla richiesta declaratoria di illegittimità della pretesa per eccepita illegittimità dell'atto amministrativo generale sulla quale essa si fonda e di cui si richiede al giudice tributario la disapplicazione; ovvero alla contestazione di illegittimità della pretesa per (asserita) estraneità della fattispecie rispetto all'orbita di operatività della norma impositiva (nel qual caso il *thema decidendum* involge sostanzialmente profili ermeneutici interpretativi del dato normativo) ovvero per rilevata illegittimità costituzionale di quest'ultima.

¹¹ Ci sembra dunque non del tutto condivisibile il tenore dell'art. 10-*quinquies* dello Statuto laddove la norma – nel disporre in ordine al potere di autotutela facoltativa da parte degli uffici finanziari – declina tanto i profili di illegittimità quanto quelli di infondatezza che ne giustificerebbero l'esercizio come riferiti indifferentemente, al contempo distinguendoli, all'atto e all'imposizione: a meno di non ritenere che il termine "imposizione" sia stato considerato dal legislatore un formante troppo selettivo per coprire tutti i possibili contenuti contestativi degli atti *lato sensu* impositivi.

¹² In punto di carenza di legittimazione e/o di interesse ad agire, difetto di giurisdizione, di inammissibilità del ricorso (ad es. per tardività di sua proposizione e/o di costituzione in giudizio del ricorrente).

le prime rispetto alle seconde: quest'ultime essendo destinate a rimanere assorbite laddove le prime siano accertate e dichiarate come ricorrenti dal giudice adito¹³: onde l'onere di loro riproposizione ad opera della parte che ne abbia interesse in sede di impugnazione, pena, in caso contrario, la loro rinuncia *ex art.* 56 d.lgs. n. 546/1992.

E fermo restando che – è solo il caso di ricordarlo in questa sede – omologhi fenomeni interni di assorbimento potranno investire altresì le censure di illegittimità e/o infondatezza promosse avverso, rispettivamente, le pretese impositive e/o sanzionatorie recate dall'atto impugnato nonché autonomamente e in termini variamente modulati quelle rivolte nei confronti delle prime rispetto a quelle formulate nei confronti delle seconde. E così, a quest'ultimo proposito, se di regola l'accoglimento dei motivi di ricorso promossi in termini di il-

legittimità o infondatezza delle pretese impositive comporta l'assorbimento delle doglianze mosse in punto di illegittimità e/o infondatezza delle misure sanzionatorie irrogate (quando collegate al tributo), non vale di regola l'inverso ovvero la reciproca: giacché, per contro, la giudizialmente accertata legittimità e/o fondatezza delle pretese impositive, piuttosto che comportare fenomeni di assorbimento e così sottrarre il giudice dal pronunciarsi in merito alle misure sanzionatorie correlativamente comminate, rappresenta il presupposto stesso a che il giudice conosca e disponga in ordine al regime sanzionatorio applicabile al caso di specie anche, se del caso, oltre e a prescindere dai motivi spiegati al riguardo dal ricorrente. Che, anzi, in quest'ultima prospettiva, i significativi interventi di riforma che – ad ampio raggio – hanno investito la disciplina delle sanzioni amministrative tributarie per effetto di quanto disposto dal d.lgs. n. 87/2024, rendono lo spettro di variabili assai più variegato di prima¹⁴.

¹³ E così, ad esempio, l'ecceppata tardività di notifica dell'atto impugnato laddove giudizialmente accertata e dichiarata implicherà l'assorbimento delle ulteriori questioni di illegittimità e/o di infondatezza nel merito delle pretese che la parte abbia comunque dedotto in causa: rispetto alle quali dunque il giudice sarà tenuto (doverosamente) a non pronunciarsi: diversamente ravvisandosi gli estremi di una motivazione *ad abundantiam*. Fermo poi stabilire quale ruolo possa spiegare sotto questo profilo l'operatività del principio della ragione più liquida: posto che secondo la più recente giurisprudenza di legittimità il criterio "non può ritenersi operante nel rapporto tra questioni pregiudiziali di rito e questioni di merito ma trova applicazione solo nel rapporto tra questioni preliminari di merito e altre questioni di merito" (cfr. Cass. 7941/2020, Cass. 20557/2020). In argomento cfr. MENCHINI, *L'ordine di decisione delle questioni di merito nel processo di primo grado*, in *Riv. dir. proc.*, 2016, 975 ss.; ALUNNI, *Principio della ragione più liquida: rito e merito nell'ordine di trattazione*, in *Giur. it.*, 2016, 2625 ss., nonché da ultimo, anche per diffusi richiami dottrinali e giurisprudenziali, FERRARI, *Il principio della cd. "ragione più liquida"*, in *www.judicium.it*, 29 aprile 2021. In argomento con specifico riferimento al processo tributario vd. FRANSONI, *Motivi di ricorso e ordine delle questioni nel processo tributario* in *AA.VV., L'attuazione della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, Pisa, 2024, 277 ss.

¹⁴ E così, a prescindere dalla domanda, il giudice accerterà e dichiarerà la non debenza delle sanzioni in caso di intervenuta (e giudizialmente dedotta) morte del ricorrente, per obiettiva incertezza del dato normativo (secondo quanto da sempre sostenuto in dottrina – cfr. per tutti LOGOZZO, *La disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 847 ss. – e da ultimo condiviso da Cass. 29 gennaio 2024 n. 2604 dove la Suprema Corte ha riconosciuto l'esercitabilità *ex officio* del potere disapplicativo da parte del giudice) ovvero ne rimodulerà gli importi in ossequio al principio del *favor rei* (salvo sue specifiche deroghe com'è nel discusso caso di cui all'art. 5 d.lgs. n. 87/2024): tutto da indagare è invece l'impatto che potrà spiegare a questo riguardo il disposto di cui al novellato art. 7 d.lgs. n. 472/1997 quando riguardato in combinato disposto con l'art. 2 co. 4 d.lgs. n. 472/1997 e l'art. 10-ter co. 3 L. 212/2000 tenuto conto delle ponderate e condivisibili considerazioni formulate in merito da C. Cost. sent. 46/2023 (in argomento cfr. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 527 ss.).

2. Sull'illegittimità dell'atto impugnabile.

Ciò detto, entrando *in medias res*, ci sembra opportuno muovere avendo riguardo all'ipotesi in cui il giudice abbia a confrontarsi e sia chiamato a pronunciarsi sull'illegittimità dell'atto impugnato.

Invero è proprio sotto quest'ultimo versante che, ci sembra, gli interventi di riforma abbiano significativamente inciso sull'atteggiarsi del processo tributario e sul ruolo ivi spiegato dal giudice: e ciò, in particolare, alla luce del regime delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria che trova ora novella e compiuta disciplina negli artt. 7-*bis* – 7-*quater* (ma in parte anche nell'art. 7-*sexies*) della L. 212/2000¹⁵.

Disposizioni, quelle appena ricordate, in coerenza delle quali sono state *ex novo* formulate ovvero conseguentemente modificate anche altre norme dello Statuto: segnatamente e, quanto alle prime, l'art. 6-*bis*, e quanto alle seconde, l'art. 6 co. 5, l'art. 7 co. 1, e l'art. 11 co. 5 L. 212/2000.

Possiamo dire che la disciplina così introdotta rappresenta il (o almeno costituisce un primo) tentativo di sistematizzazione (e così un punto di approdo) rispetto ad un dibattito dottrinale e a una produzione giurisprudenziale sul tema di remote origini e, nella sua alluvionalità, dalle alterne vicende.

Sotto questo profilo è noto il vivace confronto che negli anni ha coinvolto dottrina e giurisprudenza in merito all'estendibilità del regime delle invalidità degli atti

amministrativi, recato dalla L. 241/1990 in particolare in esito agli interventi apportati con la L. 15/2005, anche con riferimento agli atti dell'Amministrazione finanziaria¹⁶: sia in punto di confezionamento dell'atto in quanto tale, sia in ordine al rispetto della scansione procedurale prevista per la sua adozione.

Del pari si è lungamente disquisito se le ipotesi di invalidità (non importa al momento se da annoverarsi tra i vizi di nullità ovvero di annullabilità) degli atti dell'amministrazione finanziaria fossero da individuarsi in via tassativa in quelle previste espressamente come tali dalla legge ovvero potessero desumersi in via sistematica proprio facendo riferimento all'aderenza o meno (e dunque alla misura e al grado di gravità di scostamento) dell'atto rispetto allo schema normativamente previsto per la sua adozione e per il suo legittimo confezionamento: il confronto in argomento andando sviluppandosi di pari passo con l'accentuazione delle scansioni formali e quindi con il grado di proceduralizzazione che si è venuto progressivamente imprimendo al fenomeno tributario in tutte le sue molteplici articolazioni.

Volendo sintetizzare gli approdi del dibattito su entrambi i fronti possiamo dire che, in termini largamente condivisi quanto meno in giurisprudenza, le invalidità cui potevano risultare affetti gli atti dell'amministrazione finanziaria si reputavano tradursi in vizi, se del caso e comunque, da ri-

¹⁵ E ciò in ossequio con quanto disposto dall'art. 4 co. 1, lett. g) L. 111/2023 che, nell'individuare i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente dispone di "prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti di riscossione".

¹⁶ Cfr. in specie, e senza alcuna pretesa di esaustività, DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 729 ss. ZAGÀ, *Le invalidità nel processo tributario*, Padova, 2012; PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino 2012; PISTOLESI, *La invalidità degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1131 ss.; FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2015.

condurre unitariamente alla categoria della invalidità-annullabilità¹⁷.

Come tali sicuramente incidenti sulla legittimità dell'atto ma solo se e nella misura in cui fatti tempestivamente valere in giudizio quali motivi di impugnazione dello stesso; e dunque suscettibili sì di ingenerare, laddove giudizialmente accertati, una pronuncia declaratoria di illegittimità (ovvero, secondo una diversa prospettazione teorica, di annullamento) dell'atto impugnato da parte del giudice tributario ma a condizione, appunto, dell'essere tempestivamente denunciati ad opera della parte che ne avesse interesse in giudizio. Pena, in caso contrario, l'inidoneità del vizio, pur inficiante l'atto, a precludere per ciò solo il dispiegamento della valenza giuridica assegnata dall'ordinamento all'atto stesso¹⁸.

Risultavano invece alquanto confusi e controversi i confini di quali fossero le difformità rispetto al paradigma legale – e dell'atto in quanto tale, e dell'*iter* di sua formazione – rispetto a quanto previsto dalla legge, che potessero rivelarsi tali da tradursi in una sua inidoneità, come tale, a validamente partecipare al soggetto che ne risultava destinatario (sia esso il contribuente o altro soggetto comunque coinvolto nella vicenda tributaria) del suo contenuto contestativo, pretensivo e/o sanzionatorio: tali dunque da tradursi in vizi propri dell'atto e dunque suscettibili di essere devoluti alla cognizione del giudice tributario, seppur e comunque entro il termine decadenziale di proponibilità del ricorso, ai fini dell'accertamento e conseguente declaratoria di nulli-

tà/illegittimità dell'atto stesso. È sufficiente al riguardo evocare il tormentato percorso giurisprudenziale sviluppatosi in ordine alle conseguenze da ricollegare alla mancata osservanza del termine di cui al (previgente) art. 12 co. 7 L. 212/2000 ai fini del perfezionamento e notificazione dell'avviso di accertamento per convincersene¹⁹.

Su questo panorama, sotto molti profili incerto e insoddisfacente, ha inteso, appunto, intervenire la riforma.

Tant'è che – in ottemperanza con quanto previsto dalla legge delega 111/2023 – il legislatore delegato, intervenendo sul tessuto dello Statuto dei diritti del contribuente, ha previsto, in specie e tra l'altro, un compiuto regime dei vizi dell'atto e delle conseguenze, in punto di validità/invalidità, che vi si ricollegano secondo un'articolazione in crescendo: che prende le mosse dalle cd. mere irregolarità di cui all'art. 7-*quater* (inidonee a integrare gli estremi di un vizio dell'atto tale da incidere sulla sua validità ed efficacia quanto alla sua funzione partecipativa al destinatario dei contenuti in esso rappresentati), passa per l'individuazione dei vizi dell'atto che, solo laddove tempestivamente dedotti in causa dal ricorrente nell'atto introduttivo del giudizio, ne comportano l'annullabilità *ex art. 7-bis*²⁰, per approda-

¹⁷ Come rileva da ultimo FARRI, *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 213.

¹⁸ Così, Cass. 381/2016 nonché Cass. 33229/2023 entrambe riprendendo quanto già statuito da Cass. 18448/2015.

¹⁹ Per una puntuale ricostruzione del percorso giurisprudenziale in argomento rinvio a MELIS, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il "giusto procedimento tributario"*, in *Il fisco*, 2023, 1319 ss. Per una dettagliata ricognizione del variegato panorama giurisprudenziale formatosi in punto di contestati vizi dell'atto amministrativo impugnato e delle conseguenze che si sono intese di volta in volta riconnettersi cfr. PEPE, *Delega fiscale: prospettive di riforma delle invalidità degli atti impositivi*, in *Il fisco*, 2023, 2015 ss. cui rinvio anche per esaustivi pertinenti richiami dottrinali.

²⁰ Sebbene la norma abbia una latitudine lessicale pericolosamente indefinita (preoccupa in particolare la connotazione tautologica della clausola di chiusura che dispone genericamente l'annullabilità dell'atto adottato in violazione delle norme "sulla

re infine a quelli di nullità elencati all'art. 7-ter²¹ i quali, suscettibili di essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, si dispone siano “rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio” e diano “diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito”. Con una manovra che – come non hanno mancato di rilevare i primi commentatori – segnala inequivocabilmente la volontà legislativa di dettare uno specifico regime generale delle invalidità in materia tributaria al contempo astraendone e autonomizzandone la relativa disciplina da quella propria del diritto amministrativo: con una decisa presa di distanza rispetto al regime delle invalidità degli atti amministrativi parallelamente recato dalla L. 241/1990²².

Il quadro si completa poi con una specifica disciplina dei vizi che possono affliggere non tanto l'atto in sé quanto l'attività di relativa notificazione: tali da comportarne, alternativamente, o la radicale inesistenza ovvero la nullità, quest'ultima suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo salvo decadenze intervenute *medio*

tempore. Disciplina – quella dei vizi di notifica dell'atto – che, seppur in buona misura recettiva di approdi giurisprudenziali pregressi, quando letta in uno con la (coeva) regolamentazione (in termini di rigorosa delimitazione soggettiva) degli effetti sospensivi, interruttivi o impeditivi che la legge ricollega alla notifica dell'atto, sembra destinata a spiegare non poche conseguenze sul piano della contestabilità/contestazione di (il)legittimità derivata degli atti, in particolare riscossivi ma altresì impositivi²³, per (asserita) mancata notifica dell'atto presupposto *ex art.* 19 co. 3 d.lgs. n. 546/1992: e ciò a maggior ragione tenuto conto del mutamento di contesto normativo in cui ha da calarsi e apprezzarsi una disciplina siffatta a motivo e del disposto di cui all'art. 14 co. 6-*bis*, e della novella di cui all'art. 58 co. 3 del d.lgs. n. 546/1992.

Non è certo questa la sede per soffermarsi nell'analisi di dettaglio di una disciplina ancora tutta da esplorare, potenzialmente suscettibile di (auspicati) futuri interventi chiarificatorio-correttivi e, per giunta, per la parte di suo maggiore interesse, volutamente incompiuta e aperta: atteggiandosi così a contenitore dal contenuto in buona misura tutto da individuarsi²⁴. Del resto taluni strin-

validità degli atti”) ci sembra che la stessa si occupi di vizi che incidono sull'atto o in quanto tale nella sua dimensione formale/documentale o per l'iter procedurale che ne ha contrassegnato l'adozione.

²¹ Anche in questo caso la norma si rivela un contenitore pericolosamente aperto laddove alla sua disciplina vengono ricondotti gli atti dell'amministrazione finanziaria, in particolare e fra l'altro, “affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto”: con una fiducia nell'attento discernimento del futuro legislatore in punto di formulazione del dato normativo che potrebbe risultare mal riposta e riservare spiacevoli sorprese.

²² Cfr., con efficace sintesi, FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 215. Si consuma con ciò la recisione di un cordone ombelicale scomodo e per molti versi fuorviante da tempo auspicata da attenta dottrina in considerazione della diversità di contesto da cui riguardare e apprezzare il fenomeno (si rinvia da ultimo a MELIS, *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario*, in *Il fisco*, 2024, 221 ss.).

²³ Com'è, sicuramente, nel caso dell'avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 10-*bis* L. 212/2000 per la contestazione di condotte elusivo/abusive e i conseguenti recuperi impositivi e sanzionatori: laddove la disposizione prevede espressamente che l'atto contestativo della condotta abusivo/elusiva sia preceduto, a pena di nullità (*rectius* annullabilità), dalla notifica *ex art.* 60 d.p.r. 600/1973 della richiesta di chiarimenti: quando, per contro, più generica si rivela la dizione contenuta nell'art. 6-*bis* con riferimento allo schema d'atto di cui si richiede la comunicazione “con modalità idonee a garantire la conoscibilità”.

²⁴ Com'è noto, invero, salvi i casi di nullità espressamente contemplati dalla norma (segnatamente, difetto assoluto di attribuzione, adozione in violazione o elusione di giudicato), la norma rinvia a “vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto”: per ciò solo sventando in radice qualsivoglia dubbio

genti interrogativi che, appunto, soprattutto la normativa recata dall'art. 7-ter impone all'interprete, sono già stati opportunamente attenzionati dalla dottrina occupatasi *ex professo* di questo profilo della riforma²⁵.

Per quanto qui interessa, due ci sembrano essere, sin d'ora, i profili meritevoli di rilievo.

Innanzitutto, che il disposto dell'art. 7-ter prospetta un possibile tema di indagine e di pronunciamento da parte del giudice tributario che, seppur da condurre entro il confine dei fatti dedotti in causa dalle parti, va oltre il principio della domanda. Talché, ricorrendone gli estremi, se per un verso ci sembra s'imponga l'applicazione dell'art. 101 c.p.c., per l'altro e consequenzialmente, è da escludere che il giudice tributario sia legittimato, nel caso, a definire il giudizio in forma semplificata *ex art. 47-ter* d.lgs. n. 546/1992. Resta poi sullo sfondo la tematica della possibile formazione di un giudicato implicito di segno negativo sulla eccepita (ovvero rilevata *ex officio* ma poi, in ragione del contraddittorio sollecitato e instaurato, giudizialmente esclusa) questione di nullità dell'atto in corso di causa, anche in ragione della diversa latitudine dell'oggetto del giudizio dipendente dal carattere devolutivo dell'appello, e delle conseguenze che se ne dovrebbero far discendere in chiave sistematica: sotto quest'ultimo profilo, con la neces-

sità di indagare il ruolo, che si preannuncia di non scarso rilievo, da ascrivere alla neo introdotta previsione di proponibilità di motivi aggiunti per il caso in cui la parte “venga a conoscenza” di documenti non prodotti dalle altre parti nel corso del giudizio di primo grado dai quali “emergano vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati”.

In secondo luogo che la disciplina in tema di annullabilità degli atti recata dall'art. 7-bis dello Statuto, stante la indeterminatezza (e, almeno apparente, residualità²⁶) delle ipotesi che vi sembrano ricomprese, laddove la si confermi declinata in termini tali da prescindere dalla cd. “prova di resistenza” di cui all'art. 21-octies co. 2 L. 241/1990²⁷, segna un significativo spostamento di approccio del giudice al tema di causa: estendendosi l'orbita dei casi in cui il giudice tributario prima e innanzitutto sembra essere chiamato ad essere giudice dell'atto e solo poi, eventualmente, del rapporto²⁸. E fermo restando

quanto alla integrale riconducibilità delle fattispecie di “nullità” previgenti (e rimaste testualmente inalterate all'esito della riforma) alla categoria dei vizi di annullabilità (in questi termini FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 214.

²⁵ Cfr. nt. 24 nonché VIOTTO, *Il nuovo paradigma delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*, in AA.Vv., *L'attuazione della riforma tributaria*, cit., 31 ss.; ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, in AA.Vv., *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, a cura di A. Giovannini, Pisa, 2024, vol. II, 83 ss. e, da ultimo, diffusamente, FRANSONI, *La nullità. Appunti sull'art. 7ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2025, 27 ss.

²⁶ Invero, alla tassatività delle ipotesi (quand'anche, se del caso, da individuarsi *pro futuro*, come nel caso di cui all'art. 7-ter) di nullità e di mera irregolarità, si contrappone una disciplina – quella appunto dei vizi di annullabilità – che si contrassegna come a fattispecie aperta (e dunque recante una clausola di chiusura: “annullabilità per violazione di legge”).

²⁷ Con ciò segnando l'opzione del legislatore domestico per una disciplina caratterizzata da un maggior livello di tutela rispetto a quello richiesto in via di principio a livello eurounionale (secondo una logica che evoca il percorso della Suprema Corte di Cassazione in merito all'inosservanza del termine di cui al previgente art. 12 co. 7 L. 212/2000 per la notifica dell'avviso di accertamento – Cass. 18184/2013 – su cui si rinvia a MELIS, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il “giusto procedimento tributario”*, in *Il fisco*, 2023, 1318 ss.).

²⁸ Come condivisibilmente evidenzia attenta dottrina (cfr. SALVINI, *Il contraddittorio procedimentale*, in AA.Vv., *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, cit., vol. II, 26) la quale – focalizzata la logica che presiede alla disciplina del cd. contraddittorio endoprocedimentale recata dal d.lgs. n. 13/2024 – conclude evidenziando un “probabile mutamento ‘strisciate’ dell'oggetto del processo tributario dando prevalenza all'impugnazione sul merito” talché “la sede privilegiata della definizione del merito, in quest'ottica, è appunto la sede procedimentale, dove la partecipazione del contribuente è meno intesa come anticipata

che l'ampiezza e indeterminatezza dell'espressione "violazione di legge" utilizzata dal legislatore nel corpo dell'art. 7-bis per indicare i vizi che laddove si accertino inficiare l'atto dovrebbero condurre il giudice ad una pronuncia di "annullamento", sembra suscettibile di ricomprendere anche le censure (appunto di illegittimità) concernenti il contenuto (contestativo, pretensivo e/o sanzionatorio) veicolato dall'atto impugnato. Con un mutamento di prospettiva – quanto alla valenza (ricognitivo/accertativa del modo di essere del rapporto dedotto in causa piuttosto che caducatoria dell'atto impugnato) da riconoscersi all'operato del giudice tributario – che, almeno in prima battuta, si preannuncia gravido di conseguenze: necessitando con ciò di un'adeguata riflessione che, anche alla luce della futura prassi applicativa, si incarichi di evidenziarne tutte le implicazioni di sistema.

Operazione non facile, vista l'ampiezza degli interventi di riforma e le perplessità che possono nutrirsi circa il ruolo da attribuire ad alcune neo introdotte disposizioni di principio: quale, in particolare e per quanto qui rileva, il disposto di cui all'art. 9-bis (anche nella sua problematica correlazione con l'art. 7 co. 1-bis)²⁹ e alla possi-

bile valenza preclusiva ad esso ascrivibile in punto di eventuale reiterata adozione da parte dell'Ufficio dell'atto impugnato, in chiave emendativa del vizio ivi denunciato ovvero rilevato *ex officio*, laddove consentito dal rispetto dei relativi termini decadenziali disposti *ex lege*³⁰.

3. Sull'(in)fondatezza dell'atto impugnabile.

Detto ciò, non minori sono le questioni che si pongono quando si passi ad indagare l'incidenza che sono suscettibili di spiegare gli interventi di riforma laddove in giudizio si controverta (e dunque il giudice sia chiamato a pronunciarsi) in ordine alla totale o parziale infondatezza di ciò che, con espressione felicemente anodina e omnicomprensiva, il legislatore indica come "l'atto [impugnabile]"³¹.

Da questo punto di vista, per quanto attiene al ruolo del giudice, l'intervento di riforma sembra apparentemente incidere solo in chiave confirmativa dello *status quo ante*.

difesa, e più come collaborazione alla corretta e condivisa determinazione dell'obbligazione tributaria".

²⁹ Sul punto cfr. ZAGÀ, *Prime riflessioni sulla possibilità – post riforma fiscale – di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 aprile 2024; nonché DEMETRI, *Autotutela sostitutiva e unicità dell'accertamento: note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite in tema di estensione dell'autotutela sostitutiva ai vizi sostanziali anche alla luce delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 30 aprile 2024 e PROSPERI - DORIGO, *Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente nella perdurante incertezza dei limiti dell'autotutela sostitutiva*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 21 maggio 2024 entrambi con specifico riferimento all'ord. 33665/2023 che ha dato luogo poi alla sentenza citata nella nota successiva.

³⁰ Com'è noto, per l'esclusione di un simile effetto preclusivo – con conferma, dunque, del precedente orientamento giurisprudenziale incardinato sul discutibilmente prefigurato principio di perennità del potere accertativo dell'Ufficio (su cui PERRONE, *Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.* 5 gennaio 2023) – si sono pronunciate da ultimo Cass. SS.UU. 30051/2024 sollevando con ciò non poche perplessità da parte della dottrina (cfr., *ex multis*, BASILAVECCHIA, *Agenzia delle Entrate e Sezioni Unite sull'autotutela tributaria corrono su binari paralleli?*, in *IPSOA Quotidiano*, 13 dicembre 2024; FICARI, *La "nuova" autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 693 ss.; GIOVANARDI, *Il potere di autotutela nel mirino del creazionismo giudiziario*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 242 ss.).

³¹ Così art. 7 L. 212/2000. Vd. invece, per contro sulla distinzione normativa tra atto e imposizione e dunque tra contenitore e contenuto, quanto osservato nella precedente nt. 11.

Sovviene invero in tal senso l'art. 7-*bis* co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente laddove dispone, per quanto qui interessa, che “*i motivi di infondatezza dell'atto sono dedotti a pena di decadenza con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio*”.

Insomma, sotto questo profilo, la norma non fa che ribadire il principio dispositivo (*rectius* principio della domanda) che da sempre ha improntato e, salvo quanto detto *supra* in merito ai vizi di nullità, impronta il processo tributario.

Il giudice conosce e si pronuncia sulla fondatezza/infondatezza dei rilievi e delle contestazioni mosse dall'Ufficio per il tramite dell'atto impugnato secondo il principio della domanda e, dunque, se e nei limiti in cui ne è investito in ragione e per effetto dei motivi di impugnazione formulati dal ricorrente³², sotto pena di decadenza, nell'atto introduttivo del giudizio³³: all'interno di siffatto perimetro, decidendo poi nel merito

sulla scorta della valutazione delle circostanze in fatto come dedotte (e nella misura in cui, alternativamente, *ex adverso* contestate ovvero, altrimenti, provate) in causa dalle parti a rispettivo sostegno delle proprie ragioni, alla stregua di quanto disposto dall'art. 2697 c.c. e dall'art. 115 c.p.c.³⁴.

Facendo poi da *pendant* a tale cornice conoscitiva, la regola di giudizio esplicitata ora dal novello art. 7 co. 5-*bis* d.lgs. n. 546/1992: in sostanziale trasposizione del disposto di cui all'art. 530 co. 2 c.p.p. in punto di assoluzione per insufficienza di prove.

In questa prospettiva, dunque, l'interesse per la disposizione di cui all'art. 7-*bis* sopra richiamata verrebbe ad appuntarsi semmai sul piano strettamente formale: traducendosi nell'interrogarsi sull'opportunità sistematica di collocare una norma di valenza eminentemente processuale, qual è *in parte qua* quella di cui all'art. 7-*bis* cit., nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente.

In realtà il contorno normativo che ruota attorno a questa disposizione è ben più complesso: i profili di contestazione (e conseguente accertamento giudiziale) che attengono alla fondatezza/infondatezza dell'atto impugnato [*rectius* dei suoi contenuti] involgono invero i temi del riparto degli oneri probatori quanto ai fatti dedotti in causa dalle parti e quelli procedurali/processuali in ordine alla disciplina delle prove e ai poteri che rispetto ad esse si vede attribuito il giudice tributario. Aspetti, questi, su cui molto è intervenuto il legislatore della riforma.

³² Motivi di ricorso che, laddove censurino l'atto impugnato per infondatezza, possono poi articolarsi alternativamente o cumulativamente nel sindacare l'idoneità dei fatti dedotti dall'Ufficio a costituire adeguato fondamento dei rilievi mossi nell'atto e/o nel contestarne in radice la ricorrenza in concreto sotto il profilo probatorio: anche, se del caso, per il tramite della deduzione in causa di ulteriori circostanze in fatto e loro correlata dimostrazione probatoria quali fatti impeditivi, estintivi o modificativi (seppur con i noti limiti posti dall'art. 32 co. 4 e 5 d.p.r. 600/1973): con il conseguente integrarsi o meno delle cd. mere difese.

³³ Salvo il caso, del tutto residuale, di proposizione dei motivi aggiunti che, peraltro e come si è già accennato *supra* nel testo, potrebbe sollecitare rinnovato interesse in ragione del mutamento di contesto in cui la previsione viene ora ad operare: come segnalato dal fatto che all'originaria spendibilità dei motivi aggiunti solo in primo grado (nei rigorosi limiti sostanziali e procedurali recati all'art. 24 d.lgs. n. 546/1992) si è venuta affiancando ora l'estensione di previsione di loro spendibilità in appello ex art. 58 co. 2 d.lgs. n. 546/1992 nell'ipotesi (niente affatto sovrapponibile alla prima) in cui “la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati”.

³⁴ Ciò trovando ora espressa sanzione nell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 che, se per un verso impone all'Ufficio di fornire prova dei fatti posti a fondamento delle contestazioni mosse con l'atto impugnato, per l'altro impone al giudice di fondare la propria decisione sul materiale probatorio risultante agli atti di causa.

E ciò anche a voler prescindere dal ruolo che si intenda ascrivere, appunto, in chiave di possibile incidenza sui criteri di riparto dell'onere della prova tra le parti in causa avanti al giudice tributario, al già richiamato disposto dell'art. 7 co. 5-bis d.lgs. n. 546/1992 come introdotto dalla L. 130/2022: questione sulla quale, tanto in dottrina che in giurisprudenza, non hanno mancato di manifestarsi, sin da subito, divergenti opinioni³⁵ che a tutt'oggi sono lungi dal trovare un punto di composizione.

E così se ora l'art. 7 co. 1 dello Statuto, innovando in ordine al contenuto motivazionale dell'atto suscettibile di impugnazione avanti il giudice tributario, dispone che in esso l'Ufficio sia tenuto ad indicare specificamente non solo i fatti costitutivi posti a fondamento del suo contenuto "decisorio"

(?) ma altresì i relativi mezzi di prova³⁶, in chiave delimitativa di questi ultimi, non poco rilievo sembra destinato a spiegare ai fini che qui interessano il disposto di cui all'art. 7-*quinquies* dello Statuto.

Norma, quest'ultima, che – con previsione sulla cui portata (se meramente ricognitiva ovvero innovativa) probabilmente molto si discuterà³⁷ – espressamente preclude all'Ufficio l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento del tributo (sia in sede amministrativa che giudiziale), degli elementi di prova acquisiti oltre il termine previsto dal successivo art. 12 co. 5 per la permanenza degli operatori presso la sede del contribuente soggetto a verifica³⁸ ovvero di quelli acquisiti in violazione di legge³⁹; principio – quello, ap-

³⁵ *Ex multis*, RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. dir. trib. suppl. online* 7 dicembre 2022; MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. CARINCI e F. PISTOLESI, Milano, 2022, 83 ss.; DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.; GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *www.giustiziainsieme.it*, 14 marzo 2023; MELIS, *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 19 maggio 2023, 1 ss.; VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.* 2023, 331 ss. ma altresì da ultimo VANZ, *Genesi, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib. suppl. online* 13 marzo 2025 con una puntuale ricognizione dei lavori preparatori e, del pregresso panorama giurisprudenziale, rispetto al quale la genesi della disposizione è maturata e ha da essere riguardata e apprezzata. In giurisprudenza si è registrato un atteggiamento tendenzialmente svalutativo della portata della disposizione ritenuta priva di incidenza modificativa al quadro (soprattutto di matrice giurisprudenziale) *quo ante* (da ultimo Cass. 32002/2024; Cass. 32887/2024) salvo poi, in termini contraddittori, ascriverle portata sostanziale e come tale applicabile solo ai giudizi radicati successivamente al 16 settembre 2022 (fra le altre, Cass. 2746/2024; Cass. 16493/2024, Cass. 20816/2024).

³⁶ L'art. 7 co. 1-bis L. 212/2000 pone poi l'interrogativo se all'Ufficio sia preclusa qualunque successiva integrazione del materiale probatorio, rispetto a quello indicato nell'atto impugnato a fondamento degli elementi costitutivi della pretesa, in particolare in corso di causa. Ragioni di economicità e trasparenza dell'agire amministrativo ed esigenze di tutela del diritto di difesa del destinatario dell'atto (che peraltro stanno a fondamento giustificativo delle modifiche apportate dal legislatore della riforma al disposto di cui all'art. 7 dello Statuto) ci inducono a ritenere esclusa una siffatta possibilità: e piuttosto ad ammettere spazi di arricchimento del quadro probatorio in corso di causa ad opera dell'Ufficio dipendenti dalla necessità di controdedurre rispetto ai fatti dedotti in causa dal contribuente ovvero di interloquire rispetto all'eventuale assunzione della prova testimoniale laddove ne venga ammessa l'acquisizione da parte del giudice.

³⁷ Cfr. al riguardo tra i primi commenti MULEO, *Il regime delle prove*, in AA.VV., *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, cit., II, 277 ss.; CHIARIZIA, *Prime riflessioni in merito alla inutilizzabilità delle prove per vizi dell'attività istruttoria introdotta dalla riforma dello Statuto del contribuente di cui al D.Lgs. n. 219/2023*, in *Riv. trim. dir. trib. suppl. online* 2 maggio 2024, STEVANATO, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti "non patrimoniali" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 99 ss.; MASTELLONE, *La prospettiva di Assonime sul regime delle invalidità degli atti tributari e dei vizi di notifica*, in *Il fisco*, 2025, 33 ss.

³⁸ Termine che pertanto, in ragione di ciò, assume valenze e coloriture decadenziali in punto di acquisizioni istruttorie, validamente utilizzabili, tanto per gli Uffici finanziari quanto per la Guardia di Finanza.

³⁹ Ci sembra invece di limitato rilievo, ai fini del nostro discorso, quanto ora previsto dall'art. 8 co. 5 dello Statuto che, nell'indicare in

punto, della inutilizzabilità (procedurale e processuale) delle prove illegittimamente acquisite – sulla cui immanenza nel nostro sistema si è a lungo disquisito⁴⁰, rispetto al quale la giurisprudenza di legittimità era addivenuta infine ad offrire una sostanzialmente condivisibile sistematizzazione⁴¹ e che, ora, nella più vasta latitudine di operatività e absolutezza di valenza precettiva implicata da questa sua nuova veste normativa, sembra aprire rinnovate questioni interpretative: comportando, in presenza di specifica contestazione del contribuente in tal senso, un tema di indagine per il giudice tributario dalle delicate implicazioni, anche in chiave motivazionale, quanto al piano delle prove suscettibili di trovare ingresso nel processo e utilizzabili ai fini della decisione, con i conseguenti risvolti che ciò è destinato a spiegare in punto di valutazione giudiziale, appunto, quanto alla fondatezza sul versante probatorio delle contestazioni/pretese veicolate con l'atto impugnato (cd. prova di resistenza).

Non v'è dubbio peraltro che, nella prospettiva in esame, le questioni di maggiore complessità si appuntano e, per un verso, sul tenore dell'art. 7 co. 4 d.lgs. n. 546/1992 che, nel riconoscere quella testimoniale come prova spendibile nel processo tribu-

tario, ne subordina peraltro l'ammissione alla valutazione giudiziale di sua necessità di acquisizione ai fini della decisione e, per l'altro, sul novellato disposto dell'art. 58 d.lgs. n. 546/1992 che – radicalmente innovando rispetto ad una tradizione normativa assolutamente consolidata di segno opposto⁴² – non ammette nuove produzioni documentali in appello salvo che il giudice non le ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa⁴³.

Ed invero, se nessuna delle due norme è destinata a spiegare effetto sul piano dei fatti di causa, la cui delimitazione rimane integralmente rimessa alle deduzioni di parte, né tanto meno riconosce poteri inquisitori (in chiave sostitutivo/suppletiva delle parti) al giudice tributario, non v'è dubbio che ambedue profilano degli spazi di apprezzamento giudiziale, quanto all'acquisizione del mezzo istruttorio di cui la parte ha promosso l'assunzione, da condurre secondo canoni (quello della necessità/indispensabilità ai fini della decisione) che potrebbero entrare in collisione con le regole di giudizio sancite proprio dall'art. 7 co.

quello decennale il limite temporale massimo entro il quale imporre la conservazione obbligatoria di documenti fiscalmente rilevanti a carico dei contribuenti, riconnette allo spirare di siffatto termine la preclusione definitiva per l'amministrazione all'utilizzabilità di siffatta documentazione a fondamento delle proprie pretese: e ciò nella misura in cui il *dies a quo* di suo computo è individuato dal legislatore in quello di "utilizzazione" del documento. Circostanza che va ad inficiare grandemente la portata che la disposizione avrebbe potuto spiegare in particolare con riferimento alla nota vicenda della contestabilità in accertamento dei cd. componenti reddituali ad efficacia pluriennale.

⁴⁰ Ma che a parere nostro, già poteva a buon ragione rinvenirsi sancito dall'art. 70 d.p.r. 600/1973 e dall'art. 75 d.p.r. 633/1972.

⁴¹ Ribadite anche da ultimo da Cass. 8452/2025.

⁴² Con riferimento alla quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali a COLLI VIGNARELLI, *La produzione di nuovi documenti in appello: un'interessante sentenza tributaria di merito*, in *Riv. dir. trib. suppl. on line*, 10 ottobre 2023. Proprio la sua innovatività ha fatto sì, come già accennato *supra* nt. 4, che la Corte Costituzionale sia intervenuta a opportunamente regimenterne il regime temporale di applicabilità con sent. 36/2025.

⁴³ Salvo il caso della dimostrazione, ad opera della parte, dell'impossibilità di precedente produzione in giudizio per causa a sé non imputabile. Ferme le riserve che si possono nutrire rispetto alla scelta legislativa di sostanzialmente cristallizzare le allegazioni probatorie delle parti al primo grado di giudizio, è certo che l'intervento normativo manifesta profili di illegittimità costituzionale laddove il legislatore ha del tutto omesso di prevedere norme transitorie volte ad adeguatamente regolamentare il dispiegamento degli effetti del nuovo regime recato dall'art. 58 cit. rispetto ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 220/2023: da ultimo puntualmente rilevati da C. Cost. sent. 36/2025.

5-bis in ordine alla (ir)rilevanza giudiziale del fatto incerto ai fini della valutazione di fondatezza/infondatezza dell'atto impugnato. Con conseguenti pericolose ricadute in punto di alterazione della distribuzione della prova (e dell'onere di suo assolvimento) fra le parti in causa per fatto imputabile al giudice tributario: le cui determinazioni sul punto, dovendo trovare adeguata giustificazione nel corpo motivazionale della pronuncia, potrebbero aprire di per sé un fronte contenzioso di non poco conto anche per la complessità delle questioni che presumibilmente lo contrassegnerebbero.

Da cui l'auspicio che prevalgano letture assolutamente riduttive e prudenziali di entrambe le disposizioni in questione: che, peraltro, la dottrina *medio tempore* occupata dell'argomento (in particolare con riferimento a quella di più risalente introduzione) ha mostrato sin da subito di sposare⁴⁴.

È poi solo il caso di accennare all'impatto che potrebbe spiegare sulla tematica in esame il disposto di cui all'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000 laddove la norma prevede che *“la sentenza irrevocabile di assoluzione, perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto⁴⁵ e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha in questo efficacia di giudicato, in ogni*

stato e grado, quanto ai fatti medesimi⁴⁶; con conseguente riconosciuta sua producibilità anche nel giudizio di legittimità avanti la Corte di Cassazione.

Posto infatti che il vincolo del giudicato penale sembra destinato a spiegare effetto nel processo tributario se non altro sul piano dell'accertamento giudiziale dei comuni fatti rilevanti in causa (andando così ad incidere sulla descrizione del loro perimetro per il giudice tributario a prescindere dall'assolvimento o meno dei relativi oneri probatori ad opera della parte che ne abbia interesse) ci sembra che la norma potrebbe manifestare qualche incongruenza rispetto alla politica di irrigidimento dei confini temporali di allegazione probatoria⁴⁷ a disposizione delle parti che sembra aver improntato la riforma nel nostro processo, con le conseguenze descritte sul piano dell'apprezzamento giudiziale delle stesse.

Trattasi di un tema quanto mai delicato anche perché si innesta e involge un dato normativo rispetto al quale ad oggi risultano aperti non pochi fronti di confronto e di conflitto, soprattutto sul versante giurisprudenziale: sia quanto all'esatta portata del suo disposto⁴⁸, sia alle possibili implica-

⁴⁴ Cfr. PISTOLESI, *La testimonianza scritta*, in AA.Vv., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. CARINCI e F. PISTOLESI, Milano, 2022, 67 ss. (in specie 70 e 74).

⁴⁵ Ma, laddove la sentenza irrevocabile disponga l'assoluzione con formula “perché il fatto non sussiste”, è previsto che essa sia destinata a spiegare effetto vincolante nel giudizio tributario, in punto di accertamento dei comuni fatti rilevanti in causa, anche nei confronti della persona fisica ovvero dell'ente e società (nonché relativi soci e associati) nell'interesse o in rappresentanza dei quali ha agito l'imputato.

⁴⁶ Nello schema approvato dal Consiglio dei Ministri il 21 febbraio 2024, l'art. 21-bis co. 2 aveva un dettato più articolato. La disposizione invero, se per un verso prevedeva che la sentenza penale irrevocabile potesse essere depositata anche nel giudizio di cassazione con memoria illustrativa (e ciò in ragione dell'effetto di giudicato ascrittele quanto all'accertamento dei fatti ivi compiuto dal giudice penale), per l'altro, in termini non del tutto adamantini, disponeva altresì che “la Corte di cassazione assegn[asse] al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni” trascorso il quale “se non accoglie le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale qualora non siano necessari ulteriori accertamenti in fatto”.

⁴⁷ E dunque di assolvimento dell'onere probatorio dei fatti dedotti in causa.

⁴⁸ Tant'è che i contrasti interpretativi registratisi al riguardo hanno da ultimo indotto la sezione tributaria della Corte di Cassazione

zioni di illegittimità costituzionale che sono suscettibili di discenderne⁴⁹: con esiti difficilmente prevedibili. Anche se, per quanto ci riguarda, laddove si rivelasse confermata dalla giurisprudenza di legittimità la portata significativa inizialmente attribuitole dalla Suprema Corte e dalla quasi unanime dottrina, la stessa difficilmente si sottrarrebbe a fondate censure di illegittimità costituzionale, anche proprio sotto i profili sopra adombrati.

LAURA CASTALDI

a rimettere la questione al Primo presidente per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite (cfr. ord. interlocutoria 4 marzo 2025, n. 5714).

⁴⁹ In particolare, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte con ord. 10 marzo 2025 n. 64/3/2025 ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 come modificato dal d.lgs. n. 87/2024, nella parte in cui prevede che il giudicato penale assolutorio emesso a seguito di dibattimento faccia stato nel processo tributario, per irragionevole disparità di trattamento delle parti: rilevando come l'effetto del giudicato si produca solo in caso di assoluzione del contribuente e non anche in caso di sua condanna, nonché per lesione del diritto di difesa evidenziando come la norma disponga l'efficacia vincolante del giudicato penale dibattimentale assolutorio a prescindere dalla possibile partecipazione dell'Erario nel processo penale mediante costituzione di parte civile.