

**Riforma del contenzioso tributario  
Novità del DLgs. 24.9.2015 n. 156**

## **1 PREMESSA**

Con il DLgs. 24.9.2015 n. 156, pubblicato sul S.O. n. 55 alla *Gazzetta Ufficiale* 7.10.2015 n. 233, è stato riformato il sistema del contenzioso tributario.

I tratti salienti della riforma consistono nella revisione di diversi aspetti che caratterizzano il sistema processuale tributario, riguardanti, ad esempio, la conciliazione giudiziale, le spese processuali e il regime di esecutività delle sentenze.

Ove non disposto diversamente, le novità si applicano dall'1.1.2016.

## **2 DIFESA DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE**

Viene estesa alla totalità degli enti impositori e, in particolare, all'Agente della Riscossione nonché ai soggetti iscritti all'albo dei c.d. "concessionari locali" (che riscuotono ad esempio l'IMU/TASI per conto dei Comuni) la possibilità di essere assistiti in giudizio mediante propri funzionari, senza necessità, dunque, di rivolgersi ad un difensore abilitato, come un dottore commercialista o un avvocato.

Prima, invece, solo le Agenzie fiscali e gli enti locali potevano stare in giudizio senza difensore, e non altri soggetti come gli Agenti della Riscossione.

## **3 DIFESA DELLE AGENZIE FISCALI**

Nel sistema pregresso, l'ufficio poteva essere patrocinato dall'Avvocatura dello Stato nel secondo grado di giudizio.

Il DLgs. 156/2015 estende, per l'Agenzia delle Entrate e delle Dogane, tale patrocinio anche agli altri gradi di giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie (quindi, principalmente, al primo grado).

## **4 DIFESA PERSONALE DEL CONTRIBUENTE**

Il contribuente, prima del DLgs. 156/2015, poteva stare in giudizio senza l'assistenza di un difensore solo se il valore della lite, inteso come maggior tributo richiesto al netto di sanzioni e interessi, non superava i 2.582,28 euro.

Tale limite viene innalzato a 3.000,00 euro, e si computa sempre vagliando le sole maggiori imposte pretese nell'atto.

## **5 PROCURA AL DIFENSORE E RELATIVI VIZI**

L'incarico al difensore (ad esempio, dottore commercialista), di norma, viene conferito mediante apposito atto in calce o a margine del ricorso e, in detta ipotesi, il difensore può certificare l'autenticità della firma della parte. Tuttavia, la procura può anche essere conferita successivamente, in maniera orale in udienza, dandone atto a verbale.

Dovrebbe essere ora pacifico che il mancato conferimento della procura in calce o a margine del ricorso non causa alcuna inammissibilità, potendo questa essere rilasciata altresì in udienza.

Viene espressamente ammessa, confermando quanto già affermato in giurisprudenza, l'applicabilità dell'art. 182 c.p.c., secondo cui il giudice, ove rilevi un difetto di rappresentanza, di autorizzazione, di assistenza o un vizio che determina la nullità della procura, assegna alle parti un termine perentorio per regolarizzare la situazione (ad esempio, per il rilascio della procura nella forma corretta). L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione.

## 6 PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Viene ribadito che sia le comunicazioni della segreteria (si pensi all'avviso di trattazione dell'udienza) sia le notificazioni degli atti (si pensi alla notifica del ricorso) possono avvenire tramite mezzi telematici, in particolare utilizzando la posta elettronica certificata (PEC).

Per ciò che riguarda l'attuazione del "processo tributario telematico", per le comunicazioni della segreteria rimangono validi i decreti attuativi dell'art. 16 co. 1-*bis* del DLgs. 546/92, che già consentono l'utilizzo della PEC sull'intero territorio nazionale.

Relativamente alle notificazioni e ai depositi, invece, l'art. 12 co. 3 del DLgs. 156/2015 stabilisce che dovranno essere approvati ulteriori decreti attuativi.

Si evidenzia che l'attuazione del c.d. "processo tributario telematico", in relazione alle notifiche, è in corso; infatti, per effetto del DM 4.8.2015 (pubblicato sulla *G.U.* 10.8.2015 n. 184), a decorrere dall'1.12.2015 e limitatamente ai processi in cui la competenza è attribuita alle Commissioni tributarie site in Umbria e Toscana, anche la notificazione del ricorso, il suo deposito e la produzione di documenti e memorie potrà avvenire tramite mezzi telematici.

## 7 RECLAMO E MEDIAZIONE

Gli istituti del reclamo e della mediazione fiscale vengono ampliati.

La versione pregressa dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 stabiliva che il reclamo era necessario per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore fino a 20.000,00 euro (per valore della lite si intende la maggiore imposta richiesta, al netto di sanzioni e interessi).

Tale procedura, fermo il limite di valore di 20.000,00 euro, viene estesa agli atti emessi da tutti gli enti impositori (si pensi ai Comuni), con esclusione delle liti su atti relativi al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune.

Viene inoltre precisato che il reclamo:

- non trova applicazione per le liti su atti aventi valore indeterminabile, ad eccezione degli avvisi di classamento;
- opera, in quanto compatibile, anche per gli Agenti della Riscossione e per i c.d. "concessionari locali" (che riscuotono ad esempio l'IMU/TASI per conto dei Comuni).

A differenza del sistema antecedente, se le parti, in sede di mediazione, non hanno trovato un accordo, rimane ferma la possibilità di stipulare la conciliazione giudiziale, che sarà ammessa pure in appello.

La struttura procedimentale del reclamo non muta: il contribuente, nelle liti reclamabili, deve, entro il termine per il ricorso, notificare un atto di reclamo che, a sua discrezione, può contenere una proposta di mediazione. Poi, se questa non viene stipulata entro 90 giorni dalla notifica del reclamo o se questo non viene accolto, decorre il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio (per entrambi i termini indicati continua ad operare la sospensione feriale dei termini dal 1° al 31 agosto di ciascun anno).

Se la mediazione viene stipulata, le sanzioni non sono più ridotte al 40% "*delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima*", ma al 35% del minimo.

La riscossione ed il pagamento degli importi intimati con l'atto reclamato continuano ad essere sospesi fino allo spirare dei 90 giorni dalla notifica del reclamo. Viene però meno la prescrizione secondo cui la sospensione non opera nei casi di improcedibilità del ricorso, ovvero quando il contribuente ha ommesso la fase di mediazione.

Relativamente alle rate e ai pagamenti, vale la disciplina che si esporrà in merito alla conciliazione

giudiziale, applicabile alle mediazioni perfezionate a decorrere dal 22.10.2015, anche se la mediazione, a differenza della conciliazione giudiziale, si perfeziona con il pagamento degli interi importi o della prima rata e non con la sottoscrizione dell'accordo.

Rimane fermo che l'accordo di mediazione ha valore anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, ad esempio i contributi INPS dovuti dagli artigiani e dai commercianti (non spettano, sugli importi menzionati, sanzioni e interessi).

Viene, infine, sensibilmente modificata la disciplina delle spese processuali, prevedendo che nei casi in oggetto le spese sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento (caso in cui, tentata con esito negativo la fase di mediazione, il contribuente prosegue nel contenzioso). Invece, prima la disciplina prevedeva che la parte soccombente fosse condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese processuali, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese sostenute per il procedimento di reclamo/mediazione, e che, fuori dai casi di soccombenza reciproca, la compensazione delle spese sarebbe stata concessa in presenza di giusti motivi, indicati in motivazione, che avessero indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

## 8 CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Viene interamente riformulata la disciplina sulla conciliazione giudiziale, contemplando, in primo luogo, che essa possa avvenire sia nelle liti reclamabili (quindi per le quali è prevista la mediazione) sia nel grado di appello.

Nel sistema pregresso, per le liti su atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore fino a 20.000,00 euro, se le parti non riuscivano a trovare un accordo in sede di mediazione, nel successivo contenzioso non sarebbe stata possibile la conciliazione giudiziale.

Ciò detto, si rileva che:

- la conciliazione continua ad ammettere la negoziazione della pretesa, e può essere sia totale sia parziale;
- la riduzione delle sanzioni avverrà al 40% del minimo edittale se perfezionata in primo grado, oppure al 50% del minimo edittale se perfezionata in secondo grado;
- in sede di mediazione, la riduzione delle sanzioni sarà invece al 35% del minimo.

Nel sistema precedente, la riduzione era al 40% non del minimo edittale ma "*delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima*".

Un elemento di novità consiste nel fatto che la conciliazione, a differenza degli altri istituti deflativi del contenzioso inclusa la mediazione fiscale, non si perfeziona più con il versamento della totalità delle somme o della prima rata, ma con la sottoscrizione dell'accordo o la redazione del processo verbale di conciliazione.

La totalità delle somme o la prima rata vanno versate entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo oppure dalla formazione del processo verbale di conciliazione. In caso di mancato pagamento, entro il termine previsto, della totalità delle somme, della prima rata oppure di una rata posteriore entro il termine di pagamento di quella successiva, gli importi derivanti dall'accordo conciliativo vengono iscritti a ruolo, maggiorati della sanzione del 45% parametrata al residuo dovuto a titolo di imposta.

Per il versamento operano le disposizioni dell'art. 8 del DLgs. 218/97, relativo all'accertamento con adesione, quindi:

- le rate potranno essere 8 trimestrali oppure, se gli importi superano i 50.000,00 euro, 16 trimestrali;

- ferma restando la validità della conciliazione, la decadenza dalla dilazione non dovrebbe verificarsi se la prima rata o la totalità delle somme dovute sono oggetto di “lievi inadempimenti” (insufficiente versamento per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000,00 euro, oppure tardivo pagamento contenuto nei 7 giorni);
- nei casi di cui al punto precedente e in ipotesi di tardivo versamento di una rata posteriore alla prima entro il termine per il pagamento di quella successiva, è irrogata, sull’importo non pagato o pagato tardivamente, la sanzione del 30%;
- nei casi di cui al punto precedente, è possibile il ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva o, in ipotesi di versamento in unica soluzione oppure di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza.

Le novità relative agli effetti sanzionatori del tardivo pagamento delle rate operano per le conciliazioni e per le mediazioni perfezionate a decorrere dal 22.10.2015.

Per contro, la disciplina generale sulla conciliazione (ivi inclusa la novità consistente nella sua estensione al grado di appello) si applica dall’1.1.2016.

## **9 SOSPENSIONE DELL’ATTO IMPUGNATO**

La domanda di sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato continua a poter essere presentata sia con il ricorso sia con istanza separata. Però, la relativa decisione andrà subito comunicata alle parti in udienza, e non più in un momento successivo.

Risolvendo, a favore dell’Amministrazione finanziaria, una disputa che da anni interessa le Commissioni tributarie, si afferma che sulle somme oggetto di provvedimento cautelare sono dovuti gli interessi di cui all’art. 4 del DM 21.5.2009, al tasso, quindi, del 4,5% annuo.

## **10 SOSPENSIONE DELLA SENTENZA**

Viene confermato, dal punto di vista normativo, quanto già affermato dalla Corte Costituzionale (sentenza 17.6.2010 n. 217) sulla possibilità di sospendere l’effetto delle sentenze.

La sospensione della sentenza di primo grado può essere chiesta con l’appello principale, l’appello incidentale o con atto separato, sempre che detto atto sia notificato alle controparti e depositato in segreteria.

Il presupposto per ottenerla è la dimostrazione di gravi e fondati motivi, che si concretizzano, in breve, nella verosimiglianza della pretesa e nel danno grave e irreparabile.

La decisione avviene nella prima camera di consiglio utile (dandone comunicazione alle parti almeno 10 giorni liberi prima), e la sospensione, in caso di eccezionale urgenza, può essere disposta in via presidenziale mediante decreto.

L’ordinanza non è impugnabile e può essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia. Sulle somme sospese sono dovuti gli interessi di cui all’art. 4 del DM 21.5.2009, quindi al tasso del 4,5% annuo.

Lo stesso procedimento, in generale, è contemplato per richiedere la sospensione della sentenza emessa dal giudice di appello impugnata tramite ricorso per Cassazione. In tal caso, la domanda non va presentata, però, alla Corte di Cassazione ma alla stessa Commissione Tributaria Regionale. Affinché la domanda venga esaminata, è necessaria la produzione del certificato di deposito del ricorso per Cassazione.

## **11 SPESE PROCESSUALI**

Ribadito il criterio generale della soccombenza, viene sancito che la compensazione delle spese .....

può avvenire solo “*in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate*”.

Una questione molto importante riguarda la possibilità, ora affermata in via espressa, che il giudice possa condannare la parte soccombente a somme aggiuntive rispetto alle spese processuali, e precisamente:

- alla c.d. “responsabilità processuale aggravata” (che richiede la mala fede, il dolo o la colpa grave della controparte, si pensi al mancato annullamento di un ruolo fondato su una pretesa annullata dal giudice, o ad una domanda di rimborso basata su documenti falsi);
- a somme determinate secondo equità (che ha requisiti meno stringenti, lasciati in gran parte alla discrezionalità del giudice).

## **12 RICORSO PER CASSAZIONE**

Si ammette, anche nel contenzioso tributario, il ricorso in Cassazione “*per saltum*”.

Su accordo delle parti, quindi, la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale può essere immediatamente impugnata tramite ricorso in Cassazione, solo, tuttavia, per violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

## **13 RIASSUNZIONE A SEGUITO DI RINVIO DELLA CASSAZIONE**

Viene dimezzato il termine per la riassunzione del processo a seguito del rinvio della causa, in primo o in secondo grado, ad opera della Corte di Cassazione, che passa da un anno a sei mesi.

Viene inoltre sancito che:

- in caso di omessa o non tempestiva riassunzione del processo in sede di rinvio, la riscossione avviene per gli interi importi indicati nell’atto impugnato;
- in caso di sentenza di Cassazione di annullamento con rinvio, la riscossione avviene per l’ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado.

## **14 ESECUZIONE DELLE SENTENZE**

Il regime di esecutività delle sentenze viene interamente riformato, prevedendone l’immediata esecutività anche se la pronuncia non è ancora definitiva.

In caso di sentenza di accoglimento del ricorso, l’ente impositore, entro 90 giorni dalla notifica della sentenza, dovrà restituire quanto già corrisposto per effetto della normativa in tema di riscossione frazionata. Se ciò non avvenisse, il contribuente, a differenza di quanto accadeva nel sistema pregresso, può azionare il giudizio di ottemperanza senza attendere la formazione del giudicato (quindi può domandare al giudice di adottare il provvedimento di restituzione delle somme in luogo dell’ente impositore).

Nella menzionata ipotesi, la restituzione delle somme non può essere mai subordinata alla prestazione di idonea garanzia.

Quanto esposto vale anche per le sentenze di condanna alla restituzione di somme derivanti da domanda di rimborso del contribuente.

Nella suddetta fattispecie, però, l’immediata esecutività non vale sempre, posto che in merito agli importi superiori a 10.000,00 euro, il giudice, tenuto conto della solvibilità del contribuente, può subordinare l’erogazione alla prestazione di apposita garanzia.

Il contenuto della garanzia sarà disciplinato da un decreto ministeriale, sulla base di quanto previsto per i rimborsi IVA.

Sono, inoltre, immediatamente esecutive anche le sentenze concernenti atti relativi alle operazioni catastali (i c.d. “avvisi di classamento”).

Le suddette novità si applicano dall’1.6.2016.