

**D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015**  
**(in G. U. n. 233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55)**

**LA PARZIALE RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO**

*Articolo di Maurizio VILLANI*

Finalmente il legislatore è intervenuto a modificare ed integrare il D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 (rinvio ai miei articoli pubblicati sul sito nei vari anni).

L'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la revisione del processo del contenzioso tributario, attualmente disciplinato dal decreto 31 dicembre 1992, n. 546.

**In attuazione della suddetta delega, il Governo giovedì 24 settembre 2015 ha definitivamente approvato il Decreto Legislativo n.156, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55.**

Il presente decreto legislativo, intervenendo dopo quasi venti anni dall'ultima riforma processual-tributaria, si colloca in un quadro macroeconomico completamente difforme rispetto a quello del 1992 ed in un sistema normativo caratterizzato da una continua evoluzione di alcuni istituti dell'ordinamento tributario generata anche dalle diverse riforme che hanno interessato la maggior parte dei tributi.

**Questa parziale riforma ha recepito molte mie proposte modificative scritte nel libro “Per un <<giusto>> processo tributario” del 25/01/2000 (Congedo Editore – Galatina – Le) e nel mio progetto di legge di riforma del processo tributario presentato al Senato il 06 agosto 2014 dalla Senatrice Gambaro (n. 1593), condivise da molti Ordini professionali ed Associazioni di professionisti.**

Si ritiene preliminarmente opportuno riportare alcuni dati statistici estrapolati dalla relazione annuale sullo stato del processo tributario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che consentono di avere la dimensione dello stato attuale di tale contenzioso sul territorio nazionale.

In primo luogo, il numero dei ricorsi pendenti nei due gradi di giudizio di merito si è progressivamente ridotto, passando da circa 2,4 milioni nel 1996 a circa 570 mila rilevati nell'anno 2014.

I ricorsi presentati nell'anno 2014 presso le Commissioni tributarie riguardano controversie il cui valore ammonta a più di 30 miliardi di euro. In particolare, il valore dei ricorsi di primo grado presentati nel 2014 ammonta ad oltre 17 miliardi di euro; circa il 70% di tali ricorsi ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,5 miliardi di euro). Rispetto ai dati registrati nel 2011 il numero dei ricorsi presentati nel 2014 ha subito una contrazione di circa il 30%. Tale riduzione è stata generata anche dalla introduzione dell'istituto della mediazione di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546/96, che ha riguardato i soli atti posti in essere dall'Agenzia delle entrate con valore non superiore ai 20.000 euro.

Nel giudizio di secondo grado, il valore degli appelli presentati nel 2014 ammonta a circa 13 miliardi di euro; di questi circa il 54% ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,186 miliardi di euro).

Circa il 56% dei ricorsi instaurati in primo grado presentano un'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato e nei due gradi di giudizio le relative spese risultano compensate per oltre il 70% dei casi. L'istituto della conciliazione in primo grado si attesta a circa l'1% delle definizioni complessive (n. 2.238).

La durata media del processo tributario per il primo grado di giudizio è di circa 2 anni e 8 mesi, mentre nel secondo grado è di circa 2 anni.

Il quadro sopra rappresentato mostra chiaramente che l'attuale processo tributario è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, da una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

**In ogni caso, nella fase istruttoria, il difensore continua ad avere dei limiti nell'esercizio del proprio mandato perché non può utilizzare alcuni importanti istituti processuali (testimonianza e giuramento) per cui è auspicabile che tali limiti siano cancellati in un prossimo futuro.**

**La Corte di Cassazione, ultimamente, ha cercato di attenuare questa limitazione per dare così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati**

nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione nonché per garantire il principio della parità delle armi processuali e l'effettività del diritto di difesa, con le seguenti sentenze ed ordinanze:

- Sezione Sesta, ordinanza n. 5018 del 12/03/2015;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 11221 del 16 maggio 2007;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 7707 del 27 marzo 2013;
- Sezione Tributaria, sentenze n. 9876 del 05 maggio 2011 e n. 27314 del 23 dicembre 2014, che hanno persino ritenuto la dichiarazione di parte come valida prova presuntiva, purchè ricorrano i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

### OSSERVAZIONI GENERALI

L'intervento normativo, volto a superare le predette criticità, si è mosso prevalentemente sulle seguenti principali direttrici, così come è stato chiarito e precisato nella relazione governativa oggetto di analisi e commento nel presente articolo:

1. l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso;
2. l'estensione della tutela cautelare al processo tributario;
3. l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, anche se non passate in giudicato;
4. l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie;
5. il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio.

Riguardo al punto 1), si è esteso il reclamo finalizzato alla mediazione (art. 17- bis del decreto) a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore (finora l'istituto era riservato alle sole cause dell'Agenzia delle Entrate).

In particolare, con l'estensione del reclamo alle controversie degli enti locali, si spera di ottenere una consistente riduzione del relativo contenzioso.

Si è ritenuto al momento di lasciare inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause per le quali è obbligatorio il reclamo, anche in considerazione del fatto che il tetto è idoneo a ricomprendere la quasi totalità delle cause degli enti locali

**(il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).**

Il reclamo è stato inoltre esteso anche alle controversie catastali (classamento, rendite ecc.) che, a causa del valore indeterminabile ne sarebbero state escluse, e dal punto di vista soggettivo è stato esteso sia agli Agenti della riscossione (Equitalia) che ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997 (i concessionari della riscossione, per gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia).

**Infine, con le modifiche apportate all'articolo 17-bis, anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di conciliazione; ciò al fine di potenziare gli istituti deflattivi sia nella fase anteriore alla instaurazione del giudizio che in pendenza di causa.**

**La conciliazione è stata estesa anche al giudizio di appello.**

Le relative disposizioni sono state riformulate allo scopo di eliminare dubbi interpretativi e per ricompredervi espressamente anche i casi di accordi che prevedono pagamenti in favore del contribuente (nelle controversie su rimborsi).

**2) La tutela cautelare è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando la giurisprudenza che solo da alcuni anni l'aveva ritenuta pienamente ammissibile, sia della Corte di Cassazione sia della Corte Costituzionale.**

È stato così previsto:

- a) che il contribuente può sempre chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;
- b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel codice di procedura civile;
- c) che il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un Decreto Ministeriale; ciò consentirà di eliminare, o quantomeno ridurre notevolmente, le contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

**3) L'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze è stato recepito tenendo conto delle peculiarità del processo tributario, strutturato pur sempre come un giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorchè nei confronti di un giudice che ha cognizione piena del rapporto.**

Si è quindi stabilito quanto segue.

**a) L'esecutività riguarda le sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un**

**atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente.** Per le altre controversie (invero di numero esiguo), quali ad esempio quelle sulla qualifica di ONLUS, ovvero su esenzioni fiscali, sulle rendite catastali ecc., si è mantenuto, invece, il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato. Ciò allo scopo di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche. D'altro canto per lo stesso motivo anche nel processo civile esistono categorie di sentenze (in particolare quelle costitutive o traslative della proprietà) per le quali l'efficacia è subordinata al giudicato.

La giurisprudenza è costante nel ritenere, ad esempio, che nei casi di una controversia sull'esenzione da un tributo, l'Amministrazione, all'esito del giudizio ad essa sfavorevole, deve provvedere d'ufficio al rimborso di quanto versato medio tempore dal contribuente in base all'atto annullato (Cass. 1967/2005; n. 24408/2005; n. 10010/2006).

**b) L'esecutività della sentenza in favore dell'Amministrazione** avrebbe consentito di esigere l'intero tributo già dopo la sentenza di primo grado (attualmente l'art. 68 del decreto prevede che ne diventino esigibili solo i 2/3). Si è, giustamente, lasciato inalterato il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'articolo 68, sul presupposto che l'intenzione del legislatore non fosse quella di aggravare la situazione dei contribuenti nell'ambito di un contenzioso ancora "*sub judice*". Tale scelta, inoltre, viene a bilanciare il maggior onere a carico del contribuente per quel che concerne l'esecuzione delle sentenze di rimborso a suo favore.

**c) L'esecutività immediata delle sentenze di condanna in favore del contribuente. L'attuazione di tale importante, e del tutto innovativo principio (ad oggi l'esecutività per tali pronunce si realizza solo con il giudicato), ha dovuto tener conto delle peculiarità del giudizio tributario, che vede contrapposti una parte pubblica ed una privata.**

Ne consegue che mentre per la prima non vi sono di norma problemi di insolvenza, per la parte privata occorre tener conto di tale possibilità, e cioè del rischio che una volta ottenuto in virtù di una sentenza esecutiva, ma impugnata dall'Amministrazione, il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. Da ciò la scelta di subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente ad una idonea garanzia, il cui onere graverà comunque sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel

giudizio, con le seguenti eccezioni:

- pagamenti di somme fino a **10.000 euro**;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del decreto (qualunque sia l'importo).

In questi casi, pertanto, l'esecutività della sentenza sarà incondizionata.

Ovviamente, il contribuente resterà libero di non chiedere l'immediata esecuzione della sentenza (qualora non intenda anticipare gli oneri della garanzia o anche solo per non dover rischiare di restituire le somme ottenute con gli interessi) e di preferire l'attesa di un giudicato che gli consentirà di ottenere quanto gli spetta, con gli interessi di legge medio tempore maturati, senza fornire alcuna garanzia.

#### **d) Modalità di esecuzione della sentenza.**

**Sempre la peculiarità del processo tributario ha fatto ritenere preferibile la scelta del giudizio di ottemperanza come esclusivo sistema di esecuzione di tutte le sentenze, definitive e non (novità assoluta).**

Si è, pertanto, stabilito che lo strumento previsto dall'art. 70 del decreto sia utilizzabile:

- **per l'esecuzione delle sentenze passate in giudicato;**
- **per l'esecuzione delle sentenze anche solo esecutive;**
- **per ottenere il rimborso delle somme da restituire al contribuente ai sensi dell'art. 68 comma 2.**

**Si è, inoltre, previsto che per i rimborsi fino a 20.000 euro e quelli relativi alle spese di lite la Commissione operi in sede di ottemperanza come giudice monocratico (data la relativa semplicità della esecuzione della sentenza, in cui non è necessaria neppure la garanzia), con ciò attuando parzialmente la delega sul punto.**

La scelta della esclusività del giudizio di ottemperanza come unico strumento per la esecuzione delle sentenze è giustificata:

- dalla peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo necessaria, comunque, un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati; inoltre, la necessità di una garanzia per le condanne in favore del contribuente al rimborso di somme superiori a 20.000 euro, avrebbe creato notevoli problemi alle segreterie per il rilascio delle formule esecutive, non potendosi pretendere da tali uffici un controllo sulla idoneità della garanzia stessa;
- dalla particolare efficacia della procedura di ottemperanza, che consente anche con la

nomina di un commissario *ad acta* di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese (rinvio ad un mio articolo sull'argomento consultabile sul mio sito);

- dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni dei soggetti pubblici.

**Si è deciso, infine, che lo strumento dell'ottemperanza, sia di sentenza definitiva che solo esecutiva, può essere utilizzato anche nei confronti degli Agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446/1997, stante la natura pubblica dell'Agente e l'attività oggettivamente pubblica posta in essere dai concessionari (privati).**

**4) Per quanto concerne la revisione delle soglie di valore delle controversie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente, si è previsto l'innalzamento da 2.582,28 euro a 3.000 euro; si è, inoltre, ampliata la categoria dei soggetti abilitati alla difesa tecnica inserendo anche i dipendenti dei CAF per le controversie che scaturiscono da adempimenti posti in essere dagli stessi centri di assistenza fiscale.**

**5) Si è poi rafforzato il principio in base al quale le spese di lite seguono sempre la soccombenza, introducendo l'obbligo per il giudice tributario di attenersi alle disposizioni contenute nell'articolo 92, secondo comma, del c.p.c., come modificato dalla legge 10 novembre 2014, n. 162; il suddetto principio è esteso anche alla fase cautelare in cui il giudice è tenuto a decidere anche sulle spese di giudizio.**

**6) Come detto in precedenza, il legislatore con la presente novella non ha ritenuto di inserire la testimonianza, anche se la Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000 e la Corte di Cassazione – Sezione VI – con l'ordinanza n. 5018 del 12 marzo 2015 hanno ritenuto la possibilità di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con il valore proprio degli elementi indiziari.**

**Appunto per questo è auspicabile che quanto prima sia ammessa la testimonianza ed il giuramento nel processo tributario.**

Infatti, nell'attuale sistema processuale tributario, nonostante una timida apertura giurisprudenziale, non può certo ritenersi raggiunta una assoluta parità tra le parti processuali pubbliche e private .

Invero, occorre ricordare che, “mentre l'amministrazione finanziaria è fornita di poteri sanzionatori nei confronti dei terzi ai quali rivolgere richieste di <<dati, notizie e chiarimenti>> (che, se contenuti in un processo verbale, godono degli effetti probatori attribuiti agli atti pubblici dall'art. 2700 del codice civile), analoghi poteri non spettano al privato, il quale dovrà sperare nella buona volontà del terzo a sottoscrivere una dichiarazione concernente fatti a lui favorevoli” (in tal senso, giustamente, Prof. Avv. Colli Vignarelli, in Bollettino Tributario n. 8/2015, pagg. 565-568).

Ecco perché, de iure condendo, è auspicabile un ripensamento sul tema, considerato che per il contribuente potrebbe essere l'unica prova valida a sua disposizione, soprattutto in particolari circostanze.

I riferimenti si riferiscono agli articoli modificati ed integrati del Decreto Legislativo n. 546/1992 più volte citato nel presente articolo.

#### **OGGETTO DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA (ART. 2).**

La modifica si è resa necessaria per adattare il testo alla sentenza n. 130/2008 della Corte Costituzionale, che ne aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguivano alle violazioni di disposizioni non aventi natura tributaria.

L'eliminazione delle parole "relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie", si è resa necessaria per adattare il testo alle sentenze n. 64/2008 e 39/2010 della Corte Costituzionale, che ne avevano dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446,

e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

Infine, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 19704 del 02 ottobre 2015, ha stabilito il seguente principio di diritto:

<<E' ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'articolo 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente e non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire i diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione>>.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 11082 del 07 maggio 2010, ha chiarito che l'estensione della giurisdizione tributaria – diffusa anche al controllo della regolarità formale e sostanziale di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale evidenzia, di converso, l'applicabilità anche agli atti fiscali "istruttori" del principio della non autonoma ed immediata impugnabilità proprio in quanto aventi carattere infraprocedimentale.

#### **LE PARTI (ART. 10).**

Con le modifiche in esame sono state individuate puntualmente le parti del processo tributario. Trattasi del contribuente, delle Agenzie fiscali, degli altri enti impositori (ad esempio, le Regioni, gli Enti locali, le Camere di commercio, ecc.) e dell'agente di riscossione che hanno emesso l'atto impugnato (atto impositivo o diniego di rimborso o di agevolazione), ovvero che non hanno emesso l'atto richiesto (ad es, ipotesi di silenzio/rifiuto ad una richiesta di rimborso). Rientrano tra le parti processuali anche i soggetti privati di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che

svolgono le attività di liquidazione e di accertamento, di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni.

**Si conferma la disposizione secondo la quale qualora l'ufficio dell'Agenzia delle entrate abbia una competenza diffusa su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, sta in giudizio innanzi alle Commissioni tributarie l'ufficio al quale spettano *ex lege* le attribuzioni sul rapporto controverso. In sostanza, in tale ultimo caso, la legittimazione processuale non è in capo all'ufficio delle entrate che ha adottato l'atto, bensì all'ufficio competente in base al generale criterio del domicilio fiscale del contribuente, risolvendo, in tal modo, tutte le questioni processuali quando è presente un Centro Operativo.**

#### **CAPACITÀ DI STARE IN GIUDIZIO (ART. 10, COMMA 2).**

Con la modifica viene estesa la capacità di stare in giudizio direttamente all'ufficio dell'Agente della riscossione, al pari degli uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Inoltre, la legittimazione processuale e la difesa diretta delle cancellerie e delle segreterie degli uffici giudiziari è prevista, limitatamente al contenzioso in materia di contributo unificato, non solo per il giudizio di primo grado ma anche per quello innanzi alle Commissioni tributarie regionali. Trattasi, infatti, di uffici che provvedono alla liquidazione e all'accertamento del contributo unificato di cui all'art. 9 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002 n. 115, che si configura come un vero e proprio tributo, rientrante in quanto tale nella giurisdizione tributaria.

#### **L'ASSISTENZA TECNICA (ART. 12).**

**La disposizione in esame ribadisce la regola generale dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, salvo i casi di contenziosi di modico valore.**

Non sono, invece, tenuti a dotarsi di difensore abilitato gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Con riguardo ai contenziosi di modico valore, il nuovo articolo 12 eleva a **3.000 euro** il

limite entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente. Per l'individuazione del valore si conferma l'attuale criterio in base al quale il valore è determinato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie aventi ad oggetto esclusivamente irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

**Il giudice, come più volte ha chiarito la Corte di Cassazione (sentenza n. 8025/2015 ed altre), deve ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale è tenuta a conferire l'incarico ad un difensore, quando il valore della causa supera i 3.000,00 euro.**

**L'inammissibilità può essere pronunciata solo dopo la mancata osservanza dell'ordine del giudice.**

**I commi 3, 5 e 6 dell'articolo 12 elencano distintamente le categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie, operando una differenziazione tra:**

- **coloro che possono assistere i contribuenti nella generalità delle controversie, chiarendo che sono abilitati all'assistenza tecnica tutti i soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;**
- coloro che sono abilitati alla difesa con riguardo a controversie aventi ad oggetto materie specifiche;
- coloro che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti.

**In particolare, con riguardo a tale ultima categoria, il comma 3 attribuisce anche ai dipendenti dei CAF di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, la difesa innanzi alle Commissioni tributarie.**

**I predetti dipendenti possono difendere esclusivamente i propri assistiti in contenziosi tributari che scaturiscono dall'attività di assistenza loro prestata dal CAF (ad es. rettifica della detrazione di spese mediche esposte in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF).**

La disposizione, tuttavia, prevede che i dipendenti dei CAF, per esercitare la difesa tecnica devono essere in possesso congiuntamente dei seguenti requisiti di professionalità:

- diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del

diploma di ragioneria;

- relativa abilitazione professionale.

Le disposizioni contenute nel **comma 4** dell'articolo 12 affidano al Dipartimento delle finanze il compito di gestire gli elenchi dei soggetti di cui alle lettere d), e), f), g) ed h) del comma 3.

L'accentramento delle procedure in capo al solo Dipartimento delle finanze di funzioni, attualmente ripartite tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, risponde all'esigenza di garantire imparzialità ed una maggiore efficienza nella gestione di detti elenchi.

Lo stesso **comma 4** dell'articolo 12 del decreto prevede l'adozione di un regolamento del Ministro dell'Economia e delle finanze, sentito il Ministero della Giustizia, ai sensi dell'articolo 17 comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400, al fine di disciplinare le modalità di tenuta dell'elenco in esame ed individuare i casi di incompatibilità, di diniego, di sospensione e di revoca della iscrizione all'elenco.

**Per la definizione delle suddette fattispecie si dovrà tenere conto dei principi contenuti nel codice deontologico forense, atteso che nell'ambito dell'assistenza tecnica l'attività defensionale propria dell'avvocatura risulta essere prevalente.**

Si prevede, altresì, che il citato elenco, opportunamente aggiornato, sia pubblicato nel sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze al fine di renderlo costantemente conoscibile dalle parti processuali, dal collegio giudicante e dai terzi.

**Fino all'approvazione del decreto restano applicabili le disposizioni previgenti di cui all'art. 12.**

**Il comma 10** dell'articolo 12 disciplina le ipotesi di difetto di rappresentanza o di autorizzazione, rinviando alle disposizioni contenute **nell'articolo 182 del c.p.c.**, in base alle quali il giudice invita le parti a regolarizzare gli atti e documenti, assegnando un termine perentorio entro il quale è possibile sanare i relativi vizi, con efficacia retroattiva. Inoltre, il comma citato prevede che la predetta attività può essere svolta dal Presidente della Commissione ovvero della sezione e dal collegio. Al fine di evitare l'inutile prolungamento dei tempi del giudizio, si è anticipato quanto più possibile la regolarizzazione dell'eventuale vizio dell'atto processuale (ad es. difetto di procura alla lite) attribuendo indifferentemente l'iniziativa per la regolarizzazione già al Presidente della Commissione o della sezione (oltre che al collegio).

La declaratoria di inammissibilità del ricorso potrà essere pronunciata dal giudice tributario soltanto all'esito dell'inottemperanza all'invito formulato alla parte a provvedere. Ciò in conformità a quanto ripetutamente statuito dalla Corte di Cassazione, la quale ha precisato che, soltanto se l'invito del giudice risulta infruttuoso, quest'ultimo deve dichiarare invalida la costituzione della parte in giudizio (da ultimo: Cass. civ. Sez. III, 11-09-2014, n. 19169 e 22-05-2014, n. 11359).

**Le Agenzie delle Entrate, delle Dogane e dei Monopoli di cui al decreto legislativo n. 300 del 30/07/1999 possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato.**

**Infine, la mancata certificazione dell'autografia da parte del difensore non è stata ritenuta dalla giurisprudenza ragione di nullità.**

**Infatti, la certificazione non è altro che una autenticazione che il difensore compie nella veste di pubblico ufficiale.**

#### **SPESE DEL GIUDIZIO (ART. 15).**

La disposizione in esame mira a rafforzare il principio in base al quale le spese del giudizio tributario seguono sempre la soccombenza.

**Il comma 1** dell'articolo 15 stabilisce che la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio liquidate con la sentenza.

**Il nuovo comma 2 dell'articolo 15 stabilisce che le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte soltanto qualora vi sia soccombenza reciproca oppure sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate dal giudice.**

Con il comma 2-bis dell'articolo 15 si prevede che, nel caso risulti che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave, la Commissione tributaria la condanna, su istanza dell'altra parte, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio, nella sentenza.

**Si applicano le disposizioni di cui all'art. 96, comma 1° e 3°, del codice di procedura civile, che testualmente dispongono:**

**“Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza” (comma primo);**

**“In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche**

**d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata” (comma terzo).**

**Il comma 2-ter dell'articolo 15 specifica che le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari ed i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre al contributo previdenziale e all'IVA, se dovuti.**

**Il comma 2-quater dell'articolo 15 stabilisce che la statuizione sulle spese di lite deve essere contenuta anche nell'ordinanza con cui il giudice definisce la fase cautelare del giudizio. La pronuncia sull'istanza cautelare in ordine alle spese di giudizio produce effetti anche dopo l'adozione del provvedimento giurisdizionale che definisce il merito. Resta ferma, comunque, la possibilità per il giudice di disporre nella sentenza di merito diversamente in ordine alle spese di lite della fase cautelare.**

Trattasi di una disposizione che, analogamente a quanto previsto dall'art. 57 del Codice del Processo Amministrativo, mira ad evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare.

Con il **comma 2-quinquies** dell'articolo 15 viene confermato il principio secondo il quale i compensi spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica siano liquidati in base alle rispettive tariffe professionali; per i soggetti autorizzati all'assistenza tecnica dal Ministero dell'economia e delle finanze si applica, invece, la tariffa vigente per i dottori commercialisti ed esperti contabili.

Con il **comma 2-sexies** dell'articolo 15 si stabilisce che nella liquidazione delle spese a favore degli enti impositori, degli Agenti della riscossione e soggetti di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, se assistiti da propri dipendenti, si applicano le tariffe previste per gli avvocati, con la riduzione del 20%.

**Infine, con una disposizione di favore per il contribuente, si 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.**

Il **comma 2-septies** dell'articolo 15, infine, conferma che le spese di giudizio sono maggiorate del 50% nelle controversie proposte avverso atti reclamabili ai sensi dell'art. 17-bis. La maggiorazione è prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo. La norma ha la duplice finalità di incentivare la mediazione, oggi estesa a tutti gli enti impositori, e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria *ante*

*causam.*

**Il comma 2-octies dell'articolo 15, al fine di incentivare la deflazione del contenzioso, stabilisce che la parte che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta conciliativa formulata dall'altra parte è tenuta a sopportare le spese processuali quando il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della stessa proposta conciliativa.**

#### **COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI (ART. 16).**

Nell'art. 16 è stata fatta di nuovo applicazione del principio di equiparazione degli enti impositori all'Agente della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Inoltre, è stato abrogato il comma 1-bis il cui contenuto è stato trasfuso in modo organico nel nuovo articolo 16-bis.

#### **COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI PER VIA TELEMATICA (ART. 16-BIS).**

La disposizione in commento è finalizzata al massimo ampliamento dell'uso della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario in attuazione del relativo principio di delega.

Il comma I ripropone le disposizioni già previste nel comma 1-bis dell'articolo 16 abrogato.

**Il comma 2 ripropone quanto previsto dall'articolo 17, comma 3-bis abrogato, e cioè che in caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni devono essere eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.**

Il comma 3 dispone che le notificazioni tra le parti ed il successivo deposito presso la Commissione tributaria possono avvenire per via telematica tenendo conto di quanto stabilito nel regolamento sul processo tributario telematico n. 163 del 23 dicembre 2013. Le modalità di attuazione e l'ambito di operatività delle notificazioni a mezzo posta elettronica certificata e dei depositi telematici presso le Commissioni tributarie sono stabiliti dai decreti del Ministero dell'Economia e delle finanze adottati ai sensi dell'art. 3 del predetto regolamento.

**Il comma 4 stabilisce che l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni ha, a tutti gli effetti, valore di elezione di domicilio.**

**Il processo tributario telematico dall' 01/12/2015 partirà in Toscana ed in Umbria, come stabilito dall'art. 16 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 04 agosto 2015 (protocollo 8962/2015/DF/DGT).**

#### **IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE (ART. 17-BIS).**

La disposizione in esame, limitatamente alle controversie aventi ad oggetto atti di valore non superiore a **20.000 euro**, prevede che il ricorso diventa procedibile solo una volta trascorso il tempo utile (novanta giorni, oltre la sospensione feriale dei termini) ad esperire la procedura amministrativa volta alla composizione della lite. Diversamente dalla disposizione vigente, il nuovo meccanismo risulta in concreto attuato dalla previsione che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può o meno contenere una dettagliata proposta di mediazione.

**Quanto all'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, si conferma che sono soggette a reclamo tutte le controversie di valore non superiore ai 20.000 euro (ivi comprese quelle di rimborso, non espressamente previste nel testo attuale).**

**Inoltre, i commi 1 e 10 dell'art. 17-bis prevedono che non sono reclamabili esclusivamente gli atti di valore indeterminabile e gli atti di recupero di aiuti di stato di cui all'art. 47-bis.**

**È stata invece prevista la reclamabilità degli atti di cui all'art. 2, comma 2, primo periodo, relativi al classamento ed all'attribuzione di rendita catastale, pur essendo di valore indeterminabile.**

**Quanto, invece, all'ambito soggettivo di operatività della nuova disposizione, l'istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori.**

**Inoltre, è sempre ammessa la conciliazione giudiziale.**

La ratio sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso

Tuttavia, mentre le Agenzie fiscali provvedono all'esame dei reclami attraverso apposite strutture diverse da quelle che hanno emesso gli atti reclamabili, per gli altri enti la disposizione prevede che l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami è rimessa all'organizzazione interna di ciascuno di essi. La

scelta operata risulta da un lato coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica, ad esempio, degli enti locali; dall'altro evita di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo (ad esempio, a causa della ridotta dimensione).

Quanto invece agli Agenti della riscossione ed ai soggetti privati di cui all'articolo 53 del d.lgs. n. 446/97, il comma 9 della disposizione in esame prevede che il reclamo risulta applicabile solo ove compatibile. Tenuto conto che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo, si ritiene che l'istituto possa trovare applicazione nei casi, ad esempio, di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse, ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche (art. 19, comma I, lett. e-bis) ed e-ter) del decreto). In sostanza, la disposizione in esame ha la finalità di consentire anche a detti soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati.

**La modifica legislativa, però, non ha avuto il coraggio di affidare la definizione delle mediazioni ad un organismo veramente terzo e non inserito nella stessa struttura amministrativa che ha redatto e notificato l'atto.**

**Speriamo in un prossimo ripensamento legislativo.**

**Ai sensi del comma 6 del predetto articolo 17-bis, qualora la procedura amministrativa di reclamo abbia esito positivo, la mediazione si perfeziona con il versamento - entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti - dell'intero importo ovvero della prima rata.**

**Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997.**

**In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.**

**Diversamente, quando la mediazione ha per oggetto rimborsi d'imposta, la stessa si perfeziona sin dal momento della sottoscrizione dell'accordo.**

Detto accordo deve contenere l'indicazione delle somme dovute con i termini e le modalità di pagamento e costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Detto titolo, quindi, consente al contribuente nei casi in cui la controparte non dia esecuzione al pagamento concordato di agire in via monitoria davanti al

giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo. **La giurisprudenza ha infatti precisato che sussiste la giurisdizione del giudice ordinario quando l'Amministrazione abbia riconosciuto la definitiva spettanza del tributo (Cass. 15.10.2009 n. 21893).**

**Secondo quanto disposto dal comma 7 dell'articolo 17-bis, le sanzioni sono dovute nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge.**

Trattasi del medesimo criterio di irrogazione della sanzione previsto nella conciliazione, fatta salva la diversa percentuale applicabile. **Viene confermata la disposizione secondo la quale sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.**

**Infine, ai sensi del comma 8 dell'articolo in esame si prevede che, in pendenza del termine utile a concludere la mediazione, la riscossione delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione è sospesa.**

**Nelle controversie di cui all'art. 17-bis le spese del giudizio sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.**

**Le disposizioni dell'art. 17-bis si applicano, in quanto compatibili, anche agli Agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997, come precisato nei punti precedenti.**

#### **IL RICORSO (ART. 18).**

Nell'art. 18 è stato riscritto il **comma 3** sia per una maggiore leggibilità, sia per introdurre l'obbligo per i difensori di dichiarare la categoria di appartenenza ex art. 12 del decreto; tale indicazione è anche necessaria per consentire al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa della categoria di appartenenza.

#### **SOSPENSIONE DEL PROCESSO (ART. 39).**

All'articolo 39, dopo il comma 1, sono stati aggiunti i **commi 1-bis e 1-ter.**

Il **comma 1-bis** dell'articolo 39 prevede che la sospensione del processo è disposta dalla Commissione tributaria ogni qual volta essa stessa o altra Commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

E' stato, in tal modo, riprodotto il contenuto dell'articolo 295 c.p.c., concernente la sospensione necessaria del processo.

Il comma 1-bis introduce, pertanto, un'ulteriore ipotesi di sospensione necessaria, che si

aggiunge a quella già prevista dal comma 1, come ultimamente stabilito dalla Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l'ordinanza n. 18062 del 14 settembre 2015, che ha ripreso la precedente sentenza n. 2214 del 31/01/2011 della stessa Corte di Cassazione – Sezione V.

**Il comma 1-ter** dell'articolo 39 stabilisce che, su richiesta conforme delle parti, il processo è sospeso nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni oppure quando sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione sull'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.

#### **ESTINZIONE DEL PROCESSO PER RINUNCIA AL RICORSO (ART. 44).**

**All'art. 44 comma 2 è stato eliminato l'inciso "che costituisce titolo esecutivo" in quanto l'unico strumento utilizzabile nell'ambito del decreto è ormai il giudizio di ottemperanza, anche per le spese legali in favore del contribuente. Diversamente per le spese liquidate in favore dell'ente impositore e degli altri soggetti equiparati, è prevista l'iscrizione a ruolo dopo il giudicato, come dispone il nuovo art. 15 comma 4, in precedenza commentato.**

#### **ESTINZIONE DEL GIUDIZIO PER CESSAZIONE DELLA MATERIA DEL CONTENDERE (ART. 46).**

Il comma 2 dell'art. 46 conferma che l'estinzione del giudizio in caso di cessazione della materia del contendere è dichiarata con sentenza o con decreto presidenziale.

Il comma 3 del predetto articolo individua il principio in base al quale, soltanto in caso di cessazione della materia del contendere per sopravvenuta definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, le spese del giudizio rimangono a carico di chi le ha anticipate. **La modifica si è resa necessaria per adeguare la disposizione alla sentenza della Corte Costituzionale n. 74 del 12 luglio 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del decreto nella parte in cui prevedeva che le spese del giudizio estinto restavano a carico della parte che le aveva anticipate, non solo nei casi di definizione delle pendenze tributarie previste per legge, ma in ogni caso di cessazione della materia del contendere.**

### **SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO (ART. 47).**

La modifica del comma 3 dell'art. 47 è solo di forma; al comma 5 sempre dell'art. 47 si è richiamata la garanzia di cui all'art. 69 comma 2.

**Al comma 4 dell'articolo 47 è stato aggiunto un nuovo periodo, nel quale si prevede che il dispositivo dell'ordinanza che decide sull'istanza di sospensione deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.**

**Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (comma 8-bis).**

### **CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA (ART. 48).**

Gli articoli 48, 48-bis e 48-ter sono diretti a disciplinare compiutamente le diverse tipologie di conciliazione giudiziale, rafforzando l'istituto con l'estensione della sua applicabilità anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale, sino ad oggi preclusa.

**La nuova disciplina consentirà la definizione di controversie per tutta la durata del giudizio di merito, anche se la mediazione si è risolta negativamente.**

L'intento di incentivare il ricorso all'istituto della conciliazione è rinvenibile dalla nuova entità delle sanzioni irrogabili. Infatti, la disposizione attualmente vigente prevede non solo che l'irrogazione della sanzione è dovuta nella misura del 40% dell'importo conciliato, ma le sanzioni non possono essere inferiori al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

**Diversamente, la nuova formulazione prevede che le sanzioni si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto per legge per le singole violazioni; tale percentuale è la medesima quale che sia la fase di giudizio in cui la causa viene conciliata.**

**Non è prevista la conciliazione nella fase di Cassazione, anche se è auspicabile un ripensamento legislativo, trattandosi pur sempre di un giudizio pendente che le parti potrebbero intendere bonariamente definire per difficoltà interpretative delle norme o per contrasti giurisprudenziali.**

**Il comma 1 dell'articolo 48** disciplina la c.d. conciliazione "fuori udienza" prevedendo che se le parti raggiungono un accordo conciliativo per la definizione totale o parziale della controversia, in pendenza del giudizio di primo e di secondo grado, possono presentare istanza congiunta sottoscritta dagli stessi o dai rispettivi difensori.

In caso di conciliazione totale o parziale della controversia, **i commi 2 e 3** dell'art. 48 prevedono la tipologia dei provvedimenti che possono essere adottati dal giudice per dichiarare la cessazione della materia del contendere

Qualora sia stata già fissata l'udienza, la Commissione pronuncia sentenza ovvero ordinanza se l'accordo è parziale; in tale ultimo caso la sentenza sarà adottata, infatti, al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione.

Se, invece, la data di udienza non è fissata, provvede il Presidente di sezione con apposito decreto.

Il successivo **comma 4** del predetto articolo stabilisce che la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo; detto accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.

**A differenza della vigente disciplina, il perfezionamento dell'accordo avviene non più con il versamento dell'importo totale dovuto o della prima rata, bensì con la mera sottoscrizione dell'accordo.**

**In sostanza si è stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente porterà solo alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso. In caso di mancato pagamento delle somme dovute dall'ente impositore vale invece quanto già detto per l'accordo di mediazione di cui all'art. 17-bis in ordine al concetto di titolo.**

#### **CONCILIAZIONE IN UDIENZA E DEFINIZIONE E PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE A TITOLO DI IMPOSTA E DI SANZIONI (ARTT. 48-BIS E 48-TER).**

**Con l'articolo in esame, al comma 1 si riconosce a ciascuna delle parti la possibilità, entro il termine di dieci giorni prima della data fissata per l'udienza di discussione, di presentare alla Commissione tributaria davanti alla quale pende la causa l'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, anche se la mediazione si è risolta negativamente.**

**Il comma 2** del predetto articolo stabilisce che il giudice, se ritiene che sussistano i presupposti di ammissibilità dell'istanza (ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte di competenza della Commissione tributaria, esistenza del potere di conciliare ecc..),

invita le parti alla conciliazione; qualora l'accordo conciliativo non si realizzi alla prima udienza di trattazione, il giudice può, comunque, concedere alle parti un rinvio e fissare una nuova successiva udienza, per l'eventuale perfezionamento dell'accordo conciliativo ovvero, in mancanza, per la discussione della causa nel merito.

Infine, **il comma 3** dispone che la conciliazione deve risultare da apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e interessi; detto verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

In base **al comma 4** della disposizione in esame, in caso di avvenuta conciliazione in udienza, il giudizio si chiude con sentenza di cessata materia del contendere.

**L'articolo 48-ter** disciplina il pagamento delle somme dovute a titolo di conciliazione, stabilendo la percentuale delle sanzioni dovute, le modalità di versamento e di recupero delle somme non versate. Trattasi di disposizioni comuni alla conciliazione perfezionata in udienza e fuori udienza.

**Il comma 1 del predetto articolo stabilisce che in caso di conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge se la conciliazione si perfeziona nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento se la conciliazione si perfeziona nel corso del secondo grado di giudizio.**

**Trattasi del medesimo criterio di determinazione della sanzione previsto nella mediazione, fatta salva l'incremento della percentuale applicabile, posto che la definizione della controversia avviene in una fase successiva del giudizio.**

**La nuova possibilità di poter conciliare anche in appello determina, altresì, un cambio di strategia processuale, perché nel giudizio di secondo grado si dovrà sicuramente tener conto della decisione dei giudici tributari che, se favorevole in tutto o in parte al contribuente, potrà determinare una sensibile e più favorevole riduzione della materia imponibile rispetto al primo grado, con le sanzioni sensibilmente ridotte.**

**Il comma 2 dell'art. 48-ter dispone che il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo per la conciliazione fuori udienza, ovvero della redazione del processo verbale per la conciliazione in udienza.**

**In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa**

la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'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 del 18/12/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

#### **DISPOSIZIONI GENERALI APPLICABILI (ART. 49, COMMA 1).**

L'eliminazione dell'inciso "escluso l'art. 337" si è resa necessaria in quanto la disposta esecutività delle sentenze tributarie rende non più incompatibile la citata disposizione del c.p.c.; inoltre, il comma 2 dell'art. 337 è ritenuto ormai applicabile anche al processo tributario dalla giurisprudenza (Cass. 17.10.2014 n. 21996), nonostante alcune Commissioni tributarie di merito fossero di contrario avviso.

#### **GIUDICE COMPETENTE E PROVVEDIMENTI SULL'ESECUZIONE PROVVISORIA IN APPELLO (ART. 52).**

All'art. 52 viene modificata la denominazione e sono scritti sei commi che disciplinano i poteri cautelari delle parti dopo una pronuncia di primo grado.

In particolare, la sospensione della sentenza è subordinata all'esistenza di "gravi e fondati motivi" al pari dell'art. 283 c.p.c.

Il succitato art. 283 c.p.c. è stato sostituito dall'art. 2, comma 1, lettera q), della Legge n. 263 del 28 dicembre 2005.

In base alla dottrina prevalente, oggi la lettera della novellata norma chiarisce la necessità della sussistenza di entrambi i requisiti del fumus e del periculum, con la conseguenza che, nella delibazione sommaria, dovrà valutarsi sia la fondatezza dell'impugnazione sia la valutazione del pregiudizio patrimoniale che il

soccombente potrebbe subire dall'esecuzione della sentenza.

Il potere discrezionale riconosciuto al giudice di appello per la concessione della sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza emessa nel giudizio di primo grado è oggettivamente più ampio di quello riconosciuto al giudice di primo grado.

Infatti, l'art. 283 c.p.c., nella sua formulazione letterale, prescinde dalla valutazione del danno.

Esso, invece, collima con quanto previsto dall'art. 431 c.p.c., in punto di sospensione dell'efficacia della sentenza di primo grado pronunciata nel processo del lavoro in favore del datore di lavoro.

Ancora, la novella del 2005 chiarisce che la valutazione deve essere effettuata dal giudice anche in relazione alla difficoltà di ottenere eventualmente la restituzione di quanto pagato.

I suddetti principi dovranno essere applicati anche nel processo tributario, a seguito della novella processuale oggetto del presente articolo.

La sospensione dell'atto impugnato, invece, resta subordinata all'esistenza di un danno grave e irreparabile, cioè agli stessi presupposti previsti dall'art. 47 per la sospensione in primo grado. Viene introdotta la possibilità, per il Presidente, di sospendere la sentenza inaudita altera parte fino alla pronuncia cautelare del Collegio.

Il Collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, già citato.

Nel secondo periodo del comma 6 dell'articolo 52 si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi per ritardato pagamento.

Inoltre, per quanto riguarda il giudizio in appello, si precisa che in sede di deposito presso la segreteria della Commissione tributaria adita bisogna depositare insieme all'atto di appello notificato anche la ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale, pena l'inammissibilità dell'appello, che può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del processo, né è sanabile per via della costituzione del convenuto (da ultimo, Corte di Cassazione, sentenza n. 18121 del 15/09/2015; vedi anche Cassazione, sentenza n. 19623/2015, depositata

l'01/10/2015).

Infine, la Corte di Cassazione, Sez. VI Civile – T, con l'Ordinanza n. 10145 del 18/05/2015, ha precisato che, anche nel processo tributario, specificatamente ai sensi dell'art. 60 del D. Lgs. n. 546/1992 (che riproduce la formulazione letterale dell'art. 358 c.p.c.), è applicabile il principio in virtù del quale la consumazione dell'impugnazione, che ne preclude la riproposizione anche nell'ipotesi in cui non sia ancora scaduto il termine stabilito dalla legge, opera soltanto ove sia intervenuta una declaratoria di inammissibilità, con la conseguenza che, fino a quando siffatta declaratoria non sia intervenuta, può essere proposto un nuovo atto di appello, immune dai vizi del precedente e destinato a sostituirlo, purchè la seconda impugnazione risulti tempestiva, in rapporto al termine breve decorrente, in caso di mancata notificazione della sentenza, dalla data di proposizione del primo appello, che equivale alla conoscenza legale della sentenza da parte dell'impugnante.

#### **RICORSO "PER SALTUM" (ART. 62).**

All'art. 62 è stato aggiunto il **comma 2-bis**, prevedendo che, 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.

L'inserimento del c.d. ricorso "per saltum" anche nel processo tributario si ritiene possa avere un'utile funzione deflattiva del contenzioso, consentendo in tempi brevi una pronuncia della Corte di Cassazione su questioni giuridiche appena sorte in primo grado.

Nella redazione del ricorso per Cassazione, soprattutto per quanto riguarda l'art. 360, n. 5, del codice di procedura civile (riformato dall'art. 54 del D.L. n. 83/2012) è opportuno seguire le precise indicazioni e condizioni stabilite dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 8053 del 07 aprile 2014.

#### **PROVVEDIMENTI SULL'ESECUZIONE PROVVISORIA DELLA SENTENZA IMPUGNATA PER CASSAZIONE (ART. 62-BIS).**

L'art. 62-bis disciplina i "Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per Cassazione".

**In questo caso, la sospensione però è subordinata all'esistenza di un danno grave**

ed irreparabile. La formulazione è analoga a quella contenuta nell'art. 373 c.p.c. ("Il ricorso per Cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione") che attribuisce rilievo al solo periculum senza possibilità di valutare il fumus, coerentemente alla natura della sospensione della sentenza d'appello che viene richiesta allo stesso giudice, il quale non tratterà il merito della causa.

Nel secondo periodo del comma 5 si prevede l'applicabilità dell'art. 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi per ritardato pagamento.

In ogni caso, la Commissione non può pronunciarsi sulla sospensiva se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per Cassazione contro la sentenza.

Infine, è opportuno ricordare che si paga un contributo unificato raddoppiato se il ricorrente in Cassazione è interamente soccombente.

E' la conseguenza dell'applicazione della nuova norma introdotta con la Legge di stabilità per il 2013 (Legge n. 228/2012).

Si tratterà di verificare se lo stesso rigore nei confronti del contribuente sarà adottato anche quando sarà l'amministrazione finanziaria a vedersi respingere integralmente l'impugnazione.

#### **ALCUNE PRECISAZIONI IN MERITO AI TERMINI DI IMPUGNAZIONE DELLE SENTENZE.**

E' molto importante stabilire la data di decorrenza dei termini per gli appelli e per i ricorsi per Cassazione.

Può, infatti, accadere che sulla sentenza ci siano due date differenti, quella del deposito e quella della pubblicazione della sentenza, in entrambi i casi effettuate con apposizione di timbro e firma del segretario o del cancelliere.

In base all'art. 327 c.p.c. bisogna stabilire quale delle due è da prendere in considerazione per il dies a quo per gli appelli.

**A tal proposito, si è formata la seguente giurisprudenza:**

- **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 13794 del 2012, ha enunciato il principio secondo cui <<ove sulla sentenza siano state apposte due**

date, una di deposito, senza espressa specificazione che il documento contiene soltanto la minuta del provvedimento, e l'altra di pubblicazione, tutti gli effetti giuridici derivanti dalla pubblicazione della sentenza decorrono già dalla data del suo deposito>>»; a temperare gli esiti del suddetto principio, le stesse Sezioni Unite hanno evidenziato che <<qualora il giudice dell'impugnazione ravvisi, anche d'ufficio, grave difficoltà per l'esercizio del diritto di difesa determinata dall'aver il cancelliere non reso conoscibile la data di deposito della sentenza prima della pubblicazione della stessa avvenuta a notevole distanza di tempo ed in prossimità del termine di decadenza per l'impugnazione, la parte potrà essere rimessa in termini ai sensi dell'art. 153, comma 2, c.p.c.;

- da ultimo, è intervenuta **la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 3 del 2015**, che conferma che ai fini dell'impugnazione rileva sempre e soltanto la data di deposito ma al tempo stesso riconosce l'automatica rimessione in termini quando il contribuente, senza colpa, abbia fatto affidamento sulla data di pubblicazione; in sostanza, la Corte Costituzionale conferma la valorizzazione del ricorso al rimedio, sempre ed in automatico, della rimessione in termini per causa non imputabile alla parte, con una prospettiva rovesciata rispetto a quella assunta dalle Sezioni Unite di cui sopra, e che perciò diventa il canone ordinario e non più l'estrema ratio; questa interpretazione è stata ripresa dalla **Corte di Cassazione, Sezione Sesta e Sezione Seconda, con le sentenze n. 10675 e n. 11129 del 2015**, con una impostazione costituzionalmente orientata nel senso di rendere vincolante l'adozione del provvedimento di rimessione in termini, che, invece, nella prospettiva delineata dalle Sezioni Unite con la succitata sentenza n. 13794 del 2012, rimane subordinata al ricorrere di particolari e specifiche circostanze, peraltro da documentare in modo preciso.

**Tenuto conto del contrasto interpretativo circa l'automatismo o meno della rimessione in termini, ultimamente la Corte di Cassazione – Seconda Sezione Civile -, con l'ordinanza interlocutoria n. 18775 del 23 settembre 2015, ha rimesso gli atti al primo Presidente perché valuti l'opportunità di assegnare la questione interpretativa alle Sezioni Unite.**

**Alla luce delle delicate questioni processuali di cui sopra, pur in attesa della pronuncia a Sezioni Unite della Corte di Cassazione, è consigliabile da parte del difensore usare la massima attenzione, tenendo conto esclusivamente della data del**

**deposito, anche attivandosi presso le segreterie delle Commissioni tributarie.**

### **GIUDIZIO DI RINVIO (ART. 63).**

**Nell'art. 63, al comma 1, il termine per la riassunzione del giudizio dopo la Cassazione con rinvio della sentenza, è stato ridotto da un anno a sei mesi.**

La riduzione è opportuna tenuto conto da un lato di quella già operata per tutte le cause civili dal codice di procedura civile. (il cui art. 393 prevede un termine per la riassunzione di soli tre mesi), dall'altro che il termine di sei mesi coincide con quello già previsto dall'art. 43 del decreto per la riassunzione del giudizio interrotto o sospeso. Non si è ritenuta opportuna la riduzione a tre mesi, termine eccessivamente breve, tenuto conto dei notevoli pregiudizi (la definitività dell'atto impugnato) che il contribuente può subire per effetto della mancata riassunzione della causa dopo la sentenza di annullamento con rinvio.

### **SENTENZE REVOCABILI E MOTIVI DI REVOCAZIONE (ART. 64).**

All'art. 64 del decreto, in tema di revocazione, è stato riformulato il comma I, allo scopo di eliminare le incertezze interpretative cui aveva dato luogo il testo vigente.

L'istituto della revocazione si inquadra tra i mezzi di impugnazione ma è possibile soltanto in presenza di una sentenza che lamenti vizi particolarmente gravi derivanti dai motivi tassativamente indicati nell'art. 395 del codice di procedura civile.

A tal proposito, si citano le seguenti sentenze della Corte di Cassazione:

- Sez. Tributaria, sentenza n. 18027 del 09/09/2005;
- Sez. Tributaria, sentenza n. 15319 del 29/11/2000;
- SS. UU., sentenza n. 5303 del 12/06/1997;
- Sez. Tributaria, sentenza n. 6511 del 25/05/2005.

### **REVOCAZIONE E SOSPENSIONE (ART. 65).**

**In applicazione della delega sui poteri cautelari delle parti, è stato introdotto all'art. 65 il comma 3-bis il quale prevede che le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 52, in quanto compatibili.**

Si è ritenuto preferibile estendere al ricorso per revocazione la tutela cautelare prevista nell'art. 52 per le sentenze di primo grado, non ostandovi ragioni per la più limitata

tutela dell'art. 62-bis, tenuto conto che la revocazione, a differenza del ricorso per Cassazione, è decisa nel merito dalla stessa Commissione.

#### **ESECUZIONE PROVVISORIA (ART. 67-BIS DAL 01/06/2016).**

**È stato introdotto l'art. 67-bis il quale prevede espressamente che "Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo".**

**Trattasi di una nuova disposizione, attesa la 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. L'espresso rinvio nel presente articolo alle sentenze contenute nel capo IV consente di limitare l'esecutività alle sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo ovvero il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi.**

#### **PAGAMENTO DEL TRIBUTO IN PENDENZA DEL PROCESSO (ART. 68).**

**All'art. 68, al comma 1, è stata introdotta la lettera c-bis), allo scopo di precisare che nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, l'imposta con i relativi interessi deve essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.**

Si è in tal modo colmata una lacuna legislativa in ordine ai poteri degli enti impositori di riscuotere il tributo dopo una sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, che ad oggi porta gli uffici ad agire in modo diversificato (talvolta con la iscrizione a ruolo dell'intero importo).

**Come già accennato, la scelta è stata quella di consentire la riscossione del tributo nella misura prevista nella pendenza del giudizio di primo grado.**

Si è, altresì, codificato il principio costantemente affermato dalla giurisprudenza, secondo cui in caso di omessa riassunzione dopo il rinvio si estingue l'intero giudizio e diventa definitivo l'atto originariamente impugnato. Anche di recente la Corte di Cassazione ha infatti ribadito che "nel giudizio tributario, ove nessuna delle parti si sia attivata per la riassunzione ai sensi dell'art. 392 c.p.c. l'intero processo si estingue,

determinandosi la definitività dell'avviso di accertamento che ne costituiva l'oggetto (Cass. n. 16689/2013). L'estinzione del giudizio ex art. 393 c.p.c. comporta, infatti, il venir meno dell'intero processo, ed in forza dei principi in materia d'impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento e l'integrale accoglimento delle ragioni erariali (Cass. n. 5044/2012 e in precedenza Cass. n. 3040 del 2008 e n. 1824 del 2005)" (Cass. 9.7.2014 n. 15643). L'espressa previsione degli effetti della mancata riassunzione ha lo scopo di rendere chiare, soprattutto ai contribuenti, le conseguenze pregiudizievoli che derivano dalla mancata riassunzione del giudizio, indipendentemente da quale parte sia risultata vittoriosa in Cassazione.

**In ogni caso, è auspicabile un ripensamento sul tema, tenuto conto dei gravi effetti conseguenti alla definitività degli avvisi di accertamento.**

**Sempre nell'art. 68 è stato modificato il comma 2 integrandolo con la previsione che, 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.**

**Anche in questo caso si viene a colmare una lacuna, che vedeva il contribuente del tutto privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'ente impositore, che, all'esito di una sentenza anche non definitiva favorevole al contribuente, ometteva di eseguire in suo favore il rimborso delle somme medio tempore riscosse. Il rimedio previsto è dunque quello della ottemperanza, con una specifica previsione in ordine al giudice competente, anche al fine di evitare eventuali incertezze sulla individuazione della Commissione da adire.**

#### **ESECUZIONE DELLE SENTENZE DI CONDANNA IN FAVORE DEL CONTRIBUENTE (ART. 69 DAL 01/06/2016).**

L'art. 69 è stato completamente riscritto e denominato "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente".

**Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse sul ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, sono immediatamente esecutive, anche se non passate in giudicato, come precisato in precedenza.**

**Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a 10.000 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.**

La nuova disposizione prevede, come già precisato, l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente, il cui pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia qualora superi l'importo di 10.000 euro ed abbia accertato ed argomentato in sentenza la solvibilità del contribuente, valutata sulla base della consistenza del suo patrimonio e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso.

Il riferimento al "pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro" esclude che tale limite possa operare come una franchigia per le evidenti complicazioni che un tale sistema provocherebbe.

**Alla prova dei fatti, c'è da augurarsi che non si tratti di un diritto solo sulla carta e che in futuro si faccia uno sforzo finanziario per alzare l'asticella a 20.000,00 euro, come peraltro era stato auspicato dalle Commissioni parlamentari.**

**Il Ministero ha previsto in 50,6 milioni di Euro il costo stimato nel 2016 per effetto dell'esecutività delle sentenze in vigore dal prossimo 1° giugno 2016.**

Il comma 2 dell'art. 69 demanda ad un apposito D.M. la disciplina della garanzia, che dovrà mutuare quella già in vigore contenuta nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972. Il D.M. dovrà disciplinare la garanzia, prevedendo 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. La garanzia prevista dalla norma viene richiamata anche in altre disposizioni (quali, ad esempio, l'art. 19 comma 3 del D.Lgs. n. 472/1997 in tema di sanzioni), per evidenti esigenze di omogeneità, certezza e semplificazione.

**Fino all'approvazione del decreto restano applicabili le disposizioni previgenti di cui all'art. 69.**

**Il comma 3 dell'art. 69 prevede che i costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio, mentre il comma 4 prevede che 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.**

**Infine il comma 5 dello stesso art. 69 consente l'ottemperanza nei casi di inerzia dell'Amministrazione al rimborso.**

Il termine di esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente è, dunque, di 90 giorni, 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, del D.L. n. 669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici ("Le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di danaro entro il termine di centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto").

**E' stato abrogato, a partire dall'01 giugno 2016, l'art. 69-bis del D. Lgs. n. 546 del 31/12/1992 dal titolo "Aggiornamento degli atti catastali", che era stato inserito dalla legge n. 44 del 26 aprile 2012, con applicazione dal 02 marzo 2012.**

**Infine, si fa presente che, ultimamente, la Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la sentenza n. 39187 del 28/09/2015 ha stabilito che il sequestro preventivo per equivalente del profitto (consistente nell'imposta non versata) deve venir meno nel caso di intervenuto annullamento della cartella esattoriale, ancorché con sentenza non definitiva ma immediatamente esecutiva.**

**Infatti, il venir meno della pretesa tributaria determina lo sgravio delle somme iscritte a ruolo a seguito dell'avviso di accertamento, per cui, pur se la sentenza non è passata in giudicato, allo stato degli atti nulla è dovuto dal contribuente e, di conseguenza, viene meno la necessità del sequestro preventivo per equivalente del profitto.**

**In sostanza, la Corte di Cassazione, anche in sede penale, ha ritenuto determinante la immediata esecutività della sentenza, anche se non passata in giudicato.**

**Inoltre, il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario ad acta al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni del Titolo VII del Capo IV del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia approvato con D.P.R. n. 115 del 30/05/2002.**

**Infine, in tema di ipoteca e sequestro conservativo, è stato modificato il comma 7**

dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997, nel senso che i provvedimenti cautelari perdono efficacia:

- a) se non sono eseguiti nel termine di 60 giorni dalla comunicazione;
- b) se, nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; in tal caso, il Presidente della Commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca;
- c) a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di Cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per Cassazione.

#### **GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA (ART. 70).**

All'art. 70 al comma 1 è stato soppresso l'inciso "Salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo", in quanto, come si è detto, viene previsto in via esclusiva il rimedio del giudizio di ottemperanza.

Al comma 2 dello stesso art. 70 si precisa che l'ottemperanza può essere richiesta oltre che verso l'ente impositore, anche nei confronti dell'Agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Come si è già accennato, infatti, si è equiparato, fin dove possibile, gli enti impositori agli Agenti della riscossione (di cui all'art. 3, comma 28, del decreto legge n. 203 del 2005) nonché ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. In particolare, questi ultimi, ancorchè soggetti privati, esercitano funzioni pubbliche su concessione; da ciò la loro assoggettabilità anche al giudizio di ottemperanza. La giurisprudenza amministrativa ha, infatti, da tempo chiarito che "Il giudizio di ottemperanza è ammesso anche nei confronti di un soggetto tenuto in forza del giudicato al compimento di attività implicante esercizio di potestà pubbliche, quale il concessionario delegato all'espropriazione" (Cons. Stato sentenza n. 8250/2010); "Il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche per ottenere il pagamento di una somma

di denaro, purché però nei confronti di una Pubblica Amministrazione, ovvero nei confronti di un soggetto privato concessionario di pubblici poteri, per il compimento di attività connesse all'esercizio di questi ultimi" (T.A.R. Campania, sentenza n. 86/2011).  
**Infine, il comma 10-bis dello stesso art. 70 prevede che per il pagamento di somme dell'importo fino a 20.000 euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica.**

#### **DISPOSIZIONI TRANSITORIE.**

**Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016, ad eccezione delle disposizioni sulla immediata esecutività delle sentenze che entrano in vigore dal 1° giugno 2016.**

**Le nuove disposizioni si applicheranno a tutti i giudizi pendenti alla data dello 01/01/2016, non essendo stata, giustamente, ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi.**

**Infatti, un tale sistema avrebbe creato un nuovo rito che, coesistendo con il vecchio rito per le cause anteriori, avrebbe sicuramente generato pericolose confusioni ed incertezze.**

**Appunto per questo, l'attuale novella processuale è applicabile anche per i vecchi giudizi tuttora pendenti, indipendentemente da quando sono iniziati.**

**Infine, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i procedimenti giurisdizionali pendenti al 31 dicembre 2014 dinanzi alla cessata Commissione tributaria centrale proseguono innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio.**

#### **CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.**

**E' da accogliere con favore questa parziale riforma del processo tributario dopo oltre venti anni dalla precedente.**

**In ogni caso, il processo di riforma deve continuare nel senso di consentire la testimonianza ed il giuramento nella fase istruttoria, per non limitare e penalizzare il diritto di difesa e, soprattutto, deve continuare per il riordino generale di tutta la struttura delle Commissioni tributarie che, per il principio di terzietà tassativamente previsto dalla legge delega e dall'art. 111 della Costituzione, non solo devono cambiare il nome in Tribunali tributari e Corti di Appello tributarie ma, in ogni caso, non devono più dipendere dal Ministero**

**dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa, ma dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici tributari a tempo pieno, specializzati e soprattutto ben pagati (non come oggi a 25 euro lordi a sentenza depositata!), non essendo sufficienti le sezioni specializzate per materia (nuovo art. 6, comma 1, D.lgs. n. 545 del 31/12/1992).**

**Quindi la fase riformatoria non può dirsi totalmente esaurita.**

La Nuova Procedura Civile

## INDICE

<b>OSSERVAZIONI GENERALI</b>	<b>PAG. 3</b>
<b>OGGETTO DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA (ART. 2)</b>	<b>PAG. 8</b>
<b>LE PARTI (ART. 10)</b>	<b>PAG. 9</b>
<b>CAPACITA' DI STARE IN GIUDIZIO (ART. 10, COMMA 2)</b>	<b>PAG. 10</b>
<b>L'ASSISTENZA TECNICA (ART. 12)</b>	<b>PAG. 10</b>
<b>SPESE DEL GIUDIZIO (ART. 15)</b>	<b>PAG. 13</b>
<b>COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI (ART. 16)</b>	<b>PAG. 15</b>
<b>COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI PER VIA TELEMATICA (ART. 16-BIS)</b>	<b>PAG. 15</b>
<b>IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE (ART. 17-BIS)</b>	<b>PAG. 16</b>
<b>IL RICORSO (ART. 18)</b>	<b>PAG. 18</b>
<b>SOSPENSIONE DEL PROCESSO (ART. 39)</b>	<b>PAG. 18</b>
<b>ESTINZIONE DEL PROCESSO PER RINUNCIA AL RICORSO (ART. 44)</b>	<b>PAG. 19</b>
<b>ESTINZIONE DEL GIUDIZIO PER CESSAZIONE DELLA MATERIA DEL CONTENDERE (ART. 46)</b>	<b>PAG. 19</b>
<b>SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO (ART. 47)</b>	<b>PAG. 19</b>

<b>CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA (ART. 48)</b>	<b>PAG. 20</b>
<b>CONCILIAZIONE IN UDIENZA E DEFINIZIONE E PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE A TITOLO DI IMPOSTA E DI SANZIONI (ARTT. 48-BIS E 48-TER)</b>	<b>PAG. 21</b>
<b>DISPOSIZIONI GENERALI APPLICABILI (ART. 49, COMMA 1)</b>	<b>PAG. 23</b>
<b>GIUDICE COMPETENTE E PROVVEDIMENTI SULL'ESECUZIONE PROVVISORIA IN APPELLO (ART. 52)</b>	<b>PAG. 23</b>
<b>RICORSO "PER SALTUM" (ART. 62)</b>	<b>PAG. 25</b>
<b>PROVVEDIMENTI SULL'ESECUZIONE PROVVISORIA DELLA SENTENZA IMPUGNATA PER CASSAZIONE (ART. 62-BIS)</b>	<b>PAG. 25</b>
<b>ALCUNE PRECISAZIONI IN MERITO AI TERMINI DI IMPUGNAZIONE DELLE SENTENZE</b>	<b>PAG. 26</b>
<b>GIUDIZIO DI RINVIO (ART. 63)</b>	<b>PAG. 28</b>
<b>SENTENZE REVOCABILI E MOTIVI DI REVOCAZIONE (ART. 64)</b>	<b>PAG. 28</b>
<b>REVOCAZIONE E SOSPENSIONE (ART. 65).</b>	<b>PAG. 28</b>
<b>ESECUZIONE PROVVISORIA (ART. 67-BIS DAL 01/06/2016)</b>	<b>PAG. 29</b>
<b>PAGAMENTO DEL TRIBUTO IN PENDENZA DEL PROCESSO (ART. 68)</b>	<b>PAG. 29</b>
<b>ESECUZIONE DELLE SENTENZE DI CONDANNA IN FAVORE DEL CONTRIBUENTE (ART. 69 DAL 01/06/2016)</b>	<b>PAG. 30</b>

<b>GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA (ART. 70)</b>	<b>PAG. 33</b>
<b>DISPOSIZIONI TRANSITORIE</b>	<b>PAG. 34</b>
<b>CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE</b>	<b>PAG. 34</b>
<b>INDICE</b>	<b>PAG. 36</b>

La Nuova Procedura Civile