

**LE MODIFICHE
AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO
INTRODOTTE
DAL DLGS 156/2015**

Entrata in vigore delle modifiche

Gli artt. 9, 10, 11 e 12 del D.lgs 24.9.2015 n. 156 riguardano la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario e prevedono diverse novità che interessano il processo tributario e che sono inserite nel D.lgs 546/92, testo base per il contenzioso tributario.

Alcune modifiche sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016 mentre altre dal 1° giugno 2016.

Le principali novità

- 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 fino a € 20.000 e 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 entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza (art. 63).

A quali giudizi si applicano ?

La relazione illustrativa al decreto prevede che le nuove norme processuali operino per 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, in mancanza di una norma espressa transitoria, deve essere valutato tenendo conto anche di diritti fondamentali e del diritto di difesa, e ciò nell’ottica di una interpretazione costituzionalmente orientata.

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

Il termine di riassunzione

A tutela del diritto di difesa si ritiene che, per l'estinzione del giudizio di rinvio, il nuovo termine semestrale per la riassunzione del giudizio, in luogo di precedente annuale, trovi applicazione in relazione alle sentenze di Cassazione pubblicate dal 1 gennaio 2016: ciò per evitare che, chi fosse interessato a riassumere, a causa dell'entrata in vigore delle nuove norme, si trovasse improvvisamente col termine già decorso, con conseguente suo grave pregiudizio.

Le spese della fase cautelare

Ulteriore problema rappresenta la prevista condanna alle spese relative alle istanze cautelari, dovendosi distinguere tra quelle formulate dopo il 1° gennaio 2016 da quelle antecedenti, anche se 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 non sussistono particolari ragioni di tutela di diritti costituzionalmente garantiti per differirne l'esecuzione.

Esecutività della sentenza

È la novità più rilevante della “mini riforma” (entrata in vigore al 1° giugno 2016), voluta per rimediare alla differente modalità di esecuzione delle sentenze a seconda della parte vittoriosa (artt. 68 e 69 del Dlgs 546/92). Prima del 1° gennaio 2016, erano immediatamente esecutive, sia pure con riscossione frazionata, solo quelle a favore dell’Amministrazione finanziaria mentre non lo erano in caso di vittoria del contribuente neppure in caso di diritto al rimborso .

Si è voluto operare 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, al contrario, non totalmente a favore delle Agenzie Fiscali, Enti locali e Concessionari, restando preclusa l’iscrizione al ruolo dell’intero tributo, con la conseguenza che la riscossione resta frazionata.

La mancata riassunzione dopo l'annullamento con rinvio

Anche 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.

E' stato poi 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 espresso dalla Cassazione, era spesso ignorato dai contribuenti e dai loro difensori i quali erroneamente ritenevano che, in caso di mancata riassunzione a seguito di giudizio di rinvio, permanessero le statuizioni della sentenza emessa in precedenza al giudizio di rinvio.

L'inattività delle parti in appello

Occorre 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 accoglimento delle ragioni del contribuente.

In tal caso si ha la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale, come definita dalla sentenza di merito oggetto di impugnazione, che passa quindi definitivamente in giudicato.

In tale ipotesi 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 (Cass. 18 giugno 2014 n. 13808).

Sulla immediata esecutorietà del deciso

Oggi vi è quindi una posizione di vantaggio per il contribuente per la totale esecutorietà della sentenza, a fronte della riscossione frazionata per le sentenze favorevoli all'Amministrazione e della non esecutorietà della condanna alle spese (se non all'esito definitivo del giudizio).

Peraltro è prevista la possibilità da parte del giudice - nel caso di vittoria del contribuente e per i rimborsi superiori a diecimila euro (diverse dalle spese di lite) - di subordinarne il pagamento alla prestazione di idonea garanzia, tenuto conto delle condizioni di solvibilità della parte.

Il giudizio di ottemperanza

“Articolo 67-bis (Esecuzione provvisoria)

Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.”

Il contribuente può anche esperire il giudizio di ottemperanza, senza attendere la definitività della sentenza per la restituzione delle somme oggetto di rimborso, in caso di inerzia dell'Amministrazione e decorsi 90 giorni dalla notificazione della sentenza.

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

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

Le modalità di prestazione della garanzia

- 2) Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'art. 17 comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'art. 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.*

La fase cautelare

È prevista l'estensione della cautela a tutte le fasi processuali e a tutte le parti del giudizio, (e quindi 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 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 al problema relativo al dies a quo di applicabilità della norma, non sono stati definiti i criteri in base ai quali è possibile compensare le spese della fase cautelare.

La compensazione sarà sicuramente possibile in caso di accoglimento dell'istanza subordinato alla prestazione di idonea cauzione, parificandosi tale situazione alla soccombenza parziale o reciproca: 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 devono essere sempre esplicitati anche solo sinteticamente.

Si propende per tale seconda opzione, trattandosi di provvedimento interinale che non è impugnabile neanche per la regolamentazione delle spese giudiziali che, peraltro, non assume il carattere della definitività potendo essere modificate all'esito del giudizio.

È pertanto possibile che la parte, risultata vittoriosa nel merito, possa essere egualmente condannata al pagamento della spese della fase cautelare a seguito della reiezione dell'istanza di sospensione.

Stante la formulazione della norma (*“Con l’ordinanza che decide sulle istanze cautelari, la commissione provvede sulle spese della relativa fase”*), in caso di omessa specifica pronuncia in sede di ordinanza, la relativa regolamentazione potrà essere richiesta in sede di decisione del giudizio ovvero potrà essere disposta d'ufficio.

Si ritiene che l’ente impositore possa essere condannato al pagamento delle spese della fase cautelare ma tale condanna non potrebbe essere pronunciata sulla sola base dell’accoglimento dell’istanza dovendosi verificare anche le ragioni che indussero l'ente ad emettere l'atto.

Se la sospensione è accordata per gravi ragioni o motivi concernenti la condizione soggettiva del contribuente, motivi certamente non imputabili all’ente impositore, di norma è disposta, anche in via equitativa, la compensazione delle spese.

Se la Commissione non si pronuncia sulla regolamentazione delle spese, sarà possibile impugnare la sentenza anche solo relativamente a tale capo e, ove non impugnata, si formerà il giudicato.

È dubbio, nel caso di accoglimento dell'appello, se il giudice, 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 è preferibile 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.

Sospensione anche in appello

E' prevista dall' 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”

Ciò è stato disposto in ossequio alle 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.

E' stata poi disciplinata (non chiaramente) la modalità di comunicazione dell'ordinanza che decide sulla istanza sospensione: *“Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato 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: la comunicazione integrale del provvedimento sarà poi inviata a mezzo pec. Detta comunicazione può essere effettuata dal Segreteria alle parti presenti, purché immediatamente dopo la decisione.

Si ritiene applicabile, mancando la previsione di un'autonoma disciplina (art. 1, co.2, D.lgs 546/92), l'art. 283, co.2 cpc (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 è, in linea generale, ammissibile ma non lo sarà nel caso in cui non si dia la prova della preventiva proposizione dell'appello (del pari deve fornirsi la prova dell'avvenuto ricorso per cassazione per l'ammissibilità della istanza di sospensione della sentenza della Commissione Regionale.

L'istanza di inibitoria della provvisoria esecuzione o esecutorietà della sentenza di primo grado risulta ancorata alla previa proposizione dell'appello: è stato sostenuto che, anche nel giudizio tributario e, in coerenza con il nuovo sistema teso ad una maggiore concentrazione, tale istanza dovrebbe essere formulata nel gravame, con conseguente inammissibilità di una inibitoria chiesta con atto successivo e diverso dall'appello.

Anche l'Amministrazione finanziaria ed ogni altra parte possono chiedere la sospensione della sentenza in appello *“se sussistono gravi e fondati motivi”*; pendente ricorso per cassazione l'appellante deve provare *“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”*) e, in pendenza di ricorso per Cassazione (*“danno grave e irreparabile”*).

Solo il contribuente, anche non appellante, può chiedere la sospensione non della sentenza ma dell'atto, in caso di *“danno grave e irreparabile”*; l'appellante può chiedere la sospensione della esecutività della sentenza impugnata, sia in presenza di *“danno grave e irreparabile”*, sia in presenza di *“gravi e fondati motivi”* ai sensi del cit. art. 52, co.1 e 2 Dlgs 546/92, e non si ritiene necessario che sia in atto una esecuzione coattiva (anche se si parla 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, anche non contestuali, al contrario di quanto previsto per la sospensione dell’atto in primo grado (sul punto non tutte le Commissioni richiedono la contestualità di entrambi).

In appello la sospensione può essere concessa in presenza di ragioni fattuali (possibilità di insolvenza del contribuente) o giuridiche (ragionevole probabilità di accoglimento dell'appello) o per il fondato timore che l'immediata esecuzione della sentenza causi un pregiudizio irreparabile (mentre il “danno grave e irreparabile” attiene a profili esclusivamente fattuali).

I requisiti per chiedere la sospensione a seguito di ricorso per Cassazione sono:

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 (ipoteca che non consente l'accensione di un mutuo; pignoramento di conti bancari; pericolo di fallimento) o danno grave e irreparabile per la parte pubblica (probabile depauperamento delle condizioni economiche del contribuente).

Non è chiaro se occorra anche il fumus boni iuris, trattandosi di sindacato riservato alla Cassazione ma, a differenza della richiesta di sospensione in appello, tale requisito non pare 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, 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 e, 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'Amministrazione può richiedere al Presidente della Commissione Provinciale, sulla base del PVC, con la previsione di un provvedimento "inaudita altera parte", con contraddittorio processuale posticipato. L'art. 22 D.lgs 546/92 è stato così modificato: *"Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, il Presidente provvede con decreto motivato assunte 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."*

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”: la sospensione in primo grado viene meno, anche in caso di accoglimento parziale del ricorso, con la pubblicazione della sentenza.

Manca invece un'analogia 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 applicazione analogica, in virtù del richiamo operato dall'art. 1, co. 2, D.lgs 546/92 l'ultima 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 che, ove non revocata, la sospensione rimane efficace anche pendente ricorso per cassazione.

Deve quindi 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 (prima della emanazione della sentenza che, si ribadisce, 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, in caso di sospensione concessa in appello, abbia la possibilità di modificare o revocare, anche d'ufficio e pendente il giudizio di appello, il provvedimento cautelare, con declaratoria espressa in sentenza, conservando, altrimenti, validità la richiesta di sospensione.

Estensione della mediazione a tutti i tributi

La mediazione è stata estesa a tutti i tributi, ivi inclusi gli atti emessi dall'Agente della riscossione, permanendo il limite di valore di ventimila euro (detta previsione, si estende anche al ricorso avverso il contributo unificato) e 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 co. 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, co.2, primo periodo art. 17 bis n. 1.”

In tal caso ricordarsi che ...

“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)“

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

In caso di accertamento che rettifica i redditi per tutte le imposte e per più periodi, nell'atto impositivo è applicato il cumulo materiale, cioè il totale delle sanzioni irrogabili previste per legge, per ciascuna imposta e per ciascun periodo.

Nel cumulo giuridico trova 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 entro 30 giorni dalla scadenza del 90° giorno dalla notifica del ricorso.

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

Con la notifica del ricorso può essere proposta istanza di sospensione anche se, cautelativamente, può essere presentata già col reclamo.

Possono essere rateizzate le somme conciliate secondo le regole dell'accertamento con adesione (8 rate trimestrali fino a cinquantamila euro, 16 rate 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.

Conciliazione giudiziale anche in appello

È stata eliminata l'esclusione della conciliazione, nel caso in cui la mediazione non si concludesse positivamente, intendendo favorire le soluzioni transattive (accertamento con adesione, mediazione, conciliazione); ora la conciliazione, è possibile anche in caso di reclamo.

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

La 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. (Art. 48-bis).*

La conciliazione fuori udienza

Art. 48

- 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.*
- 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.”;*

La rimodulazione delle sanzioni

Sono state 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*

Le spese in caso di conciliazione

“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)

Solamente se la parte - rimasta di fatto soccombente per non avere accettato una proposta transattiva vantaggiosa ovvero l’ha rifiutata senza giustificato motivo – è condannata al pagamento di tutte le spese processuali.

In caso di rifiuto motivato, la Commissione valuterà se le ragioni fossero valide, con riferimento all’epoca del fatto, regolamentando le spese in base al principio generale di cui all’art. 15.

Sospensione del processo

Oltre ai casi di sospensione del processo previsti dall'art. 39 (querela di falso o questione sullo stato o la capacità delle persone), sono stati aggiunte 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”

Previsti anche altri casi: su richiesta conforme delle parti e nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni,..... ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevolein caso rettifica degli utili di imprese associate (art. 39, n. 1 ter).

Impugnazione “per saltum”

E' stata introdotta (art. 62 n.2 bis) l'impugnabilità “per saltum”, sempre 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.

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*)

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, quanto meno 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 fra le parti, anche tramite loro procuratori speciali (non è sufficiente che sia concluso dai procuratori "ad litem") e deve altresì precedere 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. Deve poi preesistere o, quanto meno, essere coevo alla proposizione del ricorso per Cassazione. (*Cass. Sez. 3, 12/11/2010, n. 22956*)

- *Nell'ipotesi in cui avverso la medesima sentenza di primo grado sia proposto sia il ricorso per Cassazione "per saltum" (sull'accordo delle parti), sia l'appello, con relativa pronuncia, 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, 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)*

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 cpc, 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)*

E' stato chiarito infine 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 anche la possibilità per il concessionario della riscossione di farsi assistere in giudizio da propri funzionari:

(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, le Dogane e i 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 quanto mai **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, disparità che non trova giustificazione, in ambito processuale, in base alle diversa estrazione professionale dei difensori, 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.

La condanna per responsabilità aggravata

E' prevista la possibilità della **condanna per responsabilità aggravata**, già prevista nel giudizio civile dall'art. 96 cpc: 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, 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 (art. 15 n. 2 bis)”

Al riguardo va rimarcata la differenza tra i due commi dell'art. 96 c.p.c.; in base al 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 contro-ricorso 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 cpc.

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 anticipatorio sull'esito finale del giudizio.