

MODIFICHE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

(D.lgs 24.9.2015 n. 156) ¹

A cura di Domenico Chindemi

Sommario: 1. Entrata in vigore delle modifiche al contenzioso tributario; 2. Esecutività della sentenza; 3. Fase cautelare; 4. Estensione della mediazione a tutti i tributi; 5. Conciliazione giudiziale anche in appello; 6. Sospensione del processo; 7 Impugnazione “per saltum” della sentenza di primo grado 8. Spese processuali;

1. Entrata in vigore delle modifiche al contenzioso tributario.

Gli artt. 9,10,11 e 12 del D.lgs 24.9.2015 n. 156 sulla revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione dell’articolo 6, comma 6, e l’ articolo 10, comma 1, lettere a) e b), della predetta legge n. 23, del 2014, con i quali il Governo è delegato ad introdurre disposizioni per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, prevede diverse novità che interessano il processo tributario e che sono inserite nel D.lgs 546/92.

Alcune modifiche entreranno in vigore il 1.6.2016 (esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente -art. 69- e – sino all’approvazione dei decreti previsti dal comma 2 restano applicabili le disposizioni previgenti) ma le altre entreranno in vigore il prossimo 1 gennaio 2016, tra le quali si segnalano, nel novellato D.l gs 546/92:

- Sospensione del processo (art. 39)
- Spese in caso di estinzione del processo, cessazione materia del contendere, conciliazione giudiziale (art. 48)
- Conciliazione in udienza (art. 48 bis)
- Composizione monocratica per il giudizio di ottemperanza per il pagamento di somme dell’importo fino a € 20.000 e comunque per il pagamento delle spese di giustizia (art. 70, comma 10 bis)
- Applicazione dell’art. 96 c.p.c. (art. 15 n. 2 bis)
Spese del giudizio (art. 15 n. 2 ter)
- Spese del giudizio cautelare (art. 15 n. 2 quater)
- Estinzione del giudizio di rinvio se non riassunto nel nuovo termine di mesi sei dalla pubblicazione della sentenza (art. 63)

¹ Trattasi dell’aggiornamento dell’articolo già pubblicato sul portale “Il Tributario” della casa editrice Giuffrè nelle more dell’entrata in vigore della normativa.

La relazione illustrativa al decreto di riforma **prevede che le nuove norme processuali opereranno in relazione a tutti i giudizi pendenti alla data della loro entrata in vigore**, in quanto non è 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”.

Tuttavia tale criterio di interpretazione della legge, in mancanza di una norma espressa transitoria, deve essere valutato tenendo conto anche di diritti fondamentali del contribuente, quali il diritto di difesa, nell’ottica di una interpretazione costituzionalmente orientata.

Le maggiori problematiche concernono le ultime due fattispecie, dovendosi accertare se tali norme, ancorchè di natura processuale, trovino immediata applicazione anche ai giudizi in corso, oppure occorra differirne l’applicazione, in mancanza di disciplina transitoria.

Il principio generale della immediata applicazione delle norme di natura processuale va temperato con il diritto di difesa e si ritiene che per l’estinzione del giudizio di rinvio, il nuovo termine semestrale per la riassunzione del giudizio, in luogo di quello annuale in precedenza applicabile, trovi applicazione alle sentenze della Corte di cassazione pubblicate dal 1 gennaio 2016.

Altrimenti potrebbero verificarsi casi in cui, ad esempio, il riassunto mentre fino al 31 dicembre 2015 aveva ancora tempo per la riassunzione ancorchè fossero già decorsi sei mesi dalla sentenza di rinvio (ad esempio otto mesi con ulteriori quattro mesi di tempo per la riassunzione), dal 1 gennaio 2016 si troverebbe improvvisamente col termine già decorso.

Ulteriore tematica si pone per le spese relative alle istanze cautelari, dovendosi distinguere tra quelle formulate dopo il 1 gennaio 2016 da quelle antecedenti a tale data, ancorchè esaminate dopo.

In forza dei principi sopra enunciati potrebbe optarsi per l’applicazione della disciplina sulle spese al giudizio cautelare per le istanze formulate dopo l’entrata in vigore della normativa, oppure, ove si volesse pretendere per l’immediata applicazione, con la possibilità di compensazione delle spese della fase cautelare giustificata dallo “*ius superveniens*”, rispetto alla formulazione dell’istanza.

In relazione agli altri casi, invece, non sussistono ragioni di tutela di diritti costituzionalmente garantiti delle parti per differirne l’esecuzione.

Risulta, invece, ancora una volta espunta la norma che prevedeva il cambio di denominazione delle Commissioni Tributarie provinciali e regionali, in Tribunale Tributario e Corte di appello Tributaria, nonostante trattasi di riforma a costo zero da sempre auspicata da tutte le forze politiche e associazioni magistratuali.

2. Esecutività della sentenza

È la novità più rilevante della “mini riforma”, anche se la sua entrata in vigore è differita al 1 giugno 2016, in quanto viene posto rimedio alla differente modalità di esecuzione delle sentenze del giudice tributario a seconda della parte vittoriosa (artt. 68 e 69 del Dlgs 546/92); prima del 1 gennaio 2016, di fatto immediatamente esecutive, sia pure con la riscossione frazionata, quella a favore dell’Amministrazione finanziaria e non esecutive nel caso di vittoria del contribuente con

diritto al rimborso, oppure, nel caso di impugnazione di atto impositivo, di impugnazione di operazioni catastali oppure per la restituzione di quanto versato in eccesso a titolo di riscossione frazionata.

Il legislatore ha previsto un equo bilanciamento tra gli interessi delle parti con la previsione della immediata totale provvisoria esecutorietà della sentenza a favore del contribuente (ivi comprese le spese processuali) e non invece totalmente a favore della P.A. (agenzie fiscali, enti locali, concessionari), essendo preclusa per l'Amministrazione l'iscrizione al ruolo dell'intero tributo e la riscossione resta frazionata.

Si precisa, anche opportunamente che in caso di annullamento con rinvio da parte della cassazione potrà essere riscosso solamente l'ammontare dovuto in pendenza del giudizio di primo grado, ponendo così fine ai dubbi e al contrasto giurisprudenziale in materia

Viene anche specificato che in caso di mancata riassunzione dopo il rinvio si estingue l'intero giudizio e rimane definitivo il provvedimento originariamente impugnato.

Tale principio, più volte chiaramente espresso dalla Corte di cassazione, non era tuttavia conosciuto da molti contribuenti che erroneamente ritenevano che in caso di mancata riassunzione, a seguito di giudizio di rinvio, rimanesse valida la sentenza di secondo o di primo grado.

Occorre, invece, differenziare, quanto agli effetti, l'estinzione del processo tributario, per inattività delle parti, intervenuta in appello, in un giudizio già definito in primo grado con una decisione di fondatezza dell'azione del contribuente.

Si determina, in tal caso, la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale, come definita dalla sentenza di merito oggetto di impugnazione, che passa in giudicato.

In tale ipotesi, infatti (distinta – lo si ripete - da quella relativa al giudizio di rinvio a seguito di cassazione della sentenza resa in appello), il fenomeno estintivo non può mantenere in vita il provvedimento impositivo impugnato, ormai travolto e sostituito dal titolo giudiziale che ne ha annullato gli effetti (cfr Cass. 18 giugno 2014 n. 13808).

La posizione di vantaggio per il contribuente per la totale esecutorietà della sentenza, a fronte della riscossione frazionata per le sentenze favorevoli alla Amministrazione e della non esecutorietà della condanna alle spese se non all'esito definitivo del giudizio, trova giustificazione nella prevedibilità delle entrate tributarie gravemente compromessa dalla restituzione di somme anche ingenti a seguito dell'esito definitivo del giudizio.

Peraltro viene prevista la possibilità, nel caso di vittoria del contribuente, nel caso di rimborso di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, di subordinarne il pagamento, da parte del giudice, alla prestazione di idonea garanzia anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante.

dopo l'articolo 67 è inserito il seguente: *“Articolo 67-bis(Esecuzione provvisoria)l. Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.”;*

Il contribuente potrà anche esperire il giudizio di ottemperanza, senza attendere la definitività della sentenza per la restituzione delle somme oggetto di rimborso, in caso di inerzia della A.F., decorsi 90 giorni dalla notificazione della sentenza.

L'ottemperanza, nel caso di sentenza non definitiva, dovrà essere chiesta davanti alla commissione tributaria regionale se il giudizio è pendente presso la stessa, altrimenti va richiesto alla commissione tributaria provinciale.

L'articolo 69 è sostituito dal seguente: *“Articolo 69 (Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente) l. La sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente è immediatamente esecutiva. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia. Nel comma 2 è aggiunto, in fine, 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.”*

Il giudizio di ottemperanza è spendibile anche nei confronti degli agenti della riscossione, stante la natura pubblica dei concessionari, ancorché soggetti privati.

I commi successivi prevedono le modalità di prestazione della garanzia da parte del contribuente per le somme versata dall'A.F. a seguito della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado o di appello.

2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17 comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis comma 5 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.

3. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

4. Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta.

5. In caso di mancata esecuzione della sentenza 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.

È anche prevista la facoltà per il giudice, nel caso di sentenza di condanna a favore del contribuente se l'A.F. dimostra un pericolo di restituzione delle somme per la possibile insolvibilità del contribuente, di subordinare l'esecutività della sentenza alla prestazione di idonea garanzia.

l'articolo 69 è sostituito dal seguente: "Articolo 69 (Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente) 1. La sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente è immediatamente esecutiva. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

3. Fase cautelare

È prevista l'estensione della cautela **a tutte le fasi processuali** (primo grado, appello, ricorso per Cassazione) ed **a tutte le parti del giudizio**, (anche Amministrazione finanziaria, Concessionario, Enti locali per sospendere il rimborso dei tributi).

La novità è la introduzione della regolamentazione delle spese anche per tutte le fasi cautelari (primo grado, appello e pendente ricorso per cassazione) con la previsione che

"Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari, la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito" (art. 15 n. 2 quater

Oltre alla tematica relativa al *dies a quo* di applicabilità della norma, non vengono definiti i criteri in base ai quali è possibile compensare le spese della fase cautelare.

La compensazione sarà possibile in caso di accoglimento dell'istanza subordinato alla prestazione di idonea cauzione, parificandosi tale situazione alla soccombenza parziale o reciproca mentre in caso di rigetto o accoglimento dell'istanza è dubbio se la compensazione possa essere disposta sulla base del disposto generale per le spese giudiziali ("gravi ed eccezionali ragioni", art. 15, n. 2), oppure anche per altri giusti motivi che, comunque, devono essere sempre esplicitati, sia pure sinteticamente.

Si propende per tale seconda opzione, trattandosi di provvedimento interinale che, come tale non è impugnabile neanche per la regolamentazione delle spese giudiziali della fase cautelare, anch'esse non definitive potendo la Commissione modificarne la regolamentazione all'esito del giudizio, con la previsione, tuttavia, dell'efficacia della pronuncia dopo la decisione della causa salvo modifica da parte della Commissione.

È, quindi, possibile che la parte vittoriosa possa essere condannata al pagamento della spese della fase cautelare (ove la relativa istanza di sospensione sia stata respinta).

Stante la chiara formulazione della norma ("Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari, la commissione provvede sulle spese della relativa fase") dovrebbe ritenersi che anche l'ente impositore possa essere condannato al pagamento delle spese della fase cautelare in caso di accoglimento dell'istanza, di sospensione dell'atto in primo grado o degli effetti della sentenza in grado di appello; tuttavia una tale condanna non potrebbe essere pronunciata sulla sola base dell'accoglimento dell'istanza dovendosi verificare anche le ragioni.

Ad esempio se la sospensione viene accordata per gravi ragioni o gravi motivi concernenti la condizione soggettiva del contribuente o per il "periculum", tali motivi non appaiono imputabili all'ente impositore e, in tal caso, appare equa la compensazione delle spese della fase cautelare.

In caso di omissione da parte della Commissione Tributaria sulle spese della fase cautelare, potrà esserne richiesta la relativa regolamentazione in sede di decisione del giudizio e, comunque, la Commissione può procedervi anche d'ufficio.

Se la Commissione non si pronuncia (anche d'ufficio) sulla regolamentazione delle spese della fase cautelare, sarà possibile impugnare la sentenza anche solo relativamente a tale capo della sentenza e ove non impugnata, si formerà il giudicato su tale capo.

È, invece, dubbio, nel caso di accoglimento dell'appello se il giudice dell'impugnazione, modificando la regolamentazione delle spese del primo grado possa pronunciarsi anche sulle spese del procedimento cautelare, anche in mancanza di censure al riguardo nell'atto di impugnazione.

La soluzione favorevole si lascia preferire in quanto il giudice di appello, con la riforma della sentenza di primo grado, decide anche sulle spese del primo grado che comprendono anche quelle della fase cautelare.

Oltre alla sospensione dell'atto impugnato, in primo grado, è prevista la possibilità di chiedere, al giudice di appello, la **sospensione** oltre che della **sentenza** di primo grado, anche della sentenza di appello impugnata in Cassazione.

Sospensione in grado di appello – art. 52

” L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”

Sospensione pendente ricorso per Cassazione - dopo l'articolo 62 è inserito il seguente:
“Articolo 62-bis (Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione)

1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”

Tali norme sono state introdotte a seguito delle sentenze della Corte Cost. 26 aprile 2012 n. 10 che ha affermato che la tutela cautelare del contribuente non può essere limitata al giudizio di primo grado e della Corte Cost. 17 giugno 2010, n. 217 che, con articolata motivazione, ha specificato che l'art.49, co.1, del d.Lgs. n.546 del 1992, non costituisce ostacolo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art.373 c.p.c. ossia la sospensione ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione.

Anche la giurisprudenza comunitaria (sentenze Atlanta, Factortame, Zuckerfabrik, Kofisa) ha più volte evidenziato la necessità di garantire ai cittadini la tutela cautelare in ogni stato e grado del giudizio, per evitare il rischio di una lesione del patrimonio.

Tuttavia, mentre nel giudizio di primo grado si sospende l'efficacia dell'atto impositivo, nel giudizio di appello si sospende l'esecutività della sentenza.

Viene disciplinata in maniera, tuttavia, non chiara, la modalità di **comunicazione dell'ordinanza che decide sulla istanza sospensione**

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza. (art. 47, comma 4)

La norma non parla di “lettura in udienza”, ma di comunicazione del solo dispositivo alle parti in udienza.

È sufficiente, quindi, che il collegio comunichi, dopo la camera di consiglio, alle parti presenti in udienza, dandone lettura, il dispositivo dell’ordinanza, riservandosi la comunicazione integrale del provvedimento, a mezzo pec successivamente; tuttavia nulla vieta che venga “comunicata” l’intera ordinanza, comprensiva, oltre che del dispositivo anche della parte motivazionale

Va accertato se tale “comunicazione” immediata possa essere effettuata anche dalla segreteria alle parti presenti in udienza oppure a mezzo pec, purchè immediatamente dopo la decisione in camera di consiglio del Collegio.

Si ritiene applicabile al processo tributario, non essendo incompatibile col relativo giudizio e mancando la previsione di un’autonoma disciplina (art. 1, comma 2, D.lgs 546/92), l’art. 283, comma 2, c.p.c., relativo alla sospensione dell’esecutorietà della sentenza in appello, che prevede la possibilità di condanna (non alle spese) **ma ad una pena pecuniaria** non inferiore a € 250 e non superiore a € 10.000 **solo della parte che ha proposto l’istanza cautelare** se è “inammissibile o manifestamente infondata”.

È dubbio se l’istanza di sospensione dell’efficacia esecutiva della sentenza appellata debba essere inserita, a pena di inammissibilità, nell’atto di appello o possa essere richiesta con un atto a parte.

Se l’atto separato è contestuale all’appello tale istanza è comunque, in linea generale, ammissibile ma sarà inammissibile nel caso in cui non si dia la prova della preventiva proposizione dell’appello, così come deve darsi la prova dell’avvenuto ricorso per cassazione per l’ammissibilità della istanza di sospensione della sentenza della CTR.

L’istanza di inibitoria della provvisoria esecuzione o esecutorietà della sentenza di primo grado risulta, infatti, ancorata alla previa proposizione dell’appello e potrebbe anche sostenersi che anche nel giudizio tributario, in coerenza con il nuovo sistema teso ad una maggiore concentrazione, tale istanza andrebbe formulata nel corpo dell’atto di gravame, con conseguente inammissibilità di una inibitoria chiesta con atto successivo e diverso dall’appello (cfr per il giudizio civile App. Trieste, ord. 19.02.03; nonchè App. Napoli 12.06.2002).

Anche l’Amministrazione finanziaria e, comunque, la parte pubblica possono chiedere la sospensione della sentenza in grado di appello, “*se sussistono gravi e fondati motivi*”; pendente ricorso per cassazione sono richiesti per l’appellante (sia parte pubblica che contribuente) il danno grave e irreparabile.

Sono quindi, diversi **i presupposti per la sospensione dell’atto in primo grado** per il ricorrente (“*fumus boni iuris e periculum in mora*”), **in appello** (“*gravi e fondati motivi*”), **pendente ricorso per Cassazione** (“*danno grave e irreparabile*”).

Invece **solo il contribuente, anche se non appellante**, può chiedere la sospensione non della sentenza di primo grado, o di appello ma dell’atto, in caso di “danno grave e irreparabile”.

Il contribuente che sia anche appellante ha, quindi la possibilità di chiedere la sospensione della esecutività della sentenza impugnata in appello, sia in presenza di “danno grave e irreparabile”, sia in presenza di “gravi e fondati motivi” ai sensi del cit. art. 52, commi 1 e 2, D.lgs 546/92,

Si ritiene non necessario che sia in atto una esecuzione coattiva (ancorchè si parli solo di sospensione dell’esecuzione e non della sentenza)

Occorre specificare la differenza tra i “*gravi e fondati motivi*” in base ai quali può essere chiesta la sospensione in appello e il “*danno grave e irreparabile*” che legittima la sospensione pendente ricorso per cassazione: i “*gravi e fondati motivi*” attengono a questioni sia giuridiche che fattuali, ancorchè non sia necessaria la vigenza di entrambe (a differenza dei presupposti per la sospensione dell’atto in primo grado che richiederebbero – ma non per tutte le Commissioni – la contestuale presenza del *fumus* e del *periculum*), per cui in appello la sospensione potrebbe essere concessa in presenza di ragioni fattuali (es: *possibilità di insolvenza del contribuente*) o giuridiche (es: *ragionevole probabilità di accoglimento dell’appello; fondato timore che l’immediata esecuzione*

della sentenza causi all'appellante un pregiudizio irreparabile), mentre il “danno grave e irreparabile” attiene a profili esclusivamente fattuali.

Attengono, quindi, sia ai gravi motivi che al danno grave e irreparabile la possibilità che la parte appellata, vittoriosa in primo grado, presenti un grado di insolvenza tale da non garantire l'eventuale restituzione di quanto l'appellante sia condannato a pagare in prime cure, oppure, la possibilità che insolvente rischi di diventarlo il soccombente in primo grado, nel qual caso dovrà essere mantenuta l'esecutività della sentenza impugnata.

I requisiti per chiedere la sospensione, pendente ricorso per Cassazione sono i seguenti:

- a) iscrizione del processo nel ruolo generale della Cassazione (prova a carico del ricorrente)
- b) danno grave e irreparabile, in relazione al patrimonio del contribuente, provato dallo stesso (es: ipoteca su un bene che non consente un mutuo; pignoramento di conti correnti bancari; pericolo di fallimento) o danno grave e irreparabile per la parte pubblica (probabile depauperamento delle condizioni economiche del contribuente)

Non è chiaro, come già evidenziato, se occorra anche il *fumus boni iuris*, trattandosi di sindacato riservato alla Cassazione, e deve ritenersi, a differenza della richiesta di sospensione in appello, che tale requisito non sia richiesto per la sospensione pendente ricorso per Cassazione.

Le ordinanze che decidono sulla sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado e di appello non sono impugnabili, rispettivamente, né in appello né con ricorso per cassazione, neanche sulle spese, pur incidendo su posizioni di diritto soggettivo e pur quando il lamentato vizio abbia natura processuale (per avere essa disatteso l'eccezione d'inammissibilità del reclamo), difettando il requisito della definitività.

Sulle somme oggetto di **sospensione cautelare** ex art. 47 del DLgs. 546/92 sono dovuti gli **interessi** di cui all'art. 6 del DM 21 maggio 2009.

dopo il comma 8, è aggiunto il seguente: “8-bis. *Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009.*”

Sono anche previste misure a tutela dell'attuazione del provvedimento di **ipoteca o sequestro** che l'A.F. può richiedere al Presidente della Commissione Provinciale, sulla base del PVC, con la previsione di un provvedimento “inaudita altera parte”, con contraddittorio processuale posticipato.

modifica all'art. 22 D.lgs 546/92: “Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, il presidente provvede con decreto motivato assunto ove occorra sommarie informazioni. In tal caso fissa, con lo stesso decreto, la camera di consiglio entro un termine non superiore a trenta giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a quindici giorni per la notificazione del ricorso e del decreto. A tale udienza la commissione, con sentenza, conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto.”

Rimane da chiarire quando cessa di avere efficacia la sospensione concessa in grado di appello.

Per la sospensione concessa in primo grado non è stato modificato il comma 7 dell'art. 47 che prevede che “ *Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado*” per cui la sospensione in primo grado viene meno, anche in caso di accoglimento parziale del ricorso, con la pubblicazione della relativa sentenza.

Manca una analoga disposizione che disciplini gli effetti della sospensione concessa in appello e, in mancanza di specifica normativa, occorre accertare se la sospensione permanga fino all'esito definitivo del ricorso per cassazione, anche nel caso di accoglimento parziale del ricorso, oppure se operi solo fino alla sentenza di appello

Trova, comunque, applicazione analogica, in virtù del richiamo operato dall'art. 1, comma 2, D.lgs 546/92 l'ultimo alinea del secondo comma dell'art. 283 c.p.c. che prevede, in caso di sospensione dell'efficacia esecutiva o dell'esecuzione della sentenza impugnata che *“l'ordinanza è revocabile con la sentenza che definisce il giudizio”*, potendosi desumere, a contrario, che ove non revocata, la sospensione rimane efficace anche pendente ricorso per cassazione.

In tal caso dovrà essere dichiarata inammissibile l'istanza della parte, pendente ricorso per cassazione, che ha già avuto la sospensione in grado di appello, ove non sia stata modificato il provvedimento dalla sentenza di secondo grado.

Anche se espressamente previsto solo per il primo grado di giudizio e, comunque, prima della emanazione della sentenza che fa venir meno il provvedimento cautelare, che *“in caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare...”* (art. 47 n. 8) si ritiene che la Commissione regionale, nel caso di sospensione concessa in grado di appello, abbia la possibilità di modificare o revocare, anche d'ufficio, pendente il giudizio di appello, il provvedimento cautelare con declaratoria espressa in sentenza, conservando, altrimenti, validità la richiesta di sospensione.

4. Estensione della mediazione a tutti i tributi

La mediazione viene estesa a tutti i tributi, ivi inclusi gli atti emessi dall'Agente della riscossione, sempre nel limite di valore di € 20.000

Tale previsione **si estende anche al ricorso avverso il contributo unificato** con la necessità per gli Uffici amministrativi delle Commissioni tributarie di prevedere apposite strutture per la trattazione della relativa fase.

Non è più necessario proporre prima il reclamo e poi il ricorso, con un sostanziale snellimento della procedura, essendo previsto che

Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12 comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo art. 17 bis n. 1

Quindi, anche per le controversie di valore inferiore a € 20.000 può, quindi, essere presentato direttamente ricorso che produce gli effetti del reclamo, ma ...

*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. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale **art. 17 bis n. 2***

Cioè non possono essere pronunciate declaratorie di improcedibilità o inammissibilità

In tal caso ...

Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.art. 17 bis n. 3

Pertanto se l'atto è soggetto a mediazione, prima della costituzione in giudizio devono decorrere 90 giorni durante i quali si può tentare il raggiungimento dell'accordo.

In caso di accordo sulla mediazione sono dovute sanzioni pari al 35% e sarà applicabile il cumulo giuridico così come avviene per l'accertamento per adesione.

Rilevante la modifica normativa che prevede l'applicazione del cumulo giuridico in luogo di quello materiale applicato con l'accertamento.

Ad esempio in caso di accertamento che rettifica i redditi sia i fini delle imposte dirette sia Iva che Irap per più periodi di imposta, nell'atto impositivo viene applicato il cumulo materiale, cioè il totale delle sanzioni irrogabili previste per legge, per ciascuna imposta e per ciascun periodo di imposta.

Nel cumulo giuridico trova invece applicazione la sanzione più grave per ciascuna imposta aumentata di una percentuale prevista dalla legge, applicandosi per la mediazione il 35% sui minimi di ciascuna imposta dovuta.

In caso di mancato accordo o di accordo parziale il contribuente deve costituirsi, depositando il ricorso presso la segreteria della CTP competente entro 30 giorni dalla scadenza del 90° giorno dalla notifica del ricorso.

Durante la fase della mediazione (90 gg- ma di fatto fino alla pronuncia sulla sospensione, se richiesta in giudizio) è prevista la sospensione per legge delle imposte dovute con atto impositivo

Successivamente, con la notifica del ricorso potrà essere presentata istanza di sospensione anche se, cautelativamente, l'istanza di sospensione può essere presentata già con l'originario ricorso-reclamo.

Possono essere rateizzate le somme conciliate secondo le regole dell'accertamento con adesione, cioè otto rate trimestrali per somme fino a €50.000, 16 rate trimestrali se di importo superiore con iscrizione al ruolo delle residue somme in caso di mancato pagamento di una rata oltre alle sanzioni maggiorate per l'omesso pagamento.

5. Conciliazione giudiziale anche in appello

È stata eliminata l'esclusione della conciliazione, nel caso in cui la mediazione non si conclude positivamente nell'ambito di un favor generalizzato per le soluzioni transattive (accertamento con adesione, mediazione, conciliazione); la conciliazione, quindi anche in caso di reclamo è ora possibile.

È prevista la conciliazione giudiziale anche in appello con la previsione generalizzata della **mediazione in udienza**

(Conciliazione in udienza) 1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32 comma 2 può

presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia. 2. All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. 3. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. 4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Articolo 48-bis

... e fuori udienza

(Conciliazione fuori udienza) 1. Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia. Art. 48 2. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa. 3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione. 4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.”;

Vengono rimodulate anche le sanzioni con la riduzione al 35% per la mediazione, al 40% per la conciliazione giudiziale in primo grado e al 50% per la conciliazione giudiziale stipulata in appello

1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio. 2. Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis. Art. 48 ter

Vi è una specifica regolamentazione delle spese in caso in caso di proposta conciliativa

“Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata.

Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”- art. 15 n. 2 opties

Pertanto solamente se la parte che è rimasta di fatto soccombente per non avere accettato una proposta transattiva vantaggiosa l' ha rifiutata senza giustificato motivo viene condannata al pagamento di tutte le spese processuali, mentre ove il rifiuto sia motivato spetterà alla Commissione valutare se le ragioni del rifiuto fossero o meno valide, con riferimento all'epoca del fatto e, in tal caso, potrà regolamentare le spese del giudizio in base al principio generale di cui all'art. 15.

6. Sospensione del processo

Ferme restando i casi di sospensione del processo previsti dall'art. 39 (presentazione di querela di falso o questione sullo stato o la capacità delle persone), sono stati aggiunti dalla riforma nuove fattispecie di sospensione del processo sulla falsariga del processo civile

“La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa” - art. 39 n. 1 bis

Trattasi della c.d. sospensione necessaria per pregiudizialità.

Previsto anche altro caso di sospensione del processo

Su richiesta conforme delle parti nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevolein caso rettifica degli utili di imprese associate - art. 39, n. 1 ter

7 Impugnazione “per saltum” della sentenza di primo grado

Viene introdotta la impugnabilità “per saltum”, sull'accordo delle parti, direttamente con ricorso per Cassazione delle sentenze pronunciate dalla Commissione tributaria provinciale, ai sensi dell'articolo 360, primo comma, n. 3 c.p.c., cioè nei casi di violazione e falsa applicazione di legge.

“Sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile “ – art. 62 n. 2 bis

L'accordo diretto all'immediata impugnazione in sede di legittimità della sentenza di primo grado (c.d. ricorso "per saltum") costituisce un negozio giuridico processuale, quantomeno sotto il profilo della rilevanza della manifestazione di volontà dei dichiaranti, il cui effetto è quello di rendere inappellabile la sentenza oggetto dell'accordo (Cass. Sez. 3, 12/11/2010, n. 22956)

Tale accordo, che consiste nella rinuncia ad un grado di giudizio, deve intervenire personalmente fra le parti, anche tramite loro procuratori speciali, mentre non è sufficiente che esso venga concluso dei rispettivi procuratori "ad litem", e deve altresì essere precedente la scadenza del termine per la proposizione dell'appello, avendo quale oggetto una sentenza "appellabile" e non essendo previsto come mezzo per superare l'intervenuta formazione del giudicato bensì quale strumento per ottenere una sorta di interpretazione preventiva della legge da parte della Corte di cassazione. Esso infine deve preesistere o quanto meno essere coevo alla proposizione del ricorso per cassazione. (Cass. Sez. 3, 12/11/2010, n. 22956)

Qualora detto accordo non sia stato concluso dalle parti, o dai loro difensori muniti di procura speciale (non risultando sufficiente allo scopo l'intervento dei difensori muniti di mera procura "ad

litem"), il ricorso per cassazione, proposto "per saltum", deve essere dichiarato inammissibile. (Cass. Sez. L, 12/02/2008, n. 3321)

Nell'ipotesi in cui avverso la medesima sentenza di primo grado venga proposto sia il ricorso per Cassazione "per saltum" sull'accordo delle parti, sia l'appello e il giudice d'appello si sia pronunciato, l'esame del ricorso per Cassazione è precluso per la formale mancanza della sentenza di primo grado avverso la quale fu proposto, dovendo questa ritenersi interamente assorbita dalla sentenza emessa in sua sostituzione dal giudice di appello (Cass. Sez. L, 5/04/2000 n. 4242), senza che, in senso contrario, possa dedursi l'inammissibilità del proposto appello per effetto della consumazione dell'impugnazione a seguito di proposizione di ricorso "per saltum" in Cassazione, sia perché la consumazione dell'impugnazione non può ritenersi verificata quando non sia ancora intervenuta alcuna pronuncia del giudice dell'impugnazione, ne' in rito ne' nel merito, sia perché, ai fini dell'accertamento della consumazione di uno dei mezzi di impugnazione esperiti, deve sussistere identità tipologica tra i medesimi. (Cass. Sez. L, 5/04/2000 n. 4242)

8. Spese processuali

Tra le modifiche significative al D.lgs 546/92 si segnalano quelle relative alla regolamentazione delle spese processuali, specificandosi che la efficacia immediata della sentenza a favore della Amministrazione non si estende alle spese processuali prevedendosi che:

La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza. art. 15, n. 2 sexies, ultimo alinea

Modificata, rispetto all'attuale formulazione dell'art. 92 c.p.c. la possibilità di compensazione delle spese in caso di soccombenza che nel giudizio civile è possibile "Se vi è soccombenza reciproca (ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero", prevedendosi, nel giudizio tributario, che

"Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate". art. 15 n. 2

Viene chiarito che :

Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti. Art. 15 n. 2 ter

I criteri di liquidazione variano a seconda dei parametri previsti per le singole categorie professionali e possono anche essere notevolmente diversi, prevedendosi che:

I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'art. 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili. art. 15 n. 2 quinquies

Nella liquidazione delle spese processuali, per le cause soggette a mediazione,

le spese di giudizio....sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento

Tale maggiorazione va applicata, in mancanza di specificazione, anche all'ente impositore, ove soccombente.

Va verificato se tale maggiorazione possa essere esclusa nel caso in cui il contribuente non abbia partecipato alla procedura di mediazione, non prevedendo, apparentemente, la lettera della norma una tale possibilità

Prevista, quale novità, anche la possibilità per il concessionario della riscossione di farsi assistere in giudizio da propri funzionari, in quanto

(Assistenza tecnica) 1. Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato. Art. 12

È prevista anche nel giudizio di merito, senza distinzione di grado la possibilità per le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di farsi assistere dall'Avvocatura dello Stato

Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato. Art. 12 n. 8

Permane la riduzione delle spese processuali del 20% nei confronti degli enti impositori e degli agenti della riscossione se assistiti da propri funzionari, mentre nessuna riduzione dovrà essere operata nel caso di difesa da parte dell'Avvocatura dello Stato.

“Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs 15 dicembre 1997 n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del 20% dell'importo complessivo ivi previsto ...” art. 15 n. 2 sexies

Sarebbe **opportuno istituire una tabella unica** per i parametri liquidatori davanti alle Commissioni tributarie al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento nella liquidazione dei compensi professionali ai difensori che non trova giustificazione, in amito processuali, in base alla diversa estrazione professionale, applicandosi le norme processuali tributarie indistintamente per tutti gli assistenti tecnici ed essendo possibile per la Commissione differenziare i compensi in base alla attività effettivamente svolta.

Possibile anche la **condanna per responsabilità aggravata**, già prevista nel giudizio civile dall'art. 96 c.p.c.; se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave la commissione tributaria, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, anche al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio, nella sentenza.:

Si applicano le disposizioni di cui all'art. 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile –

Al riguardo va rimarcata la differenza tra i due commi dell'art. 96 c.p.c.; in base al comma primo la domanda di condanna per responsabilità aggravata per avere agito o resistito in giudizio con dolo o colpa grave deve essere formulata con il ricorso o il controricorso nel grado di giudizio, mentre, ai sensi del terzo comma, la norma recita "in ogni caso", quindi anche in mancanza del dolo o della colpa grave e il giudice può ravvisare i presupposti di tale responsabilità anche d'ufficio condannando "ad una somma equitativamente determinata" a favore della controparte.

Non è ancora chiaro, soprattutto nel giudizio tributario dove non è ammessa la prova testimoniale, se occorra anche la prova del relativo pregiudizio oppure se il giudice possa liquidare il danno individuato in re ipsa nell'aver instaurato il giudizio o resistito in giudizio infondatamente, con una presunzione di danno.

A favore della prima opzione, soprattutto nel caso disciplinato dal primo comma dell'art. 96 c.p.c., militano i criteri risarcitori del danno patrimoniale e non patrimoniale che non consentono risarcimenti senza la prova del danno, non sussistendo la categoria dei danni c.d. punitivi nel nostro ordinamento giuridico, mentre a favore della seconda opzione, soprattutto nel caso disciplinato dal terzo comma dell'art. 96 c.p.c., militano i criteri risarcitori in via equitativa di tale voce di danno, adottati dalla giurisprudenza di merito, che determinano il relativo pregiudizio in un multiplo delle spese legali (da due a quattro volte) difficilmente conciliabili con la prova di un danno effettivo.

Ulteriore questione è la necessità, a pene di nullità del relativo capo della sentenza, di convocazione delle parti, per sottoporre loro la questione, con termini per memorie, ove il giudice ravvisi d'ufficio i presupposti per l'applicazione dell'art. 96 c.p.c.: a favore militano i principi che non consentono la decisione su questioni rilevabili d'ufficio senza prima avere instaurato il contraddittorio tra le parti, contro, il rilievo che le parti possono già prevedere l'esercizio di tale facoltà d'ufficio da parte del giudice e la considerazione che con la convocazione delle parti il giudice esprimerebbe un giudizio sull'esito del giudizio