

# **Tributi comunali: le principali modifiche allo statuto dei diritti del contribuente e la riforma del sistema sanzionatorio**

relatore: **Luigi Giordano**

4 aprile 2025

# Argomenti

- ☐ Le principali modifiche allo statuto dei diritti del contribuente ed i riflessi sull'attività dell'ufficio tributi
  - ☐ L'introduzione del contraddittorio preventivo ed il rapporto con l'accertamento con adesione
  - ☐ La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni
  - ☐ I divieti del *bis in idem* e di divulgazione dei dati
  - ☐ L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa
- ☐ Le principali novità contenute nella riforma del sistema sanzionatorio
  - ☐ La modifica della sanzione per omesso, parziale o tardivo versamento
  - ☐ I nuovi criteri di determinazione della sanzione
    - ☐ La sproporzione, la particolare gravità e la recidiva
  - ☐ La modifica del cumulo giuridico
  - ☐ Le innovazioni al ravvedimento operoso
- ☐ Cenni al Testo unico delle sanzioni tributarie
- ☐ Cenni al Testo unico della giustizia tributaria

# Le principali modifiche allo statuto dei diritti del contribuente ed i riflessi sull'attività dell'ufficio tributi

# L'introduzione del contraddittorio preventivo ed il rapporto con l'accertamento con adesione

## Contraddittorio preventivo

### La posizione della giurisprudenza prima del decreto legislativo n. 219 del 2023

**Il contraddittorio endoprocedimentale non è obbligatorio nei tributi locali in quanto sono tributi non armonizzati**

#### Ex multis

- Corte di Cassazione, sez. unite, 9 dicembre 2015, n. 24823
- Corte di Cassazione, sez. VI, 22 ottobre 2018, n. 26579
- Corte di Cassazione n. 27421/2018
- Corte di Cassazione n. 29376/2020
- Corte di Cassazione n. 8743/2021
- Corte di Cassazione n. 9978/2021

... segue

# Contraddittorio preventivo

## L'evoluzione normativa

| Norma  | Contenuto   |
|--|---|
| Legge 9 agosto 2023, n. 111 – Art. 4, comma 1, lettera f)          | Il Parlamento delega il Governo a prevedere una generale applicazione del contraddittorio a pena di nullità   |
| Decreto legislativo 30/12/23, n. 219 – Art. 1, comma 1, lettera e) | <ul style="list-style-type: none"><li>• Introduce l'art. 6-bis (Principio del contraddittorio) alla legge n. 212/2000</li><li>• La disposizione si applica dal 18 gennaio 2024</li><li>• Demanda ad un decreto ministeriale la individuazione degli atti ai quali non si applica il contraddittorio</li></ul> |
| Decreto legge 29 marzo 2024, n. 39 – Art. 7, comma 1               | Dispone che il contraddittorio previsto dall'art. 6-bis della legge n. 212 del 2000 non si applica agli atti emessi prima del 30 aprile 2024  |
| Decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13                        | Modifica la disciplina dell'accertamento con adesione previsto dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218   |
| Legge 27 dicembre 1997, n. 449 – Art. 50                           | Prevede che il Comune può introdurre l'accertamento con adesione  |

### L'accertamento con adesione non è obbligatorio per gli enti locali

#### **Legge 27 dicembre 1997, n. 449 - Art. 50**

Prevede che nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, il Comune **può** introdurre l'accertamento con adesione del contribuente, **sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo n. 218 del 1997**

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

## Le previsioni dell'art. 6-bis della legge n. 212 del 2000

**Per i Comuni che applicano l'accertamento con adesione: le previsioni devono essere integrate con quelle inserite nel regolamento comunale di attuazione degli artt. 1, 6, 6-bis e 7 del decreto legislativo n. 218 del 1997**

- Tutti gli atti autonomamente impugnabili sono preceduti, **a pena di annullabilità**, da un contraddittorio informato ed effettivo
    - Ad accezione
      - Dei casi motivati di fondato pericolo per la riscossione
      - Nonché
        - Degli atti automatizzati
        - Degli atti sostanzialmente automatizzati
        - Degli atti di pronta liquidazione
        - Degli atti di controllo formale della dichiarazione
- Individuati con decreto del Mef

... segue



# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

## Decreto Mef 24 aprile 2024

- Individua gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale della dichiarazione che non sono preceduti dal contraddittorio
- **Nel decreto si ricorda che**, ai sensi dei commi 3-bis e 3-ter dell'art. 1 della legge n. 212 del 2000
  - le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente valgono come principi per Regioni ed enti locali
  - le Regioni e gli enti locali non possono stabilire garanzie inferiori ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

### Atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati (Art. 2)

- Ogni atto riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria
  - ruoli e cartelle di pagamento, avvisi di intimazione ex art. 50 del Dpr n. 602/1973, ipoteche ex art. 77 del Dpr n. 602/1973, fermi amministrativi ex art. 86 del Dpr n. 602/1973 ed ogni altro atto emesso da Ader ai fini del recupero delle somme ad essa affidate
  - gli accertamenti parziali di cui agli artt. 41-bis del Dpr n. 600/1973 e 54, quinto comma, del Dpr n. 633/1972 e gli atti di recupero di cui all'art. 38-bis del Dpr n. 600/1973, predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati
  - gli atti di intimazione autonomi di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010 convertito dalla L. n. 122/2010, nonché gli atti di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- gli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei seguenti tributi e irrogazione delle relative sanzioni:
  - tasse automobilistiche erariali di cui al Dpr n. 39/1953
  - addizionale erariale della tassa automobilistica di cui all'art. 23, comma 21, del D.L. n. 98/2011 convertito dalla L. n. 111/2011
  - tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione, di cui all'art. 21 della tariffa allegata al Dpr n. 641/1972
  - imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli, di cui all'art. 1, commi da 1042 a 1047, della L. n. 145/2018
- gli accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali, di cui all'art. 55 del R.D. n. 1572/1931 e all'art. 12 della L. n. 679/1969

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali
- gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica ai sensi dell'art. 12 del D.L. n. 70/1988 convertito dalla L. n. 154/1988
- gli avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo dovuta sulla base delle dichiarazioni, dei dati relativi alle contabilità nonché dei documenti di accompagnamento della circolazione, presentati dai soggetti obbligati ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al D.Lgs n. 504/1995 e delle relative norme di applicazione
- gli avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa ovvero per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti alle prescritte scadenze ai sensi del D.Lgs. n. 504/1995 e delle relative norme di applicazione

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

### Atti di pronta liquidazione (Art. 3)

- **Ogni atto emesso a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria**
  - le comunicazioni degli esiti del controllo di cui all'art. 36-bis del Dpr n. 600/1973, anche relativamente alla liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata, di cui all'art. 1, comma 412, della L. n. 311/2004
  - le comunicazioni degli esiti dei controlli di cui agli artt. 54-bis, 54-ter e 54-quater del Dpr n. 633/1972

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- gli avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni, dei seguenti tributi:
  - imposta di registro di cui al Dpr. n. 131/1986
  - imposte ipotecaria e catastale e tasse ipotecarie di cui al D.Lgs. n. 347/1990
  - imposta sulle successioni e donazioni di cui al D.Lgs n. 346/1990
  - imposta sui premi delle assicurazioni di cui alla L. n. 1216/1961
  - imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui all'art. 20, comma 5, del Dpr n. 601/1973
  - imposta di bollo di cui al Dpr. n. 642/1972
  - tributi speciali di cui alla tabella A, allegata al D.L. n. 533/1954 convertito dalla L. n. 869/1954
  - gli inviti al pagamento del contributo unificato e irrogazione delle sanzioni per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento di cui all'art. 248 del Dpr n. 115/2002

... segue

## **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

### **Atti di controllo formale delle dichiarazioni (Art. 4)**

- **Ogni atto emesso a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati**
  - le comunicazioni degli esiti del controllo formale di cui all'art. 36-ter del Dpr n. 600/1973

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

## E per i tributi comunali???

### Procedimenti per i quali il contraddittorio NON è OBBLIGATORIO

- Atti della riscossione coattiva
- Quando si LIQUIDA il tributo sulla base dei dati dichiarati
  - Omesso/parziale/tardivo versamento
  - Invito e/o intimazione di pagamento della Tari a “liquidazione d’ufficio”
- Quando si ACCERTA il tributo sulla base di dati, atti e/o documenti certi, incontrovertibili, non suscettibili di valutazione presenti in banche dati nella disponibilità del Comune
  - Indipendentemente dalla tipologia di violazione contestata
    - Omesso/parziale/tardivo versamento
    - Infedele dichiarazione
    - Omessa dichiarazione

... segue



# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

## Omesso/parziale/tardivo versamento

### Esempio

**Imu non versata su negozio acquistato**

- **Dati utilizzati per l'accertamento**
  - **Contratto di compravendita: Conservatoria (diritto reale, quota possesso e data di acquisto)**
  - **Classamento (categoria e rendita): Catasto**
  - **Aliquota: Delibera C.C.**
  - **Versamenti: Siatel Punto Fisco (F24)**

... segue

# **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

## **Infedele dichiarazione**

### **Esempio**

**Tari di un negozio dichiarata per una superficie inferiore a quella utile calpestabile come risultante dal catasto**

- **Dati utilizzati per l'accertamento**
  - **Superficie dichiarata: Dichiarazione Tari**
  - **Superficie utile calpestabile: Catasto (planimetria/calcolo superficie)**
  - **Tariffa: Delibera C.C.**

... segue

# **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

## **Omessa dichiarazione**

### **Esempio**

#### **Tari non dichiarata per una abitazione in locazione**

- **Dati utilizzati per l'accertamento**
  - **Contratto di locazione: Siatel Punto Fisco (identificativi catastali e data di locazione)**
  - **Superficie utile calpestabile: Catasto (planimetria/calcolo superficie)**
  - **Numero dei componenti la famiglia: Anagrafe**
  - **Tariffa: Delibera C.C.**
  - **Obbligo dichiarativo: legge, regolamento e TQRIF**

... segue

### **Procedimenti per i quali il contraddittorio è OBBLIGATORIO**

- Quando si ACCERTA il tributo sulla base di dati, atti e/o documenti **NON** certi, suscettibili di valutazione ovvero quando si disconosce una agevolazione non derivante dal un mero controllo «formale» e «documentale»
  - Indipendentemente dalla tipologia di violazione contestata
    - Omesso/parziale/tardivo versamento
    - Infedele dichiarazione
    - Omessa dichiarazione

... segue

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

## Omesso/parziale/tardivo versamento

### Esempio

**Imu: mancato riconoscimento agevolazione prevista per l'abitazione principale**

- **Dati utilizzati per l'accertamento**
  - **Conservatoria: diritto reale, quota possesso e periodo di possesso**
  - **Classamento (categoria e rendita): Catasto**
  - **Aliquota: Delibera C.C.**
  - **Versamenti: Siatel Punto Fisco (F24)**
  - **Residenza anagrafica: Anagrafe**
  - **Dimora abituale: Consumi (Siatel Punto Fisco , Istat, Arera, Portale dei Consumi di Acquirente Unico), Locazioni, Medico di famiglia, Lavoro, Accertamenti della P.M., Recapito della corrispondenza**

**Se il mancato riconoscimento dell'agevolazione deriva dall'assenza della residenza anagrafica il contraddittorio non è obbligatorio**

... segue

# **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

## **Infedele dichiarazione**

### **Esempio**

**Imu: accertamento maggiore base imponibile per le aree edificabili**

- **Dati utilizzati per l'accertamento**
  - **Dichiarazione Imu**
  - **Documentazione urbanistica**
  - **Contratti di compravendita**
  - **Delibera di fissazione dei valori di riferimento**
  - **Ecc.**

... segue

# **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

## **Omessa dichiarazione**

### **Esempio**

**Imu: omessa dichiarazione di un'area edificabile**

- **Dati utilizzati per l'accertamento**
  - **Documentazione urbanistica**
  - **Contratti di compravendita**
  - **Delibera di fissazione dei valori di riferimento**
  - **Ecc.**

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

## Quale è il procedimento da seguire???

- Il Comune, **prima di emettere l'atto impositivo**, deve inviare al contribuente lo **schema di atto** con **modalità idonee a garantirne la conoscibilità**
- Con lo schema di atto, il Comune assegna al contribuente un termine non inferiore a 60 giorni (dalla notifica dello stesso) per:
  - accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo
  - presentare controdeduzioni
- **(PER I COMUNI CHE APPLICANO L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE)**  
Lo schema di atto deve recare anche l'invito a presentare l'istanza di accertamento con adesione **in luogo delle osservazioni** (art. 1, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)
  - L'istanza di accertamento con adesione deve essere presentata entro 30 gg dalla notifica dello schema di atto (art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)

**È possibile incontrarsi con il contribuente ma sia le osservazioni sia l'istanza di accertamento con adesione devono essere “formalizzate”**

... segue



## **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

- **Il Comune non può adottare l'atto impositivo prima del termine assegnato al contribuente per presentare le osservazioni**
- **L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere**

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- Il Comune notifica l'atto impositivo nel termine decadenziale previsto dalla legge
  - Se tra la scadenza del termine assegnato al contribuente per presentare le osservazioni ed il termine decadenziale previsto dalla legge per emettere l'atto impositivo decorrono meno di 120 gg, il predetto termine decadenziale è differito di 120 gg dalla scadenza del termine assegnato al contribuente per presentare le osservazioni

| Ipotesi  | Esempio in ipotesi di accertamento | Differimento termine decadenza   | Termine decadenziale |
|--|------------------------------------|--|----------------------|
| Scadenza dei 60 gg entro il 2/9 (120 gg prima del termine decadenziale)                              | Termine controdeduzioni 30/06      | Nessuno  | 31/12                |
| Fra la scadenza dei 60 gg per le controdeduzioni ed il termine di decadenza decorrono meno di 120 gg | Termine controdeduzioni 30/11      | Al 120° giorno successivo alla scadenza dei 60 gg per le controdeduzioni | 30/03                |
| Scadenza dei 60 gg per le controdeduzioni successivi al termine decadenziale                         | Termine controdeduzioni 10/01      |  | 10/05                |

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

### Possibili diverse conclusioni del procedimento

#### Comuni che NON applicano l'accertamento con adesione

| Comportamento del contribuente | Conclusione   |
|--------------------------------|---|
| Non presenta osservazioni      | Emissione atto impositivo                                     |
|                                | Non emissione atto impositivo:<br>«Archiviazione»             |
| Presenta osservazioni          | Non emissione atto impositivo:<br>«Accoglimento osservazioni» |
|                                | Emissione atto impositivo                                     |

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

## Possibili diverse conclusioni del procedimento

### Comuni che applicano l'accertamento con adesione

| Comportamento del contribuente  | Conclusione  |
|---|--|
| Non presenta osservazioni e non presenta istanza di accertamento con adesione | Emissione atto impositivo  |
|   | Non emissione atto impositivo: «Archiviazione»   |
| Presenta osservazioni e non presenta istanza di accertamento con adesione     | Non emissione atto impositivo: «Accoglimento osservazioni»                                   |
|   | Emissione atto impositivo  |
|   | Non emissione atto impositivo ma formalizzazione dell'invito per l'accertamento con adesione |
| Non presenta osservazioni e presenta istanza di accertamento con adesione     | Accertamento con adesione  |
|   | Verbale di mancato accordo e successiva emissione atto impositivo                            |

## Conclusione del procedimento

### Comuni che NON applicano l'accertamento con adesione

- Il Contribuente NON presenta osservazioni
  - OPZIONE 1: Emissione atto impositivo dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_ per presentare le osservazioni
    - decorso il termine assegnato il contribuente non ha presentato osservazioni
    - non vi sono nuovi atti, documenti o valutazioni

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- **Il Contribuente NON presenta osservazioni**
  - **OPZIONE 2: NON emissione atto impositivo** dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_ per presentare le osservazioni
    - decorso il termine assegnato il contribuente non ha presentato osservazioni
    - tuttavia, il Comune ha valutato nuovi atti e/o documenti in base ai quali non è dovuta l'emissione dell'atto impositivo
      - indicando i motivi

**Emissione di un documento di “ARCHIVIAZIONE”**

... segue

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- **Il Contribuente presenta osservazioni**
  - **OPZIONE 1: NON emissione atto impositivo** dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_ per presentare le osservazioni
    - il contribuente ha presentato osservazioni acquisite al prot. n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_
    - dalla valutazione delle osservazioni (scritti, atti e/o documenti) è emerso che non è dovuta l'emissione dell'atto impositivo
      - indicando i motivi

**Emissione di un documento di “ACCOGLIMENTO  
DELLE OSSERVAZIONI”**

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- Il Contribuente presenta osservazioni
  - OPZIONE 2: Emissione atto impositivo dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_ per presentare le osservazioni
    - il contribuente ha presentato osservazioni acquisite al prot. n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_
    - dalla valutazione delle osservazioni (scritti, atti e/o documenti) è emerso che non sono da accogliere (ovvero posso essere accolte solo parzialmente)
      - indicando i motivi

... segue



## Conclusione del procedimento

### Comuni che applicano l'accertamento con adesione

- Il Contribuente NON presenta osservazioni e NON presenta istanza di accertamento con adesione
  - OPZIONE 1: Emissione atto impositivo dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_\_ per presentare le osservazioni ed un termine di 30 gg per presentare l'istanza di accertamento con adesione
    - decorso i predetti termini assegnati il contribuente non ha presentato osservazioni né l'istanza di accertamento con adesione
    - non vi sono nuovi atti, documenti o valutazioni

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

### A seguito della notifica dell'atto impositivo preceduto dal contraddittorio

Il contribuente può presentare l'istanza di accertamento con adesione entro 15 gg dalla notifica dell'atto impositivo  
(art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)

In questo caso il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento è sospeso di 30 gg  
(art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- Il Contribuente NON presenta osservazioni e NON presenta istanza di accertamento con adesione
  - OPZIONE 2: NON emissione atto impositivo dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_\_ per presentare le osservazioni ed un termine di 30 gg per presentare l'istanza di accertamento con adesione
    - decorso i predetti termini assegnati il contribuente non ha presentato osservazioni né l'istanza di accertamento con adesione
    - tuttavia, il Comune ha valutato nuovi atti e/o documenti in base ai quali non è dovuta l'emissione dell'atto impositivo
      - indicando i motivi

**Emissione di un documento di “ARCHIVIAZIONE”**

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- Il Contribuente presenta osservazioni e NON presenta istanza di accertamento con adesione
    - OPZIONE 1: NON emissione atto impositivo dando atto che
      - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
      - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
      - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_\_ per presentare le osservazioni ed un termine di 30 gg per presentare l'istanza di accertamento con adesione
      - il contribuente ha presentato osservazioni acquisite al prot. n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_
      - il contribuente non ha presentato l'istanza di accertamento con adesione
      - dalla valutazione delle osservazioni (scritti, atti e/o documenti) è emerso che non è dovuta l'emissione dell'atto impositivo
        - indicando i motivi
- Emissione di un documento di “ACCOGLIMENTO DELLE OSSERVAZIONI”**

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- Il Contribuente presenta osservazioni e NON presenta istanza di accertamento con adesione
  - OPZIONE 2: Emissione atto impositivo dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_\_ per presentare le osservazioni ed un termine di 30 gg per presentare l'istanza di accertamento con adesione
    - il contribuente ha presentato osservazioni acquisite al prot. n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_
    - il contribuente non ha presentato l'istanza di accertamento con adesione
    - dalla valutazione delle osservazioni (scritti, atti e/o documenti) è emerso che non sono da accogliere (ovvero posso essere accolte solo parzialmente)
      - indicando i motivi

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

### A seguito della notifica dell'atto impositivo preceduto dal contraddittorio

Il contribuente può presentare l'istanza di accertamento con adesione entro 15 gg dalla notifica dell'atto impositivo  
(art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)

In questo caso il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento è sospeso di 30 gg  
(art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)

L'ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le osservazioni presentate dal contribuente e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento  
(art. 7, c. 1quater, D.Lgs.n.218/1997)

... segue

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- Il Contribuente presenta osservazioni e NON presenta istanza di accertamento con adesione
  - OPZIONE 3: NON emissione atto impositivo ma formalizzazione dell'invito per l'accertamento con adesione (art. 6, c. 2ter, D.Lgs.n.218/1997) dando atto che
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_\_ per presentare le osservazioni ed un termine di 30 gg per presentare l'istanza di accertamento con adesione
    - il contribuente ha presentato osservazioni acquisite al prot. n. \_\_\_\_ del \_\_\_\_
    - il contribuente non ha presentato l'istanza di accertamento con adesione
    - tuttavia dalla valutazione delle osservazioni (scritti, atti e/o documenti) è emerso che vi sono i presupposti per l'accertamento con adesione
      - indicando i motivi

**Emissione di un “INVITO PER L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE”**

... segue

# L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

- **Il Contribuente NON presenta osservazioni e presenta istanza di accertamento con adesione**
  - **Formalizzazione dell'accertamento con adesione OVVERO emissione atto impositivo (art. 6, c. 2ter, D.Lgs.n.218/1997) dando atto che**
    - per il procedimento si applica il principio del contraddittorio
    - è stato notificato lo schema di atto in data \_\_\_\_\_
    - con lo schema di atto è stato assegnato un termine di gg \_\_\_\_ per presentare le osservazioni ed un termine di 30 gg per presentare l'istanza di accertamento con adesione
    - il contribuente non ha presentato osservazioni
    - il contribuente ha presentato l'istanza di accertamento con adesione acquisita al prot. n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_

## **ACCERTAMENTO CON ADESIONE**

**Ovvero**

### **VERBALE DI MANCATO ACCORDO E SUCCESSIVA EMISSIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO**

In questo caso il contribuente non può presentare un'altra istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'avviso di accertamento (art. 6, c. 2quater, D.Lgs.n.218/1997)



# Le modifiche all'accertamento con adesione

## Quando si applica il contraddittorio

|  |   |  |  |  |
|--|---|--|--|--|
| <p>Lo schema di atto reca anche l'invito a presentare l'istanza di accertamento con adesione <b><u>in luogo delle osservazioni</u></b> (art. 1, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)</p> | <p>Il contribuente sceglie di presentare le osservazioni</p>                        | <p>Presenta le osservazioni entro 60 gg (art. 6bis, c. 3, L.n.212/2000)</p> <p>Quando dalle osservazioni emergono i presupposti per l'accertamento con adesione, è possibile dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento (art. 6, c. 2ter, D.Lgs.n.218/1997)</p> | <p>L'istanza di accertamento con adesione può essere presentata anche nei 15 gg successivi alla notifica dell'avviso di accertamento (art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)</p> | <p>In questo caso il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento è sospeso di 30 giorni (art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)</p> <p>L'ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento (art. 7, c. 1quater, D.Lgs.n.218/1997)</p> |
|  | <p>Il contribuente sceglie di presentare l'istanza di accertamento con adesione</p> | <p>Presenta l'istanza di accertamento con adesione entro 30 gg (art. 6, c. 2bis, D.Lgs.n.218/1997)</p>   | <p>In questo caso non può presentare un'altra istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'avviso di accertamento (art. 6, c. 2quater, D.Lgs.n.218/1997)</p>   |  |

## **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

### **Modello da allegare allo schema di atto per i Comuni che NON applicano l'accertamento con adesione**

**Contraddittorio preventivo ex art. 6-bis della legge 27 luglio 2000,  
n. 212**

**Allegato allo schema di atto n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_**

**Tributo \_\_\_\_\_**

**Annualità d'imposta \_\_\_\_\_**

Gentile contribuente, il/la sottoscritto/a \_\_\_\_\_ nella qualità di  
funzionario responsabile del tributo \_\_\_\_\_, nominato/a  
con deliberazione della Giunta Comunale n. \_\_\_\_\_ del  
\_\_\_\_\_, la informa che è in corso il procedimento di  
accertamento previsto dal comma 161 dell'art. 1 della legge 27  
dicembre 2006, n. 296.

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

In considerazione che l'atto che si prevede di emettere rientra tra quelli per i quali si applica la disciplina del contraddittorio preventivo, prevista dall'art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. \_\_\_\_\_ del Regolamento \_\_\_\_\_ approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, in allegato si rimette lo schema di atto in attuazione di quanto stabilito dal comma 3 della predetta disposizione legislativa.

Nel termine perentorio di giorni \_\_\_\_\_ dalla notifica del presente schema di atto presente è possibile presentare osservazioni ovvero accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

A tal fine, le osservazioni ovvero la richiesta di accesso e di estrazione della copia degli atti del fascicolo devono essere trasmesse con le seguenti modalità:

\_\_\_\_\_.

Decorso il predetto termine, valutate le eventuali osservazioni presentate, il procedimento sarà concluso con l'archiviazione ovvero l'accoglimento delle osservazioni ovvero con l'adozione dell'atto impositivo; in quest'ultimo caso, saranno indicati i motivi del mancato accoglimento, totale o parziale, delle osservazioni offerte.

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

La informo, altresì, che:

- a seguito della notifica del presente schema di atto, come disposto dal comma 1 dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non è possibile definire la propria posizione debitoria, afferente il tributo e l'annualità d'imposta in oggetto, a mezzo del ravvedimento operoso;
- qualora la scadenza del termine assegnato per la presentazione delle osservazioni fosse successiva a quella del termine decadenziale per la notifica dell'atto impositivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per la presentazione delle osservazioni e il predetto termine decadenziale dovessero decorrere meno di 120 giorni, tale ultimo termine sarà posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine fissato per la presentazione delle osservazioni.

Si allega lo schema di atto n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_

Il responsabile del procedimento è \_\_\_\_\_

Il responsabile del tributo

\_\_\_\_\_

## **L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo**

### **Modello da allegare schema di atto per i Comuni che applicano l'accertamento con adesione**

**Contraddittorio preventivo ex art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 nonché delle norme inserite nel regolamento comunale di attuazione degli artt. 1, 6, 6-bis e 7 del decreto legislativo n. 218 del 1997**

**Allegato allo schema di atto n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_**

**Tributo \_\_\_\_\_**

**Annualità d'imposta \_\_\_\_\_**

Gentile contribuente, il/la sottoscritto/a \_\_\_\_\_ nella qualità di funzionario responsabile del tributo \_\_\_\_\_, nominato/a con deliberazione della Giunta Comunale n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, la informa che è in corso il procedimento di accertamento previsto dal comma 161 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

In considerazione che l'atto che si prevede di emettere rientra tra quelli per i quali si applica la disciplina del contraddittorio preventivo, prevista dall'art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 e dall'art. \_\_\_\_\_ del Regolamento \_\_\_\_\_, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, in allegato si rimette lo schema di atto in attuazione di quanto stabilito dal comma 3 della predetta disposizione legislativa.

Nel termine perentorio di giorni \_\_\_\_\_ dalla notifica del presente schema di atto è possibile presentare osservazioni ovvero accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

In alternativa alle predette osservazioni, ai sensi dell'art. \_\_\_\_\_ del Regolamento \_\_\_\_\_ approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, entro il termine perentorio di giorni 30 dalla notifica del presente schema di atto è possibile presentare istanza per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto.

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

In ipotesi di mancata presentazione dell'istanza per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto, la stessa può essere presentata anche entro 15 giorni dalla notifica dell'atto impositivo eventualmente emesso.

Le osservazioni, la richiesta di accesso ed estrazione della copia degli atti del fascicolo ovvero l'istanza di per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto devono essere trasmesse con le seguenti modalità:

\_\_\_\_\_.

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

Decorso il predetto termine per la presentazione delle osservazioni, valutate le eventuali osservazioni presentate, il procedimento sarà concluso con l'archiviazione ovvero l'accoglimento delle osservazioni ovvero con l'adozione dell'atto impositivo; in quest'ultimo caso, saranno indicati i motivi del mancato accoglimento, totale o parziale, delle osservazioni offerte.

Qualora dalla valutazione delle osservazioni dovessero emergono i presupposti per l'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. dell'art. \_\_\_\_\_ del Regolamento \_\_\_\_\_, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, l'Ufficio potrà invitarla per valutare la possibilità di definire con adesione la posizione tributaria in oggetto.

... segue



## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

Decorso il predetto termine di 30 giorni, in ipotesi di presentazione dell'istanza per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto, ai sensi dell'art. dell'art. \_\_\_\_\_ del Regolamento \_\_\_\_\_, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, l'Ufficio la inviterà per la conclusione del procedimento.

... segue

## L'attuazione del principio del contraddittorio preventivo

La informo, altresì, che:

- a seguito della notifica del presente schema di atto, come disposto dal comma 1 dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non è possibile definire la propria posizione debitoria, afferente il tributo e l'annualità d'imposta in oggetto, a mezzo del ravvedimento operoso;
- qualora la scadenza del termine assegnato per la presentazione delle osservazioni fosse successiva a quella del termine decadenziale per la notifica dell'atto impositivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per la presentazione delle osservazioni e il predetto termine decadenziale dovessero decorrere meno di 120 giorni, tale ultimo termine sarà posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine fissato per la presentazione delle osservazioni.

Si allega lo schema di atto n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_

Il responsabile del procedimento è \_\_\_\_\_

Il responsabile del tributo

\_\_\_\_\_

# La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

# La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

## L'evoluzione normativa

| Norma  | Contenuto   |
|--|---|
| Legge 9 agosto 2023, n. 111 – Art. 4, comma 1, lettera g)          | Il Parlamento delega il Governo a prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti  |
| Decreto legislativo 30/12/23, n. 219 – Art. 1, comma 1, lettera g) | <ul style="list-style-type: none"><li>• Introduce gli articoli<ul style="list-style-type: none"><li>➤ 7-bis (Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria)</li><li>➤ 7-ter (Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria)</li><li>➤ 7-quater (Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria)</li><li>➤ 7-quinquies (Vizi dell'attività istruttoria)</li><li>➤ 7-sexies (Vizi delle notificazioni)</li></ul></li><li>• Le disposizioni si applicano dal 18 gennaio 2024</li></ul> |

## La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

### Art. 7-bis

#### **(Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria)**

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono **annullabili** per **violazione di legge**, ivi **incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.**
2. **I motivi di annullabilità e 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.**

# La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

## Art. 7-ter

### (Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria)

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono **nulli** se viziati per **difetto assoluto di attribuzione** (l'amministrazione esercita un potere che nessuna norma le attribuisce), **adottati in violazione** (l'atto contiene gli stesi vizi già statuiti dalla sentenza) **o elusione** (l'atto aggira, nella sostanza, la statuizione della sentenza giungendo allo stesso esito già ritenuto illegittimo) **di giudicato**, ovvero **se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto** (la disposizione non si applica ai vizi di sottoscrizione dell'atto in quanto la nullità era già prevista al momento dell'adozione del decreto legislativo n. 219 del 2023).

2. I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

... segue

## La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

|              | Fattispecie   | Eccezione  |
|--------------|---|--|
| Annulabilità | <p>Violazione di legge compreso le norme</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>sulla competenza</li> <li>sul procedimento</li> <li>sulla partecipazione del contribuente</li> <li>sulla validità degli atti</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Eccepita, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo</li> <li>Non rilevabile d'ufficio</li> </ul>                     |
| Nullità      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Difetto assoluto di attribuzione</li> <li>Adottati in violazione o elusione di giudicato</li> <li>Altri vizi di nullità previsti espressamente dalla legge</li> </ul>                | <ul style="list-style-type: none"> <li>Eccepita in sede amministrativa o giudiziaria</li> <li>Rilevabile d'ufficio</li> <li>Dà diritto alla ripetizione</li> </ul> |

... segue

## La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

Prima della norma la nullità (al pari dell'annullabilità)

- poteva essere eccepita solo con il ricorso introduttivo, mai dopo
- e non era rilevabile d'ufficio dal giudice

La nuova norma dispone invece la nullità

- può essere eccepita in sede amministrativa o giudiziaria, cioè anche dopo il ricorso
- ed è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio

La nuova norma si applica solo per i vizi di nullità così qualificati da norme entrate in vigore dopo il decreto legislativo n. 219 del 2023



# La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

## Art. 7-quater

### (Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria)

**1. La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità.**

#### **Art. 7, comma 2.**

Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

## La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

### **Art. 7-quinquies (Vizi dell'attività istruttoria)**

1. Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge.

- L'art. 12 riguarda le verifiche fiscali
  - Il comma 5 dispone, tra l'altro, che la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i 30 gg lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 gg nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio

# La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

## Art. 7-sexies (Vizi delle notificazioni)

1. È **inesistente** la **notificazione** degli atti impositivi o della riscossione **priva dei suoi elementi essenziali** ovvero **effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti**. Fuori dai casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è **nulla**, ma **la nullità può essere sanata** dal raggiungimento dello scopo dell'atto, **sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento** (prima la Cassazione, *ex multis* n. 36841/2021 e n. 2479/2020, riteneva la nullità **SEMPRE** sanata con la proposizione del ricorso).

### **Art.28, comma 4, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175**

“ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese”

### **Corte di Cassazione, sez. trib., 2 aprile 2015, n. 6743**

La norma riguarda le società cancellate dal registro delle imprese a decorrere dal 13 dicembre 2014

... segue

## La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

**2. L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.**

**3. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, **gli effetti della notificazione**, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, **si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati** (prima la Cassazione, *ex multis* n. 2479 del 2020, riteneva che la decadenza si poteva interrompere anche nei confronti di uno solo dei coobbligati e si poteva agire nei confronti degli altri coobbligati entro il termine di prescrizione).**

... segue

## La definizione dei vizi degli atti e delle notificazioni

| Vizio       | Casistiche  | Sanabile?   |
|-------------|---|---|
| Inesistenza | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Notifica priva degli elementi essenziali</li> <li>• Notifica effettuata nei confronti di soggetti: <ul style="list-style-type: none"> <li>- giuridicamente inesistenti</li> <li>- totalmente privi di collegamento con il destinatario</li> <li>- estinti</li> </ul> </li> </ul> | <p>Non è sanabile</p> <p>L'atto è inefficace</p>  |
| Nullità     | Tutti gli altri casi  | <p>Sanata per raggiungimento dello scopo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• solo se l'atto è impugnato entro il termine di decadenza dell'accertamento</li> </ul> |

### Art. 156 c.p.c.

La nullità non può MAI essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato

# I divieti del *bis in idem* e di divulgazione dei dati

## Divieti del bis in idem e di divulgazione dei dati

**Art. 1, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30/12/23, n. 219**

**Introduce alla legge n. 212 del 2000, gli articoli:**

- **9-bis (Divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario)**
- **9-ter (Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti)**

### **Art. 9-bis**

**(Divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario)**

**1. Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.**

... segue

## **Divieti del bis in idem e di divulgazione dei dati**

### **Art. 9-ter**

#### **(Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti)**

- 1. Nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, l'amministrazione finanziaria ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.**
- 2. È fatto divieto all'amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni di cui al comma 1, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati.**



# L'autotutela obbligatorio e l'autotutela facoltativa

# L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

## L'evoluzione normativa

| Norma  | Contenuto  |
|--|--|
| Legge 9 agosto 2023, n. 111 – Art. 4, comma 1, lettera h)          | Il Parlamento delega il Governo a potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose |
| Decreto legislativo 30/12/23, n. 219 – Art. 1, comma 1, lettera m) | <ul style="list-style-type: none"><li>• Introduce gli articoli<ul style="list-style-type: none"><li>➤ 10-quater (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)</li><li>➤ 10-quinquies (Esercizio di autotutela facoltativa)</li></ul></li><li>• Le disposizioni si applicano dal 18 gennaio 2024</li></ul>  |
| Decreto legislativo 30/12/23, n. 220 – Art. 1, comma 1, lettera i) | Introduce tra gli atti impugnabili (art. 19 del D.Lgs.n. 546/1992) <ul style="list-style-type: none"><li>➤ Il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria</li><li>➤ Il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa</li></ul>   |

## L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

### L'autotutela prima del decreto legislativo n. 219 del 2023

**Potere della P.A. di riesaminare** criticamente, su istanza o d'ufficio, i **propri atti** e di disporne la caducazione totale o parziale se risultano:

- **illegittimi o infondati**

**e**

- **sussiste l'interesse pubblico alla loro eliminazione**, tenendo conto degli interessi dei destinatari

**NO DIRITTO DEL CONTRIBUENTE**

... segue

# L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

## **Ipotesi di annullamento d'ufficio**

### **Art. 2 del decreto ministeriale n. 37 del 1997**

- a) errore di persona
- b) evidente errore logico o di calcolo
- c) errore sul presupposto dell'imposta
- d) doppia imposizione
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione

## **Casistiche esemplificative e non tassative**

... segue

# **L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa**

## **Obbligo di risposta e silenzio**

**L'autotutela è un potere discrezionale e non un dovere dell'AF, a tutela dell'interesse generale e non del singolo contribuente (Corte di Cassazione, sez. unite, n. 16097/2009 e n. 7388/2007)**

**L'istanza di autotutela:**

- **non obbliga l'ente a rispondere, né a provvedere a favore del contribuente (Corte di Cassazione n. 1710/2007 e Corte di Cassazione, sez. unite, n. 7388/2007)**
- **non incide sul termine dell'impugnazione dell'atto, non vi è alternatività tra autotutela e processo**

## **Corte Costituzionale 13 luglio 2017, n. 181**

**Non presenta profili di illegittimità costituzionale la mancata previsione:**

- **dell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela**
- **della impugnabilità del silenzio/rifiuto tacito sull'istanza di autotutela**

... segue

# L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

## Impugnazione del diniego di autotutela

### **Corte di Cassazione n. 4933 del 2019**

Quando l'avviso di accertamento è divenuto definitivo per mancanza di impugnazione e il Comune rigetta l'istanza di annullamento in autotutela, il ricorso avverso il diniego dell'autotutela non può limitarsi a eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto

Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per allegare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria

... segue

## L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

**Art. 1, comma 1, lettera m), del decreto legislativo 30/12/23, n. 219**

**Introduce alla legge n. 212 del 2000 gli articoli:**

- **10-quater (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)**
- **10-quinquies (Esercizio del potere di autotutela facoltativa)**

... segue

# L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

## Art. 10-quater

### (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) **errore di persona;**
- b) **errore di calcolo;**
- c) **errore sull'individuazione del tributo;**
- d) **errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;**
- e) **errore sul presupposto d'imposta;**
- f) **mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;**
- g) **mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.**

... segue



## L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.

# L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

## Art. 10-quinquies

### (Esercizio del potere di autotutela facoltativa)

1. Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.
2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-quater (responsabilità contabile limitata all'ipotesi di dolo).

... segue

# L'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa

| Tipologia               | Fattispecie   | Disciplina   | Eccezione   | Impugnabile                      |
|-------------------------|---|--|---|----------------------------------|
| Autotutela obbligatoria | <p>In ipotesi di manifesta illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione</p> <p>Nei seguenti casi</p> <p>a) errore di persona;</p> <p>b) errore di calcolo;</p> <p>c) errore sull'individuazione del tributo;</p> <p>d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;</p> <p>e) errore sul presupposto d'imposta;</p> <p>f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;</p> <p>g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza</p> | <p>Senza necessità di istanza di parte</p> <p>Anche in pendenza di giudizio</p> <p>Anche in caso di atti definitivi</p> <p>Responsabilità contabile: solo in ipotesi di dolo</p> | <p>L'obbligo non sussiste:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>in caso di sentenza passata in giudicato</li> <li>decorso un anno dalla definitività dell'atto</li> </ul> | <p>Rifiuto espresso o tacito</p> |
| Autotutela facoltativa  | In altri casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione  |  |   | Rifiuto espresso                 |

# Le principali novità contenute nella riforma del sistema sanzionatorio

# Le principali modifiche introdotte in sede di attuazione della delega

Decreto legislativo 14 giugno  
2024, n. 87

## **Le principali modifiche al sistema sanzionatorio**

### **Le principali modifiche introdotte dal decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87**

- ✓ **Sanzione per omesso, parziale o tardivo versamento**
- ✓ **Criteri di determinazione della sanzione**
- ✓ **Cumulo giuridico**
- ✓ **Ravvedimento operoso**

# Modifiche al sistema sanzionatorio

Sanzione per omesso, parziale o  
tardivo versamento

## **Sanzione per omesso, parziale o tardivo versamento**

### **Art. 2, comma 1, lettera l), numero 1, del decreto legislativo 14/06/2024, n. 87**

**Riduce dal 30% al 25% la sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997**

**L'art. 5 dello stesso decreto legislativo n. 87 del 2024 dispone che la modifica si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**

... segue



## Sanzione per omesso, parziale o tardivo versamento

**Per le violazioni commesse prima del 1° settembre e contestate con un provvedimento non divenuto definitivo si applica il *favor rei*???**

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**Art. 3, comma 3**

Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo

**Decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87**

**Art. 5**

**Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**

# Modifiche al sistema sanzionatorio

## Criteri di determinazione della sanzione

## Criteri di determinazione della sanzione

**Art. 3, comma 1, lettera d), del decreto legislativo  
14/06/2024, n. 87**

**Modifica l'art. 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

**L'art. 5 dello stesso decreto legislativo n. 87 del 2024 dispone che  
la modifica si applica alle violazioni commesse a partire dal 1°  
settembre 2024**

... segue

## Criteri di determinazione della sanzione

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

Art. 7

### Criteri di determinazione della sanzione

1. *La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali*
2. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali

... segue

## Criteri di determinazione della sanzione

3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è (fino al 31/12/2015 era facoltativa) aumentata ~~fino alla metà~~ **fino al doppio** nei confronti di chi, ~~nei tre anni precedenti, sia~~ **nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è** incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi ~~degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento, di mediazione e di conciliazione~~ **dell'articolo 13 del presente decreto (ravvedimento operoso) o dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (adesione ai verbali di contestazione)**. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità

### **Ex multis Corte di Cassazione 27 febbraio 2024, n. 5145**

*«per giustificare la recidiva, nel sistema delineato dal del D. Lgs. n. 472 del 1992, art. 7, comma 3, e art. 12, comma 5, è necessario, quanto alla azione amministrativa e dunque al rilievo fiscale, che la violazione sia stata definitivamente accertata dal Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione»* ... segue

## Criteri di determinazione della sanzione

~~4. Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo~~

*4. Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà*

... segue

## Criteri di determinazione della sanzione

**4-bis.** Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ~~della metà~~ **a un terzo**

# Modifiche al sistema sanzionatorio

## Cumulo giuridico



## Cumulo giuridico

### Disciplina fino al 31 agosto 2024

#### Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 - Art. 12, commi 1-2

1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, **con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi** («concorso formale omogeneo» - diverse violazioni della medesima disposizione – ovvero «concorso formale eterogeneo» - violate disposizioni diverse anche relative a tributi differenti) **ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione** («concorso materiale omogeneo» - diverse violazioni formali della medesima disposizione)
2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, **commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo** («progressione»)

... segue

# Cumulo giuridico

## Disciplina fino al 31 agosto 2024

### Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 - Art. 12, comma 5

Quando **violazioni della stessa indole** vengono **commesse in periodi di imposta diversi** (c.d. “**continuazione**”), si applica la **sanzione base aumentata dalla metà al triplo**

**Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente** rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento

**Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi**, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate

### Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 - Art. 12, commi 6-7

6. Il concorso e la **continuazione** sono **interrotti dalla constatazione** della violazione

7. **Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni**

## Cumulo giuridico

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**Art. 12, comma 5**

**Vigente fino al 10/05/2000**

5. Se le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo.

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**Art. 12, comma 5**

**Vigente dall'11/05/2000 al 28/06/2024**

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

**Prassi - Disciplina fino al 31 agosto 2024**

**Circolare 5 luglio 2000, n. 138**

Invero, il criterio dettato dal comma 5 per le violazioni commesse in più periodi di imposta non costituisce un'ipotesi normativa nuova ed avulsa rispetto a quelle disciplinate, in via generale, dai commi 1 e 2.

## Cumulo giuridico

**Giurisprudenza - Disciplina fino al 31 agosto 2024**

**Il cumulo giuridico (continuazione ex comma 5) si applica ai tributi locali (omessa/infedele dichiarazione)**

### *Ex multis:*

- Corte di Cassazione n. 15554 del 2009
- Corte di Cassazione n. 19125 del 2010
- Corte di Cassazione nn. 1944 e 3265 del 2012
- Corte di Cassazione n. 26077 del 2015
- Corte di Cassazione n. 13392 del 2016
- Corte di Cassazione nn. 18230 e 18423 del 2018
- Corte di Cassazione n. 8829 del 2019
- Corte di Cassazione nn. 728 e 18447 del 2021
- Corte di cassazione n. 22477 del 2022

## Cumulo giuridico

**Giurisprudenza - Disciplina fino al 31 agosto 2024**

**Il cumulo giuridico (art. 12, comma 2) si applica in ipotesi di omesso/parziale/tardivo versamento?**

**Non si applica**

***Ex multis:* Corte di Cassazione n. 10357 del 2015; Corte di Cassazione n. 1540 del 2017; Corte di Cassazione n. 8148 del 2019; Corte di Cassazione n. 5744/2021**

*“Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell’imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all’istituto della continuazione disciplinato dall’art. 12, **comma 2**, del d.lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell’imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l’omissione del pagamento è una violazione che attiene all’imposta già liquidata, per la quale l’art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento”*

... segue

## Cumulo giuridico

**Giurisprudenza - Disciplina fino al 31 agosto 2024**

**Il cumulo giuridico (art. 12, comma 2) si applica in ipotesi di omesso/parziale/tardivo versamento?**

**Si applica**

**Corte di Cassazione n. 21570 del 2016**

“In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, si applica un'unica sanzione ridotta in luogo della somma delle sanzioni previste per i singoli illeciti in caso di omesso versamento, alle prescritte scadenze, degli acconti e dei saldi delle imposte dovute, atteso che l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 identifica l'entità della sanzione, ma non incide sull'operatività della nuova disciplina della continuazione (o della progressione), di cui all'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, che ha reso obbligatorio il cumulo giuridico ed ha escluso la necessità che le violazioni siano riconducibili alla “medesima risoluzione”, allo stesso periodo d'imposta ed allo stesso tributo.”

# Cumulo giuridico

**Giurisprudenza - Disciplina fino al 31 agosto 2024**

**Il cumulo giuridico (art. 12, comma 5) si applica in ipotesi di omesso/parziale/tardivo versamento?**

**Si applica**

**Corte di Cassazione n. 29966 del 2019**

*“L’art. 12, comma 2, consente l’applicazione del cumulo giuridico nei casi di continuazione dell’illecito, ovverosia, quando con più azioni si commettono più violazioni che, nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell’imponibile ovvero la liquidazione, anche periodica, del tributo. In questo caso, le condotte illecite si concentrano in un unico periodo d’imposta. Diversamente, quando la commissione degli illeciti continua, ripetutamente in relazione alla medesima imposta ma in più periodi d’imposta la continuazione della violazione rientra nella disciplina del comma 5, più gravosa per il contribuente. Tale disposizione infatti prevede che “quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo”*

*... segue*

# Cumulo giuridico

**Giurisprudenza - Disciplina fino al 31 agosto 2024**

**Il cumulo giuridico (art. 12, comma 5) si applica in ipotesi di omesso/parziale/tardivo versamento?**

**Si applica**

**Corte di Cassazione nn. 11432 e 22477 del 2022**

Nella ipotesi in cui il Comune accerta per annualità d'imposta diverse l'omesso o insufficiente versamento "rispetto ad uno stesso immobile, fondati sugli stessi presupposti di fatto e diritto, riferiti a diversi periodi di imposta, è certamente sussumibile in quella di più violazioni della stessa indole, di cui all'art. 12, comma 5, del decreto legislativo n. 472 del 1997"

*"Né, del resto, in questi casi sarebbe configurabile la ratio che ha portato all'esclusione della continuazione per progressione di cui all'art. 12, comma 2, stesso decreto, dal momento che l'omesso o insufficiente versamento non risulta parametrato rispetto ad una imposta già predeterminata e liquidata, bensì all'esito di un accertamento con cui l'ente impositore ha proceduto all'esatta determinazione del tributo dovuto per ciascuna annualità"*

*"Tanto premesso, facendo corretta applicazione delle norme e dei principi suindicati, va affermato il seguente principio di diritto "In tema di ICI, in caso di più violazioni per omesso o insufficiente versamento che, in relazione ad uno stesso immobile, conseguono ad identici accertamenti per più annualità successive, deve trovare applicazione il regime della continuazione attenuata, di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo"*

... segue



# Cumulo giuridico

**Giurisprudenza - Disciplina fino al 31 agosto 2024**

**Il cumulo giuridico (art. 12, comma 5) si applica in ipotesi di omesso/parziale/tardivo versamento?**

**Si applica**

**Corte di Cassazione n. 7710 del 2024**

*«in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di prevista dall'articolo 12, comma 5, del Dlgs n. 472/1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo»*

## Cumulo giuridico

### **Giurisprudenza**

**Disciplina fino al 31 agosto 2024**

### **Sintesi**

**Sia per l'omessa/infedele dichiarazione sia per l'omesso o insufficiente versamento si applica il comma 5 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

## Cumulo giuridico

**Art. 3, comma 1, lettera f), del decreto legislativo  
14/06/2024, n. 87**

**Modifica l'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

**L'art. 5 dello stesso decreto legislativo n. 87 del 2024 dispone che  
la modifica si applica alle violazioni commesse a partire dal 1°  
settembre 2024**

... segue

## Cumulo giuridico

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

Art. 12

### Concorso di violazioni e continuazione

1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi («concorso formale omogeneo» - diverse violazioni della medesima disposizione – ovvero «concorso formale eterogeneo» - violate disposizioni diverse anche relative a tributi differenti) ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, ~~diverse violazioni~~ **formali** ~~della medesima disposizione~~ («concorso materiale omogeneo» - diverse violazioni formali della medesima disposizione) *diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni*

... segue

## Cumulo giuridico

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**Art. 12, comma 1**

**Vigente dal 29/06/2024**

1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, **aumentata da un quarto al doppio**, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, ***diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni***

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**Art. 12, comma 1**

**Vigente dal 01/04/1998 al 16/07/1998**

1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, **aumentata fino al doppio**, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione

... segue

## Cumulo giuridico

2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, ~~commette più violazioni che, nella loro progressione~~ *commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che* pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo («progressione»). *Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni*

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, ~~si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata~~ *l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata* di un quinto

4. ~~Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi~~

... segue

## Cumulo giuridico

~~5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi («continuazione»), si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate~~

*5. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3*

... segue

## Cumulo giuridico

***5-bis. Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate***

**6.** Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione

Corte di Cassazione 12 febbraio 2024, n. 3385

La contestazione della violazione interrompe la continuazione (non rileva se l'atto con cui è stata contestata la sanzione sia divenuto definitivo) che ricomincia a decorrere per le violazioni commesse successivamente alla contestazione

... segue



## Cumulo giuridico

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione ***deve rispettare il principio di proporzionalità e*** non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni

~~8. Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.~~ ***Nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo.*** La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni

***8-bis. Le previsioni di cui ai commi precedenti si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi***

**Modifiche al sistema  
sanzionatorio**

**Ravvedimento operoso**

## Ravvedimento operoso

**Art. 3, comma 1, lettera g), del decreto legislativo  
14/06/2024, n. 87**

**Modifica l'art. 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997**

**L'art. 5 dello stesso decreto legislativo n. 87 del 2024 dispone che  
la modifica si applica alle violazioni commesse a partire dal 1°  
settembre 2024**

... segue

# **Ravvedimento operoso**

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**Art. 13**

## **Ravvedimento**

**1.** La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso

... segue

## Ravvedimento operoso

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

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

... segue

## Ravvedimento operoso

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene ~~oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore~~ *dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*

... segue

## Ravvedimento operoso

b-quater) (omissis)

***b-quinquies) (omissis)***

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ~~ovvero ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni~~

**1-bis. (Omissis)**

**1-ter. (Omissis)**

**1-quater. (Omissis)**

**2.** Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno

... segue

## Ravvedimento operoso

***2-bis. Se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinqies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate***

***2-ter. La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni***

**3. (Omissis)**

**4. (Omissis)**

**5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione**

... segue



# Ravvedimento operoso

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

**Art. 13, comma 1, lettera c)**

- Prevede che la sanzione è ridotta ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata **con ritardo non superiore a 90 gg**
- Lo stesso comma 1, alle altre lettere (vigenti medio tempore), prevede che è possibile regolarizzare con il ravvedimento operoso (nei termini previsti medio tempore) *«gli errori e le omissioni, anche se incidenti sulla determinazione ed il pagamento dei tributi»*
  - **Tutte le omissioni? Anche l'omessa presentazione della dichiarazione?**

**Circolare n. 184 del 1998**

- **Per l'Ici non è possibile ravvedersi oltre i 90 gg**
- **Per la Tarsu è possibile ravvedersi oltre i 90 gg**

**Agenzia delle Entrate**

- **Ha sempre negato la possibilità di ravvedere l'omessa dichiarazione oltre i 90 gg**

**Telefisco 2024**

- **È possibile ravvedere l'omessa dichiarazione oltre i 90 gg applicando la riduzione prevista dalle lettere precedenti del comma 1 in ragione del momento del ravvedimento**

Le sanzioni dopo le modifiche  
dall'art. 13 del decreto legislativo  
n. 471/1997 e degli artt. 7 e 13  
del decreto legislativo n.  
472/1997

# Sanzione per omesso, parziale o tardivo versamento

## Sanzione omesso, parziale o tardivo versamento

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471**

### **Art. 13**

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di congruaggio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa ~~pari al trenta~~ **pari al venticinque** per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

... segue

## Sanzione per omesso, parziale o tardivo versamento

### Sanzione omesso, parziale o tardivo versamento

#### Senza ravvedimento operoso

| Ritardo           | Sanzione per violazioni<br>commesse fino al 31 agosto<br>2024 | Sanzione per violazioni<br>commesse dal 1° settembre<br>2024 |
|-------------------|---|--|
| Da 1 a 15 giorni  | 1% per ciascun giorno   | 0,83% per ciascun giorno                                     |
| Da 16 a 90 giorni | 15%   | 12,50%   |
| Dal 91° giorno    | 30%   | 25%  |

## Sanzione per omesso, parziale o tardivo versamento

### Sanzione omesso, parziale o tardivo versamento

#### Con ravvedimento operoso

| Ravvedimento    | Sanzione per violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 | Sanzione per violazioni commesse dal 1° settembre 2024 |
|-----------------|---|--|
| Entro 15 giorni | 0,1% al giorno<br>(1% al giorno ridotto ad 1/10)        | 0,08% al giorno<br>(0,83% al giorno ridotto ad 1/10)   |
| Entro 30 giorni | 1,5%<br>(15% ridotto ad 1/10)                           | 1,25%<br>(12,50% ridotto ad 1/10)                      |
| Entro 90 giorni | 1,67%<br>(15% ridotto ad 1/9)                           | 1,39%<br>(12,50% ridotto ad 1/9)                       |
| Entro 1 anno    | 3,75%<br>(30% ridotto ad 1/8)                           | 3,13%<br>(25% ridotto ad 1/8)                          |
| Entro 2 anni    | 4,29%<br>(30% ridotto ad 1/7)                           | 3,57%<br>(25% ridotto ad 1/7)                          |
| Oltre 2 anni    | 5,00%<br>(30% ridotto ad 1/6)                           |  |

# Sanzione per tardiva presentazione della dichiarazione

## Sanzione tardiva presentazione della dichiarazione

**Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

### **Art. 7**

**4-bis.** Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ~~della metà~~ **a un terzo**

... segue

# Sanzione per tardiva presentazione della dichiarazione

## Sanzione tardiva presentazione della dichiarazione

### Senza ravvedimento operoso

| Ritardo          | Sanzione per violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 | Sanzione per violazioni commesse dal 1° settembre 2024 |
|------------------|---|--|
| Fino a 30 giorni | Dal 50% al 100%   | Dal 33,33% al 66,67%                                   |
| Oltre 30 giorni  | Dal 100% al 200%  | Dal 100% al 200%                                       |

### Con ravvedimento operoso

| Ravvedimento    | Sanzione per violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 | Sanzione per violazioni commesse dal 1° settembre 2024 |
|-----------------|---|--|
| Entro 30 giorni | 5%<br>(50% ridotto ad 1/10)                             | 3,33%<br>(33,33% ridotto ad 1/10)                      |
| Entro 90 giorni | 10%<br>(100% ridotto ad 1/10)                           | 10%<br>(100% ridotto ad 1/10)                          |

# Cenni al Testo unico delle sanzioni tributarie



# Testo unico delle sanzioni tributarie

**Legge 9 agosto 2023, n. 111**

**Art. 21, comma 1**

**Delega al Governo ad adottare, entro il 31 dicembre 2025, il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la redazione di testi unici**

**Decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173**

**Art. 1**

**È approvato l'allegato testo unico delle disposizioni legislative in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali**

**Come si evince dall'art. 102 del Testo unico, le disposizioni si applicano dal 1° gennaio 2026**

... segue

# Testo unico delle sanzioni tributarie

## Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali

Allegato al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173

### PARTE I - Disposizioni in materia di sanzioni amministrative

- **Titolo I - DISPOSIZIONI GENERALI IN MATERIA DI SANZIONI AMMINISTRATIVE PER LE VIOLAZIONI DI NORME TRIBUTARIE**
  - **Capo I - Disposizioni generali**
    - Art. 1. Sanzioni amministrative (articolo 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997)
    - Art. 2. Principio di legalità e proporzionalità (articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997)
    - Art. 3. Imputabilità (articolo 4 del decreto legislativo n. 472 del 1997)
    - Art. 4. Colpevolezza (articolo 5 del decreto legislativo n. 472 del 1997)
    - Art. 5. Cause di non punibilità (articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997)
    - Art. 6. Fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile a terzi (articolo 1 della legge n. 423 del 1995)
    - Art. 7. Criteri di determinazione della sanzione (articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997)

... segue

# Testo unico delle sanzioni tributarie

- **Art. 8. Intramissibilità della sanzione agli eredi (articolo 8 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 9. Concorso di persone (articolo 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 10. Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie (articolo 7 del decreto-legge n. 269 del 2003)**
- **Art. 11. Autore mediato (articolo 10 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 12. Responsabili per la sanzione amministrativa (articolo 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 13. Concorso di violazioni e continuazione (articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 14. Ravvedimento (articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 15. Ravvedimento parziale (articolo 13-bis del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 16. Cessione di azienda (articolo 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 17. Trasformazione, fusione e scissione di società (articolo 15 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**

... segue

# Testo unico delle sanzioni tributarie

- **Art. 18. Procedimento di irrogazione delle sanzioni (articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 19. Disposizioni per l'accelerazione dell'irrogazione delle sanzioni (articolo 16-bis del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 20. Irrogazione immediata (articoli 17 e 17-bis del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 21. Tutela giurisdizionale (articolo 18 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 22. Decadenza e prescrizione (articolo 20 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 23. Sanzioni accessorie (articolo 21 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 24. Sospensione dei rimborsi e compensazione (articolo 23 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 25. Riscossione della sanzione (articolo 24 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**
- **Art. 26. Abolizione della soprattassa e della pena pecuniaria (articolo 26 del decreto legislativo n. 472 del 1997)**

... segue

# Testo unico delle sanzioni tributarie

- Titolo II - SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
  - Capo I - Sanzioni in materia di imposte sui redditi
  - Capo II - Sanzioni in materia di imposta sul valore aggiunto
  - Capo III - Disposizioni comuni alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto
  
- **Titolo III - SANZIONI IN MATERIA DI RISCOSSIONE**
  - **Capo I - Sanzioni in materia di riscossione**
    - **Art. 38. Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione (articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997)**

... segue

# Testo unico delle sanzioni tributarie

- Titolo IV - SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE, SUCCESSIONI E DONAZIONI, BOLLO
  - Capo I - Sanzioni in materia di imposta di registro
  - Capo II - Sanzioni in materia di imposte ipotecaria e catastale
  - Capo III - Sanzioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni
  - Capo IV - Sanzioni in materia di imposta di bollo
- Titolo V - SANZIONI IN MATERIA DI TRIBUTI ERARIALI MINORI (IMPOSTA SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE; IMPOSTA SU ASSICURAZIONI PRIVATE E CONTRATTI VITALIZI; IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI; CANONE RAI)
  - Capo I - Sanzioni in materia di imposte sulle concessioni governative e su assicurazioni private e contratti vitalizi
  - Capo II - Sanzioni in materia di imposta sugli intrattenimenti
  - Capo III - Sanzioni in materia di abbonamenti alle radioaudizioni e canone rai in bolletta

... segue

# Testo unico delle sanzioni tributarie

- Titolo VI - ALTRE SANZIONI
  - Capo I - Sanzioni in materia di anagrafe tributaria e codice fiscale dei contribuenti
  - Capo II - Sanzioni in materia di documento di accompagnamento dei beni viaggianti
  - Capo III - Violazioni in materia di rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori
  - Capo IV - Violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni e violazioni degli intermediari

## PARTE II - Disposizioni in materia di sanzioni penali

- Titolo I - SANZIONI PENALI
  - Capo I - Disposizioni penali in materia fiscale
  - Capo II - Disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto
    - Sezione I – Definizioni
    - Sezione II - Delitti in materia di dichiarazione
    - Sezione III - Delitti in materia di documenti, pagamento di imposte e disposizioni varie

... segue

# Testo unico delle sanzioni tributarie

## PARTE III - Disposizioni finali

- **Titolo I - DISPOSIZIONI FINALI**

- **Capo I - Abrogazioni e decorrenza degli effetti**

- **Art. 101. Abrogazioni**

- Tra gli altri, sono abrogati

- » il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

- » gli articoli da 1 a 18, 20, 21 e da 23 a 29 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

- » non sono stati abrogati l'art. 19 (Esecuzione della sanzione) e l'art. 22 (Ipoteca e sequestro conservativo) del D.Lgs.n.472/1997 in quanto sono confluiti nel T.U. della giustizia tributaria approvato con il decreto legislativo 14/11/2024, n. 175 ed abrogati dall'art. 130 dello stesso

- » gli articoli 1, 2, 3 e 4 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, recante revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale

- **Art. 102. Decorrenza degli effetti**

- **1. Le disposizioni del presente testo unico si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026**



# Cenni al Testo unico della giustizia tributaria

# **Testo unico della giustizia tributaria**

**Legge 9 agosto 2023, n. 111**

**Art. 21, comma 1**

**Delega al Governo ad adottare, entro il 31 dicembre 2025, il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la redazione di testi unici**

**Decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175**

**Art. 1**

**È approvato l'allegato testo unico delle disposizioni legislative in materia di giustizia tributaria**

**Come si evince dall'art. 131 del Testo unico, le disposizioni si applicano dal 1° gennaio 2026**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

## Testo unico della giustizia tributari

Allegato al decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175

### PARTE I - ORDINAMENTO DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

- Titolo I - GLI ORGANI
  - Capo I - GLI ORGANI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA
  - Capo II - I componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado
  - Capo III - Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria
  - Capo IV - Gli uffici di segreteria
  - Capo V - Sezione civile presso la Corte di Cassazione

... segue

# **Testo unico della giustizia tributaria**

## **PARTE II - Disposizioni sul processo tributario**

- **Titolo I - DISPOSIZIONI GENERALI**

- **Capo I - Del giudice tributario e dei suoi ausiliari**

- **Art. 45. Gli organi della giurisdizione tributaria (articolo 1 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 46. Oggetto della giurisdizione tributaria (articolo 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 47. Difetto di giurisdizione (articolo 3 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 48. Competenza per territorio (articolo 4 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 49. Competenza del giudice monocratico (articolo 4-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 50. Incompetenza (articolo 5 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Art. 51. Astensione e ricsuazione dei componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (articolo 6 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 52. Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (articolo 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 53. Errore sulla norma tributaria (articolo 8 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 54. Organi di assistenza alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (articolo 9 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Capo II - Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio**
  - **Art. 55. Le parti Capo II Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio (articolo 10 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 56. Capacità di stare in giudizio (articolo 11 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Art. 57. Assistenza tecnica** (articoli 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992 e 63, commi 3, 4 e 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973)
- **Art. 58. Litisconsorzio e intervento** (articolo 14 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Art. 59. Spese del giudizio** (articolo 15 del decreto legislativo n. 546 del 1992) **Art. 60. Comunicazioni e notificazioni** (articolo 16 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Art. 61. Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici** (articolo 16-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Art. 62. Luogo delle comunicazioni e notificazioni** (articolo 17 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Capo III - Forma degli atti**
  - **Art. 63. Degli atti in generale** (articolo 17-ter del decreto legislativo n. 546 del 1992)

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Titolo II - IL PROCESSO**
  - **Capo I - Il procedimento dinanzi alla corte di giustizia tributaria di primo grado**
    - **Sezione I - Introduzione del giudizio**
      - **Art. 64. Il ricorso (articolo 18 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
      - **Art. 65. Atti impugnabili e oggetto del ricorso (articoli 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, 61 del decreto Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 59 del decreto Presidente della Repubblica n. 633 del 1972)**
      - **Art. 66. Proposizione del ricorso (articolo 20 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
      - **Art. 67. Termine per la proposizione del ricorso (articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
      - **Art. 68. Costituzione in giudizio del ricorrente (articolo 22 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- Art. 69. Costituzione in giudizio della parte resistente (articolo 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- Art. 70. Produzione di documenti e motivi aggiunti (articolo 24 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- Art. 71. Iscrizione del ricorso nel registro generale. Fascicolo d'ufficio del processo e fascicoli di parte (articolo 25 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- Art. 72. Potere di certificazione di conformità (articolo 25 bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- Art. 73. Assegnazione del ricorso (articolo 26 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- Art. 74. Ipoteca e sequestro conservativo (articolo 22 del decreto legislativo. n. 472 del 1997)
- Sezione II - L'esame preliminare del ricorso
  - Art. 75. Esame preliminare del ricorso (articolo 27 del decreto legislativo n. 546 del 1992)

... segue



# Testo unico della giustizia tributaria

- Art. 76. Reclamo contro i provvedimenti presidenziali (articolo 28 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- Art. 77. Riunione dei ricorsi (articolo 29 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Sezione III - La trattazione della controversia**
  - Art. 78. Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione (articolo 30 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 79. Avviso di trattazione (articolo 31 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 80. Deposito di documenti e di memorie (articolo 32 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 81. Trattazione in camera di consiglio (articolo 33 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 82. Discussione in pubblica udienza (articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992)

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- Art. 83. Udienza a distanza (articolo 34-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 84. Deliberazioni della corte di giustizia tributaria (articolo 35 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Sezione IV - La decisione della controversia**
  - Art. 85. Contenuto della sentenza (articolo 36 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 86. Pubblicazione e comunicazione della sentenza (articolo 37 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 87. Richiesta di copie e notificazione della sentenza (articolo 38 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Sezione V - Sospensione, interruzione ed estinzione del processo**
  - Art. 88. Sospensione del processo (articolo 39 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 89. Interruzione del processo (articolo 40 del decreto legislativo n. 546 del 1992)

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Art. 90. Provvedimenti sulla sospensione e sull'interruzione del processo (articolo 41 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 91. Effetti della sospensione e dell'interruzione del processo (articolo 42 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 92. Ripresa del processo sospeso o interrotto (articolo 43 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 93. Estinzione del processo per rinuncia al ricorso (articolo 44 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 94. Estinzione del processo per inattività delle parti (articolo 45 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 95. Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere (articolo 46 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Capo II - I procedimenti cautelare e conciliativo**
  - **Art. 96. Sospensione dell'atto impugnato (articolo 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 97. Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie (articolo 47-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 98. Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione (articolo 47-ter del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 99. Conciliazione fuori udienza (articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 100. Conciliazione in udienza (articolo 48-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 101. Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria (articolo 48-bis.1 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 102. Definizione e pagamento delle somme dovute (articolo 48-ter del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Capo III - Le impugnazioni**
  - **Sezione I - Le impugnazioni in generale**
    - **Art. 103. Disposizioni generali applicabili (articolo 49 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 104. I mezzi d'impugnazione (articolo 50 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 105. Termini d'impugnazione (articolo 51 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Sezione II - Il giudizio di appello davanti alla corte di giustizia tributaria di secondo grado**
    - **Art. 106. Sezione II Il giudizio di appello davanti alla corte di giustizia tributaria di secondo grado Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello (articolo 52 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
    - **Art. 107. Forma dell'appello (articolo 53 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Art. 108. Controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale (articolo 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 109. Provvedimenti presidenziali (articolo 55 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 110. Questioni ed eccezioni non riproposte (articolo 56 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 111. Domande ed eccezioni nuove (articolo 57 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 112. Nuove prove in appello (articolo 58 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 113. Rimessione alla corte di giustizia tributaria di primo grado (articolo 59 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 114. Non riproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile (articolo 60 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
- **Art. 115. Norme applicabili (articolo 61 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- **Sezione III - Il ricorso per cassazione**
  - **Art. 116. Norme applicabili (articolo 62 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 117. Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione (articolo 62-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 118. Giudizio di rinvio (articolo 63 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 119. Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione (articolo 21-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000)**
- **Sezione IV - La revocazione**
  - **Art. 120. Sentenze revocabili e motivi di revocazione (articolo 64 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**
  - **Art. 121. Proposizione della impugnazione (articolo 65 del decreto legislativo n. 546 del 1992)**

... segue

# Testo unico della giustizia tributaria

- Art. 122. Procedimento (articolo 66 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 123. Decisione (articolo 67 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
- **Capo IV - L'esecuzione delle sentenze delle corti di giustizia tributaria**
  - Art. 124. Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative (articolo 21-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000)
  - Art. 125. Esecuzione provvisoria (articolo 67 bis del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 126. Pagamento del tributo e delle sanzioni in pendenza del processo (articoli 68 del decreto legislativo n. 546 del 1992 e 19 del decreto legislativo n. 472 del 1997)
  - Art. 127. Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (articolo 69 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 128. Giudizio di ottemperanza (articolo 70 del decreto legislativo n. 546 del 1992)
  - Art. 129. Norme transitorie e finali (articolo 79 del decreto legislativo n. 546 del 1992)

... segue



# Testo unico della giustizia tributaria

## **PARTE III - Disposizioni finali**

- **Titolo I - DISPOSIZIONI FINALI**

- **Art. 130. Abrogazioni**

- Tra gli altri, sono abrogati

- » il decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

- » gli articoli 19 e 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

- **Art. 131. Decorrenza**

- 1. Le disposizioni del presente testo unico si applicano dal 1° gennaio 2026