

Riforma del processo tributario: analisi delle più rilevanti modifiche apportate dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156

Prof. Avv. Giuseppe Corasaniti
Università degli Studi di Brescia

Premessa

L'articolo 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, al comma 1, lettere a) e b), ha delegato il Governo all'introduzione di *“norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante”*.

In attuazione della citata delega, il Titolo II del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (d'ora in avanti, “decreto di riforma”), pubblicato in G. U. in data 7 ottobre 2015, ha apportato rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, concernente la disciplina del processo tributario.

Sul punto, è necessario dare conto anche della Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, con cui l'Agenzia delle Entrate ha illustrato le principali novità afferenti il processo tributario.

segue

Le principali modifiche apportate al d.lgs. n. 546/1992 hanno ad oggetto:

- ✓ l'estensione dell'ambito di applicazione della conciliazione al giudizio di appello e alle controversie soggette a reclamo/mediazione;
- ✓ l'estensione dell'ambito di operatività del reclamo/mediazione alle controversie dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, a quelle degli enti locali, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nonché alle controversie catastali;
- ✓ la rivisitazione della disciplina della tutela cautelare, che è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando in tal modo i principi stabiliti in materia dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità;

segue

- ✓ l'esecutività immediata delle sentenze non definitive concernenti i giudizi promossi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali e di quelle, sempre non definitive, recanti condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti, eventualmente subordinato alla prestazione di idonea garanzia in caso di somme di importo superiore a 10.000 euro;
- ✓ il mantenimento del criterio della riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio;
- ✓ la previsione del giudizio di ottemperanza come unico meccanismo processuale di esecuzione delle sentenze, siano esse definitive o meno, escludendo la possibilità di ricorso all'ordinaria procedura esecutiva, contemplata dal vigente testo del *decreto n. 546*;

segue

- ✓ l'affidamento alla commissione tributaria, in composizione monocratica, della cognizione dei giudizi di ottemperanza instaurati per il pagamento di somme di importo non superiore a 20.000 euro e, in ogni caso, per il pagamento delle spese di giudizio;
- ✓ l'innalzamento del valore dei giudizi in cui i contribuenti possono stare personalmente, senza l'assistenza di un difensore abilitato, che viene portato, dagli attuali 2.582,28 euro, a 3.000,00 euro;
- ✓ l'ampliamento della categoria dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, nella quale sono stati inseriti i dipendenti dei CAF, in relazione alle controversie che derivano da adempimenti posti in essere dagli stessi CAF nei confronti dei propri assistiti.

Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Ai sensi dell'articolo 12 del decreto di riforma, le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, ad eccezione dei nuovi articoli 67-*bis* (esecuzione provvisoria delle sentenze delle commissioni tributarie) e 69 (esecuzione delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente) previsti del d.lgs. n. 546/1992, nonché della disposizione abrogativa dell'articolo 69-*bis* (esecuzione delle sentenze sugli atti relativi alle operazioni catastali) del medesimo decreto n. 546/1992, per le quali l'entrata in vigore è stata fissata al 1° giugno 2016.

segue

- **Le nuove norme processuali opereranno in relazione a tutti i giudizi pendenti alla data della loro entrata in vigore, “non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema infatti verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze”** (relazione illustrativa al decreto di riforma).

Le modifiche più rilevanti (in dettaglio)

In primo luogo, il decreto di riforma ha riscritto l'art. 10, d.lgs. n. 546/1992, cercando di ovviare alla problematica rappresentata dalla non sempre facile individuazione esatta della parte pubblica contro la quale va notificato il ricorso.

In particolare, secondo la nuova disciplina, sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie, oltre al ricorrente, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, e degli altri enti impositori (ad es. enti locali), l'Agente della Riscossione (nell'ipotesi di impugnazione della sola cartella esattoriale e per vizi propri) *“che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto”*.



Sarà quindi la direzione provinciale territorialmente competente, a cui dovrà essere notificato il ricorso introduttivo, ad avere la legittimazione passiva avverso il ricorso del contribuente che impugna l'atto impositivo o il diniego.

segue

La Cassazione con la pronuncia 18936/2015 ha messo in chiaro che *«la qualità di “parte nel processo” debba comunque essere riconosciuta - anche in ipotesi di una eventuale “sostituzione” da parte dell’organo gerarchicamente sovraordinato ai sensi del DLgs 546/1992, articolo 11, comma 2 -, all’ufficio provinciale periferico” della Agenzia fiscale “che ha emanato” l’avviso di rettifica o di accertamento ed al quale il ricorso introduttivo è stato notificato dal contribuente».*

Ne deriva che l’ufficio che ha emanato l’avviso di accertamento o rettifica opposto, in quanto individuato *ex lege* come parte del processo tributario, è legittimato a ricevere la notifica della sentenza di merito agli effetti della ricorrenza del termine per la proposizione del ricorso per Cassazione.

segue

Anche per l'appello è legittimata la direzione provinciale che ha emanato l'atto, senza la necessità di autorizzazione da parte della Dre.

- Anche su tale aspetto la Cassazione ha chiarito che *«ai sensi del DLgs 546, articolo 10, la legittimazione ad essere parte del giudizio di merito spetta (anche) all'ufficio locale dell'Agenzia che ha emanato l'atto impugnato. La legittimazione ad essere parte esclude la necessità della procura da parte dell'ufficio superiore posto che la procura è necessaria quando non vi è legittimazione processuale diretta»* (Cass., n. 10736/2014).

segue

Per quanto concerne invece il ricorso per Cassazione, in ragione di quanto statuito dal codice di procedura civile e dal R.D. n. 1611/1933, è previsto che l'avvocatura dello Stato difende in via esclusiva le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici autorizzati, come del resto è previsto per le Agenzie fiscali dall'art. 72 del d.lgs. n. 300/1999.

- Ne deriva che in Cassazione l'Agenzia delle Entrate sta sempre in giudizio per tramite dell'avvocatura dello Stato (nel giudizio di merito la sua assistenza è solo eventuale). Parte nel processo, sia come ricorrente che resistente, è l'Agenzia, quale ente pubblico dotato di personalità giuridica e comprensivo degli uffici periferici e quindi «ente-organo nella sua interezza» (si veda la Cassazione 5947/2015 per tutte).
- Il patrocinio dell'avvocatura dello Stato non si applica, invece, a Equitalia, in quanto Spa e non rientrante nella previsione di amministrazione dello Stato né di ente autorizzato, che dovrà farsi assistere da legali muniti di specifica procura.

Assistenza tecnica

L'articolo 9, comma 1, lettera e) del decreto di riforma ha integralmente sostituito l'articolo 12 del decreto n. 546/1992, mantenendo, tuttavia, la regola generale dell'obbligatorietà, per la parte privata, dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, fatti salvi i casi di controversie di modico valore, elevato da 2.582,28 euro a 3.000,00 euro con decorrenza dal 1° gennaio 2016.

- Per le ipotesi in cui la parte privata, pur essendovi tenuta, abbia omissis di nominare un difensore abilitato, il nuovo comma 10 dell'articolo 12 rinvia alle disposizioni dell'articolo 182 c.p.c., in tema di difetto di rappresentanza o di autorizzazione.

In forza di tale rinvio, il presidente della commissione o della sezione o il collegio verificano d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti; ove occorra, invitano le parti a completare o a mettere in regola gli atti e i documenti che riconoscono difettosi e, in caso di difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero di vizio che determina la nullità della procura al difensore, assegnano un termine perentorio, entro il quale è possibile sanare i relativi vizi, con efficacia retroattiva.

Le spese del giudizio

L'articolo 9, comma 1, lettera f) del decreto di riforma ha modificato l'articolo 15 del decreto n. 546/1992 in materia di spese di giudizio.

In particolare, è stato ribadito il principio secondo cui le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza, mentre la possibilità per la commissione tributaria di compensare in tutto o in parte le medesime spese - traslata al comma 2 della norma in esame - è consentita solo “in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate”.

segue

- La nozione di soccombenza reciproca, come precisato dalla Suprema Corte, *“sottende - anche in relazione al principio di causalità - una pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate e che si siano trovate in cumulo nel medesimo processo fra le stesse parti, ovvero anche l'accoglimento parziale dell'unica domanda proposta, allorché essa sia stata articolata in più capi e ne siano stati accolti uno od alcuni e rigettati gli altri, ovvero quando la parzialità dell'accoglimento sia meramente quantitativa e riguardi una domanda articolata in un unico capo (così Cass. ord. n. 22381/09 e n. 21684/13)”* (Cass. 30 settembre 2015, n. 19520).

segue

- In ordine alla sussistenza delle gravi ed eccezionali ragioni, la Corte di cassazione ha chiarito che gli elementi apprezzati dal giudice di merito a sostegno del *decisum* devono riguardare specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa (Cass. 13 luglio 2015, n. 14546; Cass. 11 luglio 2014, n. 16037) e devono essere soppesati “*alla luce degli imposti criteri della gravità (in relazione alle ripercussioni sull’esito del processo o sul suo svolgimento) ed eccezionalità (che, diversamente, rimanda ad una situazione tutt’altro che ordinaria in quanto caratterizzata da circostanze assolutamente peculiari)*” (Cass. 17 settembre 2015, n. 18276).
- Con l’introduzione nel corpo dell’articolo 15 del nuovo comma 2-bis, il legislatore, al fine di scoraggiare le c.d. liti temerarie, richiama espressamente l’applicabilità dell’articolo 96, primo e terzo comma, c.p.c., in tema di condanna al risarcimento del danno per responsabilità aggravata, che si aggiunge alla condanna alla rifusione delle spese di lite.

segue

- Al fine di rispettare sostanzialmente il principio di soccombenza e di tenere indenne la parte vittoriosa da tutte le spese sostenute nel giudizio, compresi i c.d. oneri accessori, il nuovo comma *2-ter* dell'articolo 15, d.lgs. n. 546/1992, specifica che le spese di giudizio comprendono - oltre al contributo unificato, agli onorari e ai diritti del difensore, alle spese generali e agli esborsi sostenuti - anche i contributi previdenziali e l'imposta sul valore aggiunto eventualmente dovuti.
- Il nuovo comma *2-quater* risponde all'esigenza di evitare un uso strumentale del contenzioso e, in particolare, un abuso delle richieste di tutela cautelare. La predetta disposizione prevede, infatti, che la statuizione sulle spese di lite debba essere contenuta anche nell'ordinanza (non impugnabile) con cui il giudice decide sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato o di sospensione dell'esecutività provvisoria della sentenza impugnata con appello o con ricorso per cassazione ai sensi, rispettivamente, degli articoli 47, 52 e 62-bis.

segue

Si ritiene che la non impugnabilità dell'ordinanza in esame non costituisca, comunque, un limite alla tutela della parte eventualmente dichiarata soccombente in ordine alle spese della fase cautelare. Il giudice conserva, invero, la possibilità di disporre diversamente in ordine alle spese della fase cautelare nel provvedimento adottato all'esito del giudizio. In questo caso, la sentenza che definisce il giudizio assorbe l'ordinanza sia sotto il profilo cautelare che nella disposizione sulle spese di lite. La parte che intenda dolersi della condanna alle spese della fase cautelare potrà, quindi, impugnare la sentenza nel relativo capo.

- Ove il giudice non provveda in sentenza sulle spese di lite della fase cautelare, l'ordinanza adottata in detta fase sarà assorbita dalla sentenza solo nella parte che ha deciso sull'istanza di sospensione, mentre conserverà la propria efficacia nel capo che dispone sulle spese del giudizio cautelare. La parte che intenda dolersi della condanna alla rifusione delle spese del giudizio cautelare – contenuta nella relativa ordinanza – potrà dunque, in tal caso, impugnare la sentenza in quanto ha ommesso di disporre diversamente in merito alle spese della fase cautelare.

segue

Il nuovo comma *2-quinquies* dell'articolo 15, d.lgs. n. 546/1992, conferma il principio recato dalla precedente formulazione del comma 2, secondo cui i compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati in base ai parametri previsti per le relative prestazioni professionali. Per i soggetti autorizzati all'assistenza tecnica dal Ministero dell'economia e delle finanze si applica, invece, la disciplina degli onorari, delle indennità e dei criteri di rimborso delle spese per le prestazioni professionali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, attualmente recata dal decreto del Ministero della giustizia 2 settembre 2010, n. 169.

segue

Il comma 2-*sexies* dell'articolo 15 - nel quale è stato trasfuso, con alcune modifiche, il precedente comma 2-bis del medesimo articolo - disciplina la liquidazione delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, degli altri enti impositori, degli agenti e dei concessionari privati della riscossione, per il caso in cui essi siano assistiti da propri dipendenti. In particolare, si prevede l'applicazione della disciplina relativa ai compensi per la professione forense - attualmente contemplata dal decreto del Ministro della giustizia 10 marzo 2014, n. 55 - con la riduzione del 20 per cento.

Tramite una disposizione di favore per il contribuente, già presente nella precedente formulazione del comma 2-*bis*, il secondo periodo del comma 2-*sexies* prevede che la riscossione delle somme liquidate a favore di tutti gli enti impositori, nonché degli agenti e concessionari della riscossione avviene, mediante iscrizione a ruolo, soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

segue

Nell'ipotesi di una sentenza che condanni, invece, l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di lite, si applica la disciplina di cui all'articolo 69, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 546/1992, in vigore a far data dal 1° giugno 2016, in base alla quale “Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive”.

- Con le disposizioni dei commi *2-septies* e *2-octies*, il legislatore ha disciplinato le spese riferite alle controversie oggetto di reclamo/mediazione e di conciliazione giudiziale, con l'intento di incentivare l'utilizzo dei due istituti, potenziandone l'effetto deflattivo.

Il reclamo e la mediazione

Il testo dell'articolo 17-bis del decreto n. 546/1992, rubricato “Il reclamo e la mediazione”, è stato integralmente sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera l), del *decreto di riforma*.

- L'istituto del reclamo/mediazione, anche dopo la riforma, continua a configurarsi come uno strumento obbligatorio, che consente un esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nonché una verifica circa la possibilità di evitare, anche mediante il raggiungimento di un accordo di mediazione, che la controversia prosegua davanti al giudice.

segue

Le modifiche introdotte riguardano in particolare :

- ✓ l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto a tutti gli enti impositori, agli agenti della riscossione e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, nonché alle controversie in materia catastale;
- ✓ la semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento;
- ✓ la quantificazione del beneficio della riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente;
- ✓ le regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione;
- ✓ l'estensione anche alle cause reclamabili della possibilità di esperire la conciliazione giudiziale.

segue

In merito all'entrata in vigore del nuovo articolo 17-*bis*, si evidenzia che l'articolo 12, comma 1, del decreto di riforma prevede che le nuove disposizioni sul processo tributario si applicano, in via generale, a decorrere dal 1° gennaio 2016 (si applicano ai giudizi pendenti a tale data).

- Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di altri enti impositori), si deve ritenere che la nuova disciplina trovi applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016

(segue)

Estensione dell'ambito d'applicazione del reclamo/mediazione

Nell'originaria previsione, il reclamo/mediazione ha trovato applicazione soltanto per le controversie tributarie di valore non superiore a ventimila euro *“relative ad atti emessi dell'Agenzia delle entrate”*.

- Tale inciso non figura più nel testo novellato dell'articolo 17-bis; pertanto l'istituto, pur restando circoscritto alle sole liti fino a ventimila euro di valore, è ora esteso a tutte le controversie tributarie, anche qualora parte in giudizio sia un ente impositore diverso dall'Agenzia delle entrate (ad esempio, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli o un ente locale) ovvero l'agente o il concessionario privato della riscossione (con riferimento, ad esempio, alle cartelle di pagamento per vizi propri o iscrizioni di ipoteche sugli immobili ai sensi dell'articolo 77 del d.p.r. n. 602 del 1973).

segue

- L'articolo 17-*bis*, al comma 6, contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori, ipotesi, peraltro, già profilata dall'Agenzia delle entrate in via interpretativa (cfr. circolare n. 9/E del 2012, par. 1.1).
- Si evidenzia che il nuovo articolo 17-*bis* conferma l'esclusione dall'ambito di applicabilità del reclamo/mediazione delle controversie di valore indeterminabile, ad eccezione delle liti in materia catastale, individuate dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 546.
- Infine, il comma 10 dell'articolo 17-*bis* - nel riprodurre integralmente il contenuto del previgente comma 4 - conferma la non applicabilità del reclamo/mediazione alle liti in materia di aiuti di Stato individuate dal successivo articolo 47-*bis*.

(segue)

Modalità di instaurazione del procedimento

- Il nuovo comma 1 dell'articolo 17-*bis* stabilisce che “*il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa*”. Ciò significa che, nelle controversie in questione, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione.
- In sostanza, il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso.
- Nella nuova configurazione il procedimento di reclamo/mediazione è, infatti, connaturato al processo.

In altri termini, benché il dato normativo si ostini a parlare di reclamo, quale atto autonomo e distinto dal ricorso, quest'ultimo è ormai il solo atto iniziale del processo, nel quale s'innesta *ex lege*, ove ne ricorrano i presupposti soggettivi ed oggettivi, anche la parentesi mediatrice.

(segue)

Effetti della presentazione del reclamo

Il novellato comma 2 dell'articolo 17-*bis* stabilisce che *“Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo”*.

Durante la pendenza del procedimento di reclamo/mediazione, e cioè a decorrere dalla notifica del ricorso e nei successivi 90 giorni, calcolati applicando le regole dei termini processuali, si verificano i seguenti effetti:

- ✓ il ricorso non è procedibile, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 17-*bis*. Ciò significa che l'azione giudiziaria può essere proseguita, attraverso la costituzione in giudizio del ricorrente, solo una volta scaduto il termine per lo svolgimento dell'istruttoria. Come chiarito dal successivo comma 3, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, previsto dall'articolo 22 del decreto n. 546/1992, decorre solo dopo lo scadere del termine dilatorio di 90 giorni; inoltre, la commissione tributaria provinciale, se rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta prima dello scadere dei novanta giorni, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo;

segue

- ✓ sono sospesi *ex lege* la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione, come previsto dal comma 8 dell'articolo 17-bis. Tale disposizione stabilisce altresì che, decorso il termine di 90 giorni senza che vi sia stato accoglimento del reclamo o perfezionamento della mediazione, il contribuente è tenuto a corrispondere gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta per il periodo di sospensione;

(segue)

Istruttoria del reclamo e perfezionamento dell'accordo di mediazione

La fase dell'istruttoria del reclamo/mediazione segue le regole dettate dalla previgente disciplina. E' stata infatti ribadita - dal comma 4 dell'articolo 17-*bis* - l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo, per consentire un corretto esercizio del relativo potere.

- L'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che – come si legge nella relazione illustrativa – in campo tributario l'istituto del reclamo/mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice.

segue

- L'improvvidenza di una siffatta disciplina emerge *ictu oculi*, soprattutto se si pensa agli enti locali, e in specie a molti piccoli comuni in cui difettano addirittura le strutture necessarie per l'istruttoria degli atti reclamabili e per i quali non si riesce neppure ad immaginare come possano essere previste strutture diverse e autonome da esse.

segue

Il successivo comma 5 riproduce sostanzialmente la previsione secondo cui l'organo che procede all'istruttoria, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione del contribuente, formula d'ufficio una propria proposta di mediazione.

- Le valutazioni dell'Ufficio devono fondarsi sui tre criteri specifici – gli stessi previsti dalla precedente normativa - della “*eventuale incertezza delle questioni controverse*”, del “*grado di sostenibilità della pretesa*” e del “*principio di economicità dell'azione amministrativa*”.

segue

Restano in sostanza invariate anche le modalità di perfezionamento dell'accordo di mediazione, che avviene, in sintesi:

- ✓ con il pagamento, entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata, se la controversia ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione;
- ✓ con la sottoscrizione dell'accordo stesso, se la controversia ha ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla richiesta di restituzione di somme (in tal caso l'accordo ha valore di "*titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente*" che consente, qualora non venga data esecuzione al pagamento concordato, l'azione esecutiva davanti al giudice ordinario);
- ✓ con la sottoscrizione dell'accordo, per le controversie aventi ad oggetto operazioni catastali.

(segue)

Beneficio sanzionatorio

Il comma 7 dell'articolo 17-*bis* ridetermina, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del “*trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge*”.

- La disciplina risulta più favorevole per il contribuente sotto un duplice aspetto: le sanzioni sono ridotte al 35 per cento (mentre in precedenza la percentuale era fissata al 40 per cento) ed irrogabili sulla base del minimo edittale previsto dalla legge (e non più in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione).

(segue)

Versamento somme a seguito di mediazione

Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la condizione indispensabile per il perfezionamento dell'accordo di mediazione è il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto accordo, delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata, in relazione all'accordo stesso.

- Ai sensi del comma 6 dell'articolo 17-bis, per il versamento delle somme dovute *“si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*.



E' ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme *“in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro”*

segue

In caso di inadempimento nei pagamenti rateali, la disciplina va mutuata da quella prevista dall'articolo 15-ter, comma 2, del DPR n. 602 del 1973, ai sensi del quale si decade dal beneficio della rateazione qualora si ometta di versare una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva.

Sempre in forza di quest'ultima disposizione, in conseguenza della decadenza dalla rateazione, sono iscritti a ruolo i residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, ed è irrogata la sanzione prevista dall'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, *“aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta”*.

(segue)

Applicabilità della conciliazione giudiziale alle controversie reclamabili

Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del decreto n. 546/1992.

- Non è stata infatti riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione. La *ratio* risponde all'esigenza di potenziare gli istituti deflativi sia nella fase anteriore al giudizio che in pendenza di causa

Sospensione del processo

L'articolo 9, comma 1, lettera o), del *decreto di riforma*, ha aggiunto i commi 1-*bis* e 1-*ter* all'articolo 39 del decreto n. 546/1992, che reca le ipotesi di sospensione del processo tributario.

- Il comma 1-*bis*, inserito nell'articolo 39, prevede in via generale la sospensione necessaria per pregiudizialità nei rapporti tra liti instaurate innanzi alle commissioni tributarie. In particolare, riproducendo essenzialmente l'articolo 295 c.p.c., il legislatore ha prescritto la sospensione del processo in ogni altro caso in cui la stessa o altra commissione tributaria “*deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa*”.



Nozione di pregiudizialità: “*qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità tale che la definizione dell'uno costituisce indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che possa astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto tra giudicati*” (Cass., 14 gennaio 2015, n. 417).

segue

Il comma 1-*ter* dell'articolo 39 prevede espressamente la facoltà delle parti di ottenere, su concorde richiesta, la sospensione del processo quando sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni ovvero una procedura amichevole ai sensi della Convenzione sull'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE del 23 luglio 1990.

- Le procedure amichevoli (MAP – Mutual Agreement Procedure), che consistono in una consultazione diretta tra le amministrazioni fiscali dei Paesi contraenti, sono finalizzate a risolvere casi di doppia imposizione e rappresentano, quindi, uno strumento per la composizione delle controversie fiscali internazionali.

Sospensione dell'atto impugnato

In attuazione del principio di delega enunciato nell'articolo 10, comma 1, lettera b), n. 9 della legge n. 23 del 2014, ossia "*l'uniformazione e la generalizzazione della tutela cautelare*", sono state apportate modifiche al decreto n. 546/1992, e *in primis* all'articolo 47, che mirano a disciplinare in maniera più dettagliata e organica rispetto al passato l'istituto della sospensione, tanto degli atti quanto delle sentenze, estendendolo nel contempo a tutte le fasi del processo, in conformità con gli indirizzi progressivamente elaborati dalla giurisprudenza.

segue

Per quanto concerne l'impianto generale della disposizione, si rileva che l'articolo 47 , d.lgs. n. 546/1992, è rimasto pressoché immutato, almeno nei tratti fondamentali e nei presupposti, ravvisabili nella possibilità per il ricorrente di chiedere la sospensione dell'atto dal quale possa derivare danno grave ed irreparabile.

- Quindi, nell'immutato comma 1 viene confermato che la proposizione del ricorso non ha di per sé effetto sospensivo dell'atto impugnato, ma va a tal fine integrata da un'apposita istanza, contenuta nel medesimo atto introduttivo del giudizio o presentata con atto separato, debitamente notificato a controparte e depositato – solo a seguito della costituzione in giudizio del ricorrente ex articolo 22 – presso la segreteria della commissione tributaria competente.

segue

I presupposti della sospensione, dei quali il giudice deve riscontrare la sussistenza all'esito di pur sommaria delibazione, come noto, sono:

- a) il *fumus boni iuris*, ossia la fondatezza *prima facie* dei motivi di ricorso;
 - b) b) il *periculum in mora*, ossia il pericolo di danno grave ed irreparabile (anche in presenza di futura sentenza definitiva favorevole), che l'esecuzione dell'atto cagionerebbe.
- Il comma 2 dell'articolo 47, anch'esso immutato, dispone che il Presidente – della sezione alla quale la causa è stata assegnata o della commissione tributaria, qualora l'assegnazione non abbia ancora avuto luogo – fissa con proprio decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

segue

- Il comma 3 ha subito talune modifiche nella parte relativa alla facoltà del presidente di disporre, in caso di eccezionale urgenza e previa delibazione del merito, la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, *inaudita altera parte*. Invero, mentre nel precedente testo della disposizione tale facoltà andava esercitata con lo stesso decreto di fissazione dell'udienza per la trattazione dell'istanza di sospensione, la novella consente di disporre la sospensione “con decreto motivato” e, quindi, anche con un provvedimento diverso da quello di fissazione dell'udienza ed eventualmente anteriore a questo.



La nuova formulazione della norma in commento obbliga il Presidente a provvedere, in ogni caso, con apposito decreto motivato, diverso dal decreto di fissazione della camera di consiglio collegiale, sull'istanza del ricorrente, a definizione del procedimento incidentale autonomo che la legge prevede debba svolgersi davanti al Presidente in funzione monocratica.

segue

Nel comma 4 è introdotto un secondo periodo ove è previsto che il dispositivo dell'ordinanza motivata non impugnabile con cui il collegio (sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito) provvede sull'istanza di sospensione – anche adottando la decisione definitiva sull'eventuale sospensione provvisoria di cui sopra – *“deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza”*.

- L'elisione del periodo intercorrente, sovente di alcuni mesi, tra la discussione orale e la decisione sulla domanda cautelare del contribuente fa presagire una ritrovata centralità nel processo tributario dei valori dell'oralità, della concentrazione e della immediatezza.

segue

Le modifiche apportate alla parte finale del successivo comma 5 prevedono che la garanzia cui può essere subordinata la sospensione, anche parziale, dell'atto sia ora prestata ai sensi dell'articolo 69, comma 2, del decreto n. 546/1992, che rimette ad un apposito decreto ministeriale la disciplina della garanzia.

- Il giudice tributario conserva la più ampia discrezionalità in punto di determinazione dell'*an* e del *quantum* della garanzia.

segue

Nessuna modifica è stata apportata, invece, ai commi da *5-bis* a 7 dell'articolo 47; conseguentemente, i termini e la durata previsti per la decisione nel merito della causa e gli effetti della sospensione rimangono invariati.

- L'articolo 47 viene completato con l'aggiunta del comma *8-bis*, disposizione di natura sostanziale più che processuale, nel quale si stabilisce che durante il periodo di sospensione si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.
- Gli interessi applicabili sono pertanto quelli previsti dall'articolo 39, comma 1, del DPR n. 602 del 1973, che nell'attuale formulazione prevede un tasso annuo del 4,5 per cento.

La conciliazione giudiziale

Le lettere s) e t) dell'articolo 9 del decreto di riforma hanno operato una riscrittura della conciliazione giudiziale, introducendo una serie di modifiche alla disciplina, che in tal modo risulta articolata su tre norme: l'articolo 48, che rispetto alla previgente formulazione presenta la rubrica e il testo integralmente sostituiti, nonché i nuovi articoli 48- *bis* e 48-*ter*.

- Nello specifico, gli articoli 48 e 48-*bis* disciplinano separatamente le due tipologie di conciliazione, rispettivamente denominate “fuori udienza” e “in udienza”, mentre l'articolo 48-*ter* detta disposizioni, comuni alle due tipologie di conciliazione, per la definizione e il pagamento delle somme dovute.

segue

Nell'ambito delle modifiche introdotte, le più rilevanti riguardano:

- l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto al secondo grado di giudizio;
- l'individuazione di un diverso momento di perfezionamento della conciliazione e di nuove regole per il pagamento delle somme dovute;
- la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni, riformulata secondo modalità più favorevoli al contribuente.

(segue)

Estensione ambito applicativo della conciliazione

Una prima rilevante novità è rappresentata dalla possibilità di conciliare anche le liti che si trovano nella fase di appello e non solo – come accadeva sotto la previgente disciplina - le controversie tributarie pendenti nel primo grado di giudizio. E' stato infatti eliminato il riferimento al limite temporale entro cui la conciliazione poteva avere luogo, che il previgente articolo 48, comma 2, individuava nella prima udienza innanzi alla commissione tributaria provinciale.

- Va evidenziato che, secondo quanto chiarito dalla relazione illustrativa, l'opzione di estendere la conciliazione anche al grado di cassazione è stata esclusa dal legislatore, stante la particolare natura di tale giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto.

segue

- L'altra novità riguarda la possibilità di conciliare anche le controversie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione di cui all'articolo 17-*bis* del decreto n. 546/1992, cioè le cause tributarie di valore non superiore a ventimila euro, oppure relative ad operazioni catastali, instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

(segue)

Regole procedurali della conciliazione “fuori udienza”

Con riferimento alla conciliazione “fuori udienza”, l’articolo 48 prevede che, *“se in pendenza di giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia”*.

Questa tipologia di conciliazione si realizza, come nella pregressa disciplina, con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di una “istanza congiunta”, cioè di una proposta di conciliazione alla quale l’altra parte abbia previamente aderito, con l’unica differenza che il soggetto deputato ad effettuare il deposito è ora individuato in ciascuna delle parti del giudizio e non più esclusivamente nell’Ufficio.

segue

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 48, la conciliazione “fuori udienza” si perfeziona “con la sottoscrizione dell'accordo”, nel quale sono indicate le somme dovute, con i termini e le modalità di pagamento (oppure sono indicati gli elementi caratterizzanti la conciliazione “catastale”).

La previsione che fa coincidere il perfezionamento della conciliazione con il momento in cui si formalizza, mediante un accordo sottoscritto congiuntamente, l'incontro di volontà tra Amministrazione e contribuente, rappresenta un'importante novità.

Il comma 4 dell'articolo 48 stabilisce che “*L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente*”. La disposizione risulta modificata rispetto a quella previgente, che attribuiva efficacia di titolo per la riscossione alla proposta conciliativa preconcordata, unita al decreto di estinzione della controversia.

segue

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 48, se sussistono le condizioni di ammissibilità della conciliazione, il giudice dichiara la cessazione della materia del contendere, anche parziale, qualora l'accordo riguardi solo una parte della pretesa erariale, procedendo in tal caso all'ulteriore trattazione della causa.

La norma stabilisce nel dettaglio le modalità con cui è dichiarata la cessata materia del contendere, nel senso che:

- se non è stata ancora fissata la data dell'udienza di trattazione, provvede il presidente della sezione con decreto;
- se invece è già stata fissata l'udienza di trattazione, provvede la commissione tributaria, provinciale o regionale, con sentenza, se la conciliazione è totale, oppure con ordinanza, se la conciliazione è parziale (in quest'ultimo caso la sentenza sarà infatti adottata al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione).

segue

Nell'ipotesi in cui l'accordo conciliativo sia parziale, la norma prevede che "la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore istruzione della causa".

La soluzione legislativamente adottata non appare "felice". Anche se denominata "ordinanza" la pronuncia avrà natura di sentenza, in ordine alla cessazione della materia del contendere, e ciò potrebbe dare luogo a non poche incertezze stante il divieto di sentenze non definitive o parziali di cui all'art. 35, comma 3, ultimo periodo, d.lgs. n. 546/1992.

Conciliazione in udienza

Con riferimento alla conciliazione “in udienza”, il nuovo articolo 48-*bis* prevede che ciascuna delle parti possa presentare un’istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro il termine previsto dall’articolo 32, comma 2, del decreto n. 546 (10 giorni liberi prima della data di trattazione) per il deposito delle memorie illustrative, cioè entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione, riferibile sia al primo sia al secondo grado di giudizio.

La predeterminazione del termine tende a garantire il diritto al contraddittorio dell’altra parte, ma, proprio per questo, l’inosservanza del termine può risultare irrilevante in conseguenza dell’adesione della controparte.

segue

In udienza la commissione, se ravvisa le condizioni di ammissibilità della proposta, invita le parti alla conciliazione. La previgente disciplina stabiliva che, nel caso in cui la conciliazione non si realizzasse nella prima udienza, la commissione poteva assegnare un termine non superiore a sessanta giorni affinché si addivenisse ad una conciliazione “fuori udienza”.

- Ora il nuovo comma 2 dispone che la commissione possa rinviare la causa a successiva udienza “*per il perfezionamento dell’accordo conciliativo*”, senza prevedere più l’assegnazione di un termine.

Nell’ipotesi in cui l’accordo conciliativo sia raggiunto “in udienza”, il comma 3 dell’articolo 48-*bis* prevede che esso debba risultare da apposito processo verbale, nel quale sono indicate le somme dovute ed i termini e le modalità di pagamento. In altri termini, **la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale.**

segue

- Il secondo periodo del comma 3 dell'art. 48 *bis* prevede che “il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”, ripetendo pressoché testualmente, quanto stabilito dal secondo periodo del comma 4 del novellato art. 48, a proposito dell'accordo conciliativo nella c.d. conciliazione fuori udienza.

(segue)

Riduzione delle sanzioni

Il nuovo articolo 48-ter disciplina il pagamento delle somme dovute per effetto dell'intervenuto accordo conciliativo, nonché le modalità di pagamento e di recupero delle somme non versate. Le regole ivi previste si applicano sia alla conciliazione "fuori udienza" che a quella "in udienza".

Per quanto concerne la riduzione delle sanzioni, la relativa disciplina è contenuta nel comma 1 dell'articolo 48-ter, che stabilisce la riduzione al quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, qualora l'accordo intervenga nel primo grado di giudizio; la percentuale è elevata al cinquanta per cento se la conciliazione avviene in appello.

In base alla pregressa disciplina, in caso di avvenuta conciliazione le sanzioni erano applicabili nella misura del *"40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima"* e, in ogni caso, in misura non inferiore al *"40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo"*.

➤ Il criterio di determinazione delle sanzioni, ora basato sul minimo previsto dalla legge, è lo stesso stabilito in caso di conclusione dell'accertamento con adesione e dell'accordo di mediazione.

segue

Nei commi da 2 a 4 dell'art. 48-ter viene dettata una disciplina dei versamenti, relativi inadempimenti e sanzioni, che diverge sensibilmente da quelle del passato.

Resta l'obbligo di versare l'intero importo o la prima rata della somma risultante dalla conciliazione entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, per la conciliazione "fuori udienza", o di redazione del processo verbale, per la conciliazione "in udienza". Ma, ove ciò non avvenga, la conciliazione resta comunque ferma e non si determinano effetti risolutivi o decadenziali di sorta.

E' invece previsto che, *“ in caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva”*, da parte del competente ufficio si provvede alla *“iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo d'imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. N. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta”*.

segue

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 48-ter, per il versamento rateale delle somme dovute “si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”.

- In altre parole, ciò significa che, in forza del nuovo testo di tale norma, per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. N. 159/2015, che, all'ultimo comma, richiama, a sua volta, l'art. 15 ter del d.p.r. n. 602/1973, in caso di lieve inadempimento, e cioè di omessi versamenti non superiori al 3% della rata e comunque a diecimila euro, “la dilazione resta salva”.

La sospensione delle sentenze

L'articolo 9, comma 1, lettera u) del decreto di riforma ha modificato l'articolo 49 del decreto n. 546/1992, eliminando l'inciso "escluso l'art. 337". Fatta salva la disciplina specifica del processo tributario, la disposizione ora contiene un generale rinvio alle norme del codice di procedura civile in tema di sospensione delle sentenze, contenute nel "titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile".

La disposizione che più direttamente interessa la tutela cautelare è quella contenuta nel primo comma dell'articolo 337, secondo cui *"l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407"*.

- Tale richiamo consente, quindi, di applicare le norme che disciplinano la sospensione cautelare delle sentenze di primo grado e d'appello in caso di impugnazione ordinaria e straordinaria.

segue

La modifica in questione è volta a dirimere i dubbi e a rimuovere gli ostacoli all'ingresso nel contenzioso tributario delle norme processualcivilistiche da ultimo menzionate; infatti, il precedente testo dell'articolo 49 ha rappresentato per lungo tempo l'elemento testuale che precludeva l'applicabilità al processo tributario delle medesime norme, dal momento che la sua lettera (con particolare riferimento all'esclusione dell'articolo 373 c.p.c.), sia pur in via indiretta, ostava alla loro applicazione.

(segue)

Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello

In tal senso, il decreto di riforma recepisce in modo esplicito l'orientamento consolidatosi in capo alla giurisprudenza costituzionale e di legittimità. Conseguentemente l'articolo 9, comma 1, lettera v) riformula l'articolo 52 del decreto n. 546/1992, aggiungendo cinque commi, specificamente dedicati alla disciplina della fase cautelare; la nuova rubrica dell'articolo fa riferimento ai “provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello”, riconducibili alla disciplina della sospensione.

- Invariato rimane il primo comma dell'articolo in esame, che individua il giudice d'appello nella commissione tributaria regionale, rinviando per la determinazione della competenza territoriale all'articolo 4, comma 2, ai sensi del quale “*Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione*”.

segue

Il comma 2 dell'articolo 52, d.lgs. n. 546/1992, individua l'oggetto dell'inibitoria: in particolare, il primo periodo fissa la regola generale ed attribuisce al giudice d'appello il potere di sospendere la esecutività della sentenza di primo grado, puntualizzando che tale potere potrà essere esercitato su sollecitazione della parte appellante, sia essa la parte pubblica o la parte privata e che la commissione regionale potrà sospendere l'esecutività della sentenza in tutto o in parte; il secondo periodo del comma 2 in commento dispone specificamente per il caso in cui la parte soccombente all'esito del giudizio di primo grado sia il contribuente.

segue

Orbene, dal combinato disposto dei due periodi, si possono prefigurare le due seguenti ipotesi e che a loro volta generano differenti criticità interpretative.

- Nel caso di **rigetto totale del ricorso del contribuente** contro l'atto impositivo l'inettitudine della sentenza meramente dichiarativa a produrre effetti esecutivi o anche solo costitutivo - caducatori dell'atto, farà sì che il solo atto munito di efficacia esecutiva sia l'atto impositivo lasciato in vita dalla sentenza gravata. In questa ipotesi, pertanto, non vi sarà alcuna sentenza di cui inibire l'efficacia esecutiva, ma troverà applicazione il comma 2, secondo periodo, dell'articolo 52, d.lgs. n. 546/1992.

segue

Più controverso, invece, è il caso di **accoglimento solo parziale del ricorso del contribuente** contro l'atto di accertamento. Sul punto, difatti, è necessario dare conto di tre tesi dottrinarie.

- ✓ Secondo un primo orientamento dottrinale, in tale ipotesi, il titolo esecutivo suscettibile di essere sospeso non potrà coincidere in tutto e per tutto con l'atto impositivo originario (annullato, con efficacia caducatoria immediata, dalla sentenza di primo grado), ma coinciderà con la sentenza di primo grado.
- ✓ Altra dottrina sostiene invece che, in caso di accoglimento parziale del ricorso del contribuente, si avrà quale conseguenza l'annullamento di parte dell'atto impositivo impugnato, di talché continuerà a costituire titolo esecutivo il solo atto predetto nella parte in cui non è stato annullato dalla sentenza di primo grado (che, in tal caso, non si sostituirà in alcun modo all'atto di imposizione tributaria).

segue

- ✓ Secondo un terzo orientamento dottrinario, invece, il primo periodo del comma 2 dell'art. 52, con l'espressione "l'appellante", si riferisce alla parte pubblica, mentre il secondo periodo è specificamente riferito all'appello del solo "contribuente". Ciò detto, viene ribadita l'idoneità del solo atto impositivo originario a costituire titolo esecutivo.

(segue)

I presupposti della tutela cautelare

Il nuovo comma 2 consente all'appellante di chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte (quindi limitatamente ai capi ad esso sfavorevoli) l'esecutività della sentenza impugnata, “*se sussistono gravi e fondati motivi*”, analogamente a quanto disposto dall'articolo 283 c.p.c.

Tale locuzione fa riferimento, secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza, ai consueti presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*: sotto il secondo profilo, è richiesta una considerevole rilevanza del pregiudizio che l'esecuzione della sentenza potrebbe arrecare al ricorrente. In un'ottica di rafforzamento della tutela della parte, al contribuente è accordata la possibilità di chiedere in ogni caso la sospensione dell'esecuzione dell'atto “se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”, sulla base, cioè, “degli stessi presupposti previsti dall'art. 47 per la sospensione in primo grado” (relazione illustrativa al decreto di riforma).

segue

Quanto alle forme di proposizione dell'istanza, si ritiene che, sulla falsariga dell'articolo 47, l'appellante possa presentare l'istanza di sospensione (della sentenza o dell'atto), tanto unitamente allo stesso ricorso ex articolo 53 o al ricorso incidentale ex articolo 54, quanto con atto separato. I successivi commi dal 3 al 6 ricalcano le disposizioni dell'articolo 47, d.lgs. n. 546/1992.

In realtà, il comma 5 dell'art. 52, a differenza del novellato comma 4 dell'art. 47, non prevede alcun dovere per la commissione regionale di comunicare immediatamente alle parti in udienza il dispositivo dell'ordinanza inibitoria, né viene fissato dal legislatore un termine, sia pure meramente ordinatorio, per l'assunzione del provvedimento inibitorio da parte del collegio.

segue

Il comma 6 dell'articolo 52, d.lgs. n. 546/1992 racchiude in sé due ulteriori norme.

- Il primo periodo prevede che il giudice del gravame possa subordinare, se del caso, in tutto o in parte l'efficacia del provvedimento inibitorio alla prestazione della garanzia tipizzata dall'art. 69, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.
- Il secondo periodo prevede invece che sugli importi dovuti in base alla sentenza o all'atto impositivo la cui efficacia esecutiva sia oggetto del provvedimento cautelare inibitorio maturano gli interessi al tasso fisso previsto per l'ipotesi di sospensione amministrativa.

Non si è creduto di dover reprimere eventuali abusi, sulla scia di quanto ha fatto la l. 183/2011 e del nuovo comma 2 dell'art. 283 c.p.c., in base a cui il giudice di appello può condannare la parte che propone un'istanza di sospensione inammissibile o manifestamente infondata al pagamento di una pena pecuniaria. Questa norma, in particolare, dato il suo carattere sanzionatorio, avrebbe reso necessario un espresso rinvio recettizio, che invece è mancato. Non potrà pertanto invocarsene l'applicazione in virtù dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione

L'articolo 62-*bis* è stato inserito *ex novo* dall'articolo 9, comma 1, lettera aa) del decreto di riforma, al fine di disciplinare l'esecuzione provvisoria e i provvedimenti cautelari relativi alle sentenze impugnate per cassazione.

- Come esplicitato nella relazione illustrativa al decreto di riforma, la formulazione dell'articolo 62-*bis* in esame è analoga a quella contenuta nell'articolo 373 c.p.c. e attribuisce rilievo al solo *periculum in mora*, senza possibilità di valutare il *fumus boni iuris*. Tale ultimo elemento è stato, infatti, già valutato, dallo stesso giudice che ha emesso la sentenza di cui si chiede la sospensione, impugnata innanzi alla Suprema Corte.
- Per il resto l'articolo 62-*bis* ricalca la medesima procedura disciplinata dal nuovo articolo 52 e ripropone il richiamo dell'articolo 47, comma 8-*bis*, sulla debenza degli interessi da sospensione amministrativa.

segue

- L'istanza va proposta con uno specifico atto (da notificare anche alla controparte), in quanto indirizzata ad un giudice diverso dalla Corte di cassazione, chiamata a decidere sull'impugnazione. Un'istanza di sospensione della sentenza presentata direttamente alla Suprema Corte sarebbe, quindi, inammissibile.
- Per contro, il comma 6, al fine di subordinare l'eventuale concessione della sospensione all'effettiva instaurazione del giudizio di legittimità, preclude alla commissione la possibilità di pronunciarsi qualora la parte istante non fornisca prova di aver depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.
- A sua volta, il comma 4 chiarisce che il collegio, come per gli altri gradi di giudizio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile, sentite le parti in camera di consiglio.

La nuova disciplina del ricorso per cassazione

All'articolo 62 del decreto n. 546/1992, recante le norme applicabili al ricorso per cassazione, è stato aggiunto il comma 2-*bis* il quale prevede che, se le parti sono d'accordo per omettere l'appello, la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione unicamente a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, c.p.c., ovvero per violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

- La Cassazione ha evidenziato che *«il ricorso “per saltum” risponde all'opportunità, da apprezzarsi dalle parti concordemente, di evitare l'appello quando la contesa sia limitata alla risoluzione di questioni di diritto, così che esso costituirebbe un “doppione” del ricorso per Cassazione»* (Cass. 7 marzo 1997, n. 2021).

Si favorisce in tal modo una pronuncia della Corte su questioni non ancora affrontate ovvero non definitivamente risolte.

segue

Per quanto concerne la conclusione dell'accordo, trova applicazione l'art. 366, comma 3, c.p.c., ai sensi del quale *“l'accordo delle parti deve risultare mediante visto apposto sul ricorso dalle altre parti o dai loro difensori muniti di procura speciale, oppure mediante atto separato, anche anteriore alla sentenza impugnata, da unirsi al ricorso stesso”*.

- In ordine alla duplice modalità di conclusione dell'accordo, prevista dalla norma, si ritiene sia da preferire la stipula di un atto separato da unirsi al ricorso: non basterà, in altre parole, che l'atto separato da cui risulti l'accordo sia depositato in cancelleria, insieme al ricorso per cassazione notificato alle parti resistenti, entro il termine di venti giorni dall'ultima delle notificazioni, a mente dell'art. 369, comma 2, c.p.c.

segue

- ✓ In caso di rinvio della causa alla commissione tributaria provinciale o regionale da parte della Corte di cassazione, il termine per la riassunzione del giudizio, previsto al comma 1 dell'articolo 63, è stato ridotto da un anno a sei mesi, decorrenti dalla pubblicazione della sentenza.
- ✓ Le altre disposizioni dell'articolo 63 sono rimaste invariate.

Il giudizio di revocazione

L'articolo 64, inserito nella Sezione IV del Capo III, dedicato alle impugnazioni, reca la disciplina delle sentenze revocabili e dei motivi di revocazione.

- Il decreto di riforma ha modificato il comma 1, con una formulazione analoga a quella dell'articolo 395 c.p.c., ciò al fine di eliminare, come chiarito dalla relazione illustrativa di accompagnamento, le incertezze interpretative a cui aveva dato luogo la precedente formulazione dell'articolo 64.

La precedente versione prevedeva infatti che *“Contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del c.p.c.”*

segue

Sulla scorta della formulazione normativa precedente, si ammetteva la revocabilità della sentenza tributaria per il solo motivo contemplato dall'art. 395, n. 5, c.p.c..

In ragione della nuova formulazione, invece, le “*sentenze pronunciate in grado di appello ovvero in unico grado dalle commissioni tributarie*” possono essere oggetto di ricorso per revocazione ordinaria (nn. 4 e 5 dell'articolo 395 c.p.c., la cui proposizione impedisce il passaggio in giudicato della sentenza) ovvero straordinaria (nn. 1, 2, 3 e 6 del medesimo articolo, che può proporsi anche dopo il passaggio in giudicato della stessa).

segue

- Di contro, le sentenze pronunciate dalla commissione tributaria provinciale, disciplinate dal comma 2 dell'articolo 64, sono soggette solo a revocazione straordinaria, in quanto i motivi di revocazione ordinaria devono essere fatti valere con l'appello.
- La proposizione della revocazione non sospende il termine per proporre il ricorso per cassazione. Inoltre, la notificazione di un ricorso per revocazione è idonea a determinare, sia per il notificante che per il destinatario della notificazione, la decorrenza del termine breve per l'impugnativa della pronuncia, come chiarito più volte dalla Corte di cassazione (cfr. Cass. 22 marzo 2013, n. 7261; Cass. 19 giugno 2007, n. 14267).

segue

La modifica all'articolo 65 del decreto n. 546/1992, che disciplina la proposizione della revocazione delle sentenze, ha riguardato l'introduzione del nuovo comma 3-*bis*, che vale ad estendere la sospensione dell'esecutività anche alle sentenze impugnate col suddetto mezzo, consentendo alle parti di "*proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 52, in quanto compatibili*".



Il giudice della revocazione dovrà dunque sincerarsi non soltanto che ricorra il *periculum in mora* ma anche il *fumus boni iuris* della impugnazione, e così che il vizio revocatorio di volta in volta prospettato dal ricorrente sia *prima facie* plausibile e non, invece, esulante in punto di ammissibilità dalle fattispecie tassative previste dai numeri 1-6 dell'art. 395 c.p.c..

segue

- Quanto alle forme di proposizione dell'istanza, anche in questo caso si ritiene che, sulla falsariga dell'articolo 47 del decreto n. 546/1992, l'appellante possa presentare l'istanza di sospensione (della sentenza o dell'atto) tanto unitamente allo stesso ricorso ex articolo 65 quanto con atto separato.

L'esecuzione delle sentenze

Il decreto di riforma ha apportato significative modifiche al Capo IV del decreto n. 546/1992, relativo all'esecuzione delle sentenze tributarie, sulla base del principio di delega della "immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie" (articolo 10, comma 1 lettera b), n. 10 della legge n. 23 del 2014).

La precedente disciplina sull'esecuzione delle sentenze tributarie riconosceva alle pronunce un trattamento differenziato in ragione del tipo di controversia oggetto di decisione.

➤ Infatti, ai sensi dell'articolo 68, comma 2, per i giudizi aventi ad oggetto un atto impositivo, l'Ufficio, in caso di sentenza favorevole al contribuente, entro novanta giorni, doveva effettuare il rimborso di quanto pagato in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza emessa dalle commissioni tributarie.

segue

- Viceversa, il successivo articolo 69, per i giudizi aventi ad oggetto un diniego espresso o tacito alla restituzione di quanto spontaneamente versato, prevedeva che il contribuente dovesse attendere il passaggio in giudicato della sentenza per ottenerne l'esecuzione.
- Infine, in base al dettato dell'articolo 69-*bis*, il passaggio in giudicato della sentenza favorevole al contribuente era richiesto anche in caso di ricorsi proposti avverso gli atti relativi ad operazioni catastali, ai fini del successivo aggiornamento degli atti del catasto.

segue

Il legislatore delegato, con l'introduzione dell'articolo 67-*bis*, l'abrogazione dell'articolo 69-*bis* e la modifica degli articoli 68, 69 e 70, ha riformato in modo sistematico l'esecuzione delle sentenze tributarie.

- Preliminarmente, è stato inserito l'articolo 67-*bis* che, come indicato nella relazione illustrativa al decreto di riforma, risponde alla “*necessità di introdurre un principio generale che riconosca l'esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo*”.
- Inoltre, con la completa riscrittura dell'articolo 69 e l'abrogazione dell'articolo 69-*bis*, le sentenze emesse dalle commissioni tributarie nell'ambito di giudizi aventi ad oggetto dinieghi di rimborso, ovvero atti relativi alle operazione catastali, sono provvisoriamente esecutive così come quelle emesse nei giudizi aventi ad oggetto atti impositivi, disciplinate dal comma 2 dell'articolo 68.

Le modifiche all'articolo 68, d.lgs. n. 546/1992

L'articolo 68, comma 1, del decreto n. 546/1992 disciplina l'esecutorietà delle sentenze totalmente o parzialmente favorevoli all'Ufficio. La norma conferma il previgente meccanismo di riscossione frazionata del tributo e dei relativi interessi in ragione degli esiti dei vari gradi di giudizio, ossia per i due terzi dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso o per l'ammontare risultante dalla sentenza che lo accoglie parzialmente e, comunque, non oltre i due terzi, e per il residuo ammontare determinato dalla sentenza della commissione tributaria regionale.

segue

Il decreto di riforma ha aggiunto, al comma 1, la lettera c-bis), allo scopo di precisare le modalità di riscossione del tributo nelle due diverse ipotesi della **pendenza del giudizio di rinvio e della mancata riassunzione della causa**, a seguito di una sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio.

➤ Secondo parte della dottrina, prevedere il pagamento dell'ammontare dovuto nella pendenza di primo grado, dopo l'annullamento con rinvio, sarebbe una vera e propria assurdit . Difatti, a tal punto del processo, diversamente da quanto si aveva nella pendenza del giudizio di primo grado, l'atto impositivo   in ogni caso rimasto privo della sua efficacia originaria e la sentenza di annullamento con rinvio della Cassazione non sortisce alcun effetto ripristinatorio di una siffatta pregressa efficacia dell'atto stesso.

In altre parole, non   per nulla chiaro perch  si debba parlare di "ammontare dovuto" nella pendenza di giudizio di primo grado, anzich  di "ammontare risultante dall'atto impugnato", dato che nella pendenza del giudizio di primo grado sicuramente non v'  un "ammontare dovuto" in base ad una sentenza, essendo quella di primo grado sostituita da quella di secondo grado ed essendo stata quest'ultima travolta dall'annullamento disposto dalla Corte di Cassazione.

segue

Nel secondo periodo del novellato c-bis introdotto nel comma 1 dell'art. 68, il Legislatore delegato ha previsto il pagamento dell'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione della causa dopo il rinvio disposto dalla corte di cassazione.

Con riferimento a tale disposizione, in dottrina è stato sottolineato come tale norma rappresenterebbe un vero e proprio "fuor d'opera" in quanto la stessa riguarda il "pagamento del tributo in pendenza del processo", mentre "in caso di mancata riassunzione", dopo la pronuncia della Corte di cassazione, il processo nemmeno più pende.

Inoltre, il contrasto tra questa prescrizione normativa e il meccanismo della riscossione frazionata si mostra, in tutta la sua evidenza, ove appena si noti che il pagamento di tutto quanto risulta dall'atto impugnato non ha nulla a che vedere con il meccanismo della riscossione frazionata, ma costituisce l'inevitabile conseguenza dell'estinzione dell'intero processo e dell'inefficacia dei relativi atti che lo compongono.

segue

Il decreto di riforma ha, altresì, modificato il comma 2 dell'articolo 68, che tratta delle decisioni favorevoli al contribuente e stabilisce che, in ipotesi di accoglimento del ricorso, il tributo corrisposto in eccedenza con i relativi interessi deve essere rimborsato d'ufficio, nel termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

- La riforma ha aggiunto al comma 2 il seguente periodo: *“In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l’ottemperanza a norma dell’articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale”*

In dottrina è stata sostenuta la superfluità della disposizione di cui al comma 2 dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992, posto che l'esperibilità del giudizio di ottemperanza era, ed è, prevista nell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 in termini generali e oggettivamente più ampi.

Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente

L'attuazione del principio di delega *“dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie”* ha comportato, tra l'altro, la completa riscrittura dell'articolo 69 del decreto n. 546/1992, ora rubricato *“Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente”*.

- Il nuovo testo dell'articolo 69, al comma 1, ha previsto l'immediata esecutività delle *“sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente”* e di *“quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali”*.

segue

Il comma 1 dell'articolo 69 prevede, altresì, che il pagamento di somme di importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, possa essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

➤ È opportuno pertanto che, nei giudizi aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito ad una istanza di rimborso di somme superiori a diecimila euro, gli Uffici provvedano a fornire al giudice eventuali elementi in loro possesso idonei ad incidere negativamente sul giudizio di solvibilità del contribuente, al fine di ottenere, in caso di soccombenza, la previsione di una idonea garanzia.

Il comma 2 dell'articolo 69 ha demandato la disciplina della garanzia ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che dovrà prevedere il contenuto e la durata della stessa nonché il termine entro il quale potrà essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite, protrattasi per un periodo di tre mesi.

segue

- Il successivo comma 3 ha precisato che i costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.
- I commi 4 e 5 dell'articolo 69 disciplinano il termine per l'adempimento dell'obbligo contenuto in sentenza e il rimedio in caso di inerzia da parte dell'Ufficio.

Come specificato nella Relazione illustrativa, “il termine di esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente è dunque di 90 giorni, a cui vanno aggiunti gli eventuali ulteriori 30 giorni necessari per l'ottemperanza a norma dell'art. 70, comma 2. Il termine complessivo arriva pertanto a 120 giorni e corrisponde a quello previsto in via generale dall'art. 14, comma 1, d.l. n. 669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici”.

segue

- Ai sensi del comma 5 dell'articolo 69, in caso di mancata esecuzione della sentenza, entro i predetti termini, il contribuente ha la facoltà di esperire il giudizio di ottemperanza disciplinato dal successivo articolo 70.

In merito all'individuazione del giudice competente per l'ottemperanza, il citato comma 5 ha riprodotto la formulazione già utilizzata al comma 2 dell'articolo 68, per il quale va proposto ricorso *“innanzi alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale”*.

segue

Da ultimo si evidenzia che la nuova formulazione dell'articolo 69 non ha richiamato, come la precedente, l'articolo 475 c.p.c. in ordine alla spedizione in forma esecutiva della sentenza rilasciata dalla segreteria della commissione tributaria.

Ciò risulta alquanto strano, a meno che non si voglia correlare la mancata previsione del rilascio di copia spedita in forma esecutiva alla soppressa praticabilità dell'esecuzione forzata prevista dal codice di procedura civile e al solo consentito accesso al giudizio di ottemperanza per il quale non era formalmente richiesta la spedizione della sentenza in forma esecutiva, bastando, invece, l'attestazione del passaggio in giudicato della sentenza stessa. In tal modo così sembrerebbero negativamente connotarsi dunque le sentenze immediatamente esecutive di cui trattasi, siccome sentenze non costituenti titolo esecutivo.

Il giudizio di ottemperanza

Il decreto di riforma ha apportato significative modifiche quanto all'ambito applicativo del giudizio di ottemperanza, rimedio attraverso cui il contribuente può ottenere l'adempimento degli obblighi sanciti dalla sentenza per il caso di inerzia dell'Ufficio.

Alla scelta di attribuire immediata esecutività, per tutte le parti in causa, alle sentenze delle commissioni tributarie, il legislatore delegato ha infatti accompagnato la previsione dell'esperibilità del ricorso in ottemperanza, oltre che per le sentenze passate in giudicato, anche per l'esecuzione:

- ✓ delle sentenze, non ancora definitive, di condanna al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio (a decorrere dal 1° giugno 2016);
- ✓ delle sentenze, non ancora definitive, relative alle operazioni catastali parzialmente o totalmente favorevoli al contribuente (a decorrere dal 1° giugno 2016);
- ✓ delle sentenze relative ad atti impositivi che comportano, ai sensi dell'articolo 68, comma 2, la restituzione al contribuente del tributo e relativi interessi e sanzioni, corrisposti in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza a lui favorevole (a decorrere dal 1° gennaio 2016);
- ✓ dell'ordinanza con cui sono liquidate le spese di giudizio in caso di rinuncia al ricorso ai sensi dell'articolo 44, comma 2.

segue

Sono state soppresse le parole iniziali dell'originario testo dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, per cui era fatto “salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo”.

- Così facendo, in un solo colpo, si sono private le decisioni tributarie contenenti la condanna al pagamento di somme a favore del contribuente della qualità, già ad esse normativamente riconosciuta, di “titolo esecutivo”, ed è stata sottratta al giudice ordinario la giurisdizione in merito all'esecuzione forzata riguardante siffatte sentenze, allargando, quindi, questa così sancita immunità, non solo ad ogni “ente impositore”, ma anche a tutti gli agenti della riscossione, e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/1997.

segue

Un'ulteriore novità rispetto alla precedente formulazione dell'articolo 70, d.lgs. n. 546/1992, è rappresentata dal fatto che il giudizio di ottemperanza è stato esteso anche per le sentenze emesse nei confronti, non solo di ogni ente impositore, ma pure nei riguardi di ogni agente della riscossione, al contempo liberando tutti questi soggetti dall'eventualità di essere evocati direttamente davanti all'autorità giudiziaria.

Inoltre, è stato infine aggiunto il comma 10-*bis* che, per l'esecuzione delle sentenze che comportano il pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, prevede che il ricorso in ottemperanza è deciso dalla commissione tributaria in composizione monocratica.

➤ In dottrina è stata sottolineata l'inopportunità di tale disposizione, soprattutto criticando la mancanza di ogni limite alla libertà demandata ad un solo membro di commissione di decidere sull'ottemperanza di pronunce sulle spese, anche di notevolissima entità, con scelte provvedimenti poi difficilmente contestabili.