Nuovo processo tributario: dure critiche alle due circolari dell'Agenzia Entrate e dell'Agenzia Dogane e Monopoli

di Maurizio Villani

Pubblicato il 12 Gennaio 2016

con due circolari di fine 2015, il fisco ha proposto interpretazioni restrittive delle norme relative alla parziale riforma del processo tributario; si tratta di un comportamento che espone l'amministrazione a critiche, in quanto il compito delle Agenzie fiscali è quello di applicare la legge non di interpretarla a proprio favore. Su alcune importanti questioni giuridiche e processuali le Agenzie hanno commentato le nuove norme in modo restrittivo, con motivazioni che non condivido assolutamente, come cercherò di esporre nel presente articolo...

In attuazione dell'art. 10 della legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, il Titolo II del Decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015, pubblicato nel S.O. n. 55/L alla G.U. del 07 ottobre 2015, ha apportato rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel Decreto legislativo del 31 dicembre 1992 n. 546 e successive modifiche ed integrazioni, concernente la disciplina del processo tributario.

In sintesi, le più importanti modifiche a maggior tutela del contribuente e del suo difensore, che peraltro hanno ripreso molte mie proposte legislative **a tutela del contribuente e del suo difensore tributario, riguardano:**

- l'applicazione della conciliazione giudiziale anche al giudizio di appello ed alle controversie soggette a reclamo/mediazione, con riduzione sensibile delle sanzioni;
- la tutela cautelare estesa a tutte le fasi del processo, anche nel giudizio di revocazione;
- l'immediata esecutività delle sentenze, anche non definitive;
- la previsione del giudizio di ottemperanza come unico meccanismo processuale di esecuzione delle sentenze, siano esse definite o meno, escludendo la possibilità di ricorso all'ordinaria procedura

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

civile esecutiva;

- l'estensione dell'ambito di operatività del reclamo/mediazione alle controversie di tutti gli enti impositori nonché degli agenti della riscossione pubblici e privati;
- la competenza esclusiva per territorio della Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, anche se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate (Centri di Servizio di Venezia e Pescara);
- le nuove norme sulle spese del giudizio e sul risarcimento dei danni (art. 96, primo e terzo comma, c.p.c.);
- il pagamento immediato delle spese di giudizio a favore del contribuente e del suo difensore, mentre per le spese di giudizio a favore degli enti impositori bisogna attendere il passaggio in giudicato della sentenza;
- la possibilità di ottenere la sospensione del processo (art. 295 c.p.c.);
- la possibilità di chiedere la sospensione delle esecuzioni delle sentenze di primo e secondo grado (artt. 283 e 373 c.p.c.);
- la possibilità di poter chiedere sempre, anche in grado di appello e di ricorso per Cassazione, la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, se da questa può derivare al contribuente un danno grave ed irreparabile;
- la possibilità del ricorso "per saltum" in Cassazione (artt. 360, comma 2, e 366 c.p.c.);
- l'applicazione dell'art. 182 c.p.c.;
- l'affidamento alla Commissione Tributaria, in composizione monocratica, della cognizione dei giudizi di ottemperanza instaurati per il pagamento di somme di importo non superiore a € 20.000 euro e, in ogni caso, per il pagamento delle spese di giudizio;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- in caso di rinvio della causa alla Commissione Tributaria Provinciale o Regionale da parte della Corte di Cassazione, il termine per la riassunzione del giudizio, previsto dall'art. 63, comma 1, D.Lgs. n. 546 cit., è stato ridotto da un anno a sei mesi, decorrenti dalla pubblicazione della sentenza; il predetto termine di sei mesi coincide con quello già previsto dall'art. 43 del D.Lgs. n. 546 cit. per la riassunzione del giudizio interrotto o sospeso ed il termine ridotto si applica per le sentenze depositate dal 1° gennaio 2016 e risponde all'obiettivo di accelerare la definitiva conclusione del processo.

Le nuove norme processuali operano in relazione a tutti i giudizi pendenti alla data dell'1 gennaio 2016 "non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema, infatti, verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze" (relazione illustrativa al decreto di riforma**).**

Per quanto riguarda l'impugnabilità delle risposte agli interpelli, le stesse non sono impugnabili tranne nel caso degli interpelli disapplicativi, per i quali è prevista una tutela giurisdizionale differita solamente in sede di impugnazione dell'eventuale e correlato atto di accertamento.

Questa previsione risolve, finalmente, ogni dubbio sulla natura delle risposte ed esclude una tutela giurisdizionale specifica.

In merito alla parziale riforma del processo tributario sono state redatte:

- dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la circolare n. 21/D del 23/12/2015 (protocollo n. 142680/R.U.);

- dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione – la circolare n. 38/E del 29/12/2015, con un allegato.

Su alcune importanti questioni giuridiche e processuali le suddette Agenzie hanno commentato le nuove norme in modo restrittivo, con motivazioni che non condivido assolutamente, come cercherò di esporre nel presente articolo.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. **CIRCOLARE N. 21/D DEL 23/12/2015 DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI.**

1. **Risorse proprie tradizionali – Sospensive –**

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la succitata circolare, ha precisato a pag. 10:

"In proposito si ricorda che, qualora l'atto impositivo impugnato abbia ad oggetto **risorse proprie tradizionali**, gli uffici, nel primo atto difensivo utile, avranno cura di precisare nelle conclusioni, in via preliminare, che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 244, paragrafo 2, del Reg. CEE n. 2913/92, ora articolo 45, par. 3, del Reg. U.E. n. 952/2013, applicabile dal 1° maggio 2016, **l'eventuale sospensione dell'atto deve essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità ivi previste".**

La suddetta precisazione viene ribadita alle pagine 14, 15 e 26 della circolare.

Non sono assolutamente d'accordo con la suddetta restrittiva interpretazione.

Innanzitutto, occorre precisare che per "**risorse proprie tradizionali"** bisogna fare riferimento all'art. 2 della Decisione Comunità Europea del 07 giugno 2007 n. 436/2007 (in G.U.U.E. n. 163 del 23 giugno 2007), abrogata dall'art. 10, Dec. UE n. 335 del 26 maggio 2014 (in G.U.U.E. n. L 168 del 07 giugno 2014), ma in parte ancora applicabile.

In sostanza, costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione europea le entrate provenienti:

1. da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, **dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni delle Comunità sugli scambi con Paesi terzi;**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2. **dagli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie (IVA riscossa all'importazione).**

Ai sensi del medesimo articolo abrogante, il succitato art. 2 rimane applicabile al calcolo ed all'adeguamento delle entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota di prelievo all'imponibile IVA determinato in modo uniforme e limitato al 50-55% del PNL o dell'RNL di ciascuno Stato membro, secondo l'esercizio di riferimento.

Chiarito quanto sopra su cosa deve intendersi per "**risorse proprie tradizionali**", occorre precisare che, in tema di sospensione della riscossione, le norme di riferimento, peraltro citate dalla stessa circolare, sono le seguenti:

- art. 244, paragrafo 2, del Regolamento Comunità Economica Europea del 12/10/1992 n. 2913/92 (in G.U.U.E. del 19/10/1992 n. 302); il presente articolo, prima abrogato dall'art. 186 Reg. CE n. 450 del 23 aprile 2008 (G.U.U.E. del 04 giugno 2008, in L. 145) con efficacia dall'adozione delle disposizioni di applicazione, **è stato da ultimo abrogato dall'art. 286 Reg. UE n. 952 del 09 ottobre 2015 (G.U.U.E. del 10/10/2013, n. L 269) con efficacia dal 01/05/2016;**

- **art. 45, paragrafo 3, del suddetto Regolamento n. 952/2013, sempre dall'01 maggio 2016;**

- **alla fine del 2015 è stato approvato dalla Commissione il regolamento delegato 2015/2446, che integra il regolamento 952/2013 sul nuovo Codice Doganale dell'Unione (C.D.U.), rendendone possibile l'applicazione a partire dal 1° maggio 2016; in parallelo con l'adozione del regolamento delegato di compendio al C.D.U., anche le implementing provisions sono ora parte del diritto vivente, con la pubblicazione del regolamento 2015/2447 della Commissione.**

I suddetti articoli, sostanzialmente identici nel contenuto, anche se con decorrenze diverse, stabiliscono che:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. la presentazione di un ricorso non sospende l'applicazione della decisione contestata;

2. **le autorità doganali** sospendono, tuttavia, interamente o in parte, l'applicazione di tale decisione quando hanno fondati motivi di ritenere che la decisione contestata sia incompatibile con la normativa doganale o che vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato;

3. **soltanto nella precedente ipotesi di cui al n. 2, quando la decisione contestata ha per effetto l'obbligo di pagare dazi all'importazione o dazi all'esportazione, la sospensione dell'attuazione di tale decisione è subordinata alla costituzione di una garanzia, a meno che sia accertato, sulla base di una valutazione documentata, che tale garanzia può provocare al debitore gravi difficoltà di carattere economico e sociale.**

Da quanto sopra esposto e precisato risulta evidente che:

- **la succitata normativa doganale si riferisce esclusivamente alla sospensione amministrativa, peraltro limitata ai soli dazi all'importazione o dazi all'esportazione per la garanzia, oltretutto con i limiti valutativi delle gravi difficoltà che questa garanzia può provocare al debitore sia dal punto di vista economico che sociale;**

- **nessun riferimento legislativo comunitario è fatto alla sospensione giudiziale, disciplinata dal nuovo art. 47 D.Lgs. n. 546 cit., nel senso che la sospensione può, non deve come pretende l'Agenzia, anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui al novellato art. 69, comma 2, D.Lgs. n. 546 cit. (vedi, peraltro, art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 156 citato).**

Quindi, è sbagliata e non è condivisibile l'affermazione dell'Agenzia secondo la quale "l'eventuale sospensione dell'atto deve (!!) essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità ivi previste" (pag. 10).

2. **Risorse proprie tradizionali - Conciliazione – Mediazione**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'Agenzia con la citata circolare per le risorse proprie tradizionali, anche in contrasto con precedenti istruzioni, non ritiene applicabili gli istituti processuali della conciliazione giudiziale e della mediazione.

Anche su questa interpretazione non sono assolutamente d'accordo per i seguenti motivi.

Innanzitutto, l'Agenzia ha scritto:

1. "**Sul punto, diversamente dalle precedenti istruzioni diramate alle strutture territoriali con la nota prot. n. 1287/IV/04 dell'08/06/2004 dell'ex Area Affari Giuridici e Contenzioso, si evidenzia che la conciliazione non può avere ad oggetto le risorse proprie tradizionali.**

La ratio dell'inapplicabilità della conciliazione a tali tributi risiede nella prevalente disciplina di rango unionale che regolamenta l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione degli stessi in favore del bilancio dell'Unione e che limita a casi tassativi – **tra i quali non rientra la conciliazione -** le ipotesi in presenza delle quali gli Stati membri sono esentati dal loro obbligo di messa a disposizione degli importi accertati **(art. 17, paragrafo 2, del Reg. CEE n. 1150/2000 del 22/05/2000)" (pag. 11 della citata circolare)**;

2. "**Al riguardo, si precisa che, pur nel silenzio del legislatore, sono da ritenersi esclusi dalla mediazione, ma non dal reclamo, anche gli atti aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali; tale eccezione non vale per gli atti di irrogazione delle relative sanzioni per i quali si applica sia il reclamo che la mediazione.**

L'inapplicabilità della mediazione a tali tributi risiede nella prevalente disciplina di rango unionale che regolamenta l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione degli stessi in favore del bilancio dell'Unione e che limita a casi tassativi **– tra i quali non rientra la mediazione -** le ipotesi in presenza delle quali gli Stati membri sono esentati dal loro obbligo di messa disposizione degli importi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

accertati **(art. 17, comma 2, Reg. CE 1150/2000 del 22/05/2000)".** (pag, 20 della citata circolare).

Il succitato art. 17, comma 2, del Regolamento CE, EURATOM n. 1150/2000 del Consiglio del 22 maggio 2000 (in G.U. L 130 del 31/05/2000) testualmente dispone:

"**Gli Stati membri sono dispensati dall'obbligo di mettere a disposizione della Commissione gli importi corrispondenti ai diritti accertati che risultano irrecuperabili:**

1. **o per cause di forza maggiore;**
2. **o per altri motivi che non sono loro imputabili.**

Gli importi di diritti accertati sono dichiarati irrecuperabili con decisione dell'autorità amministrativa competente che constata l'impossibilità del recupero.

Gli importi di diritti accertati sono considerati **irrecuperabili al più tardi dopo un periodo di cinque anni** dalla data alla quale l'importo è stato accertato a norma dell'articolo 2 oppure, **in caso di ricorso amministrativo o giudiziario,** dalla pronuncia, dalla notifica o dalla pubblicazione della decisione definitiva.

In caso di pagamento scaglionato, il periodo massimo di cinque anni inizia a decorrere dalla data dell'ultimo pagamento effettivo nella misura in cui quest'ultimo non saldi il debito.

Gli importi dichiarati o considerati irrecuperabili sono ritirati definitivamente dalla contabilità separata di cui all'articolo 6 paragrafo 3, lettera b)."

Della succitata normativa non risulta assolutamente l'impedimento ad utilizzare gli istituti processuali della conciliazione giudiziale e della mediazione, tanto è vero che la stessa Agenzia riconosce che il novellato D.Lgs. n. 546 cit. non prevede nulla in proposito ("**pur nel silenzio del legislatore" pag. 20 della citata circolare) e persino in contrasto con precedenti istruzioni diramate dalle strutture territoriali della stessa Agenzia (pag. 11 della citata circolare).**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'interpretazione dell'Agenzia è totalmente errata perché:

- la conciliazione e la mediazione non rientrano assolutamente tra i **casi tassativi** previsti dal succitato art. 17, perché non rientrano tra le cause di forza maggiore, non rientrano tra i motivi che non sono imputabili allo Stato membro (in questo caso l'Italia), tanto è vero che nell'attuale processo tributario non è prevista un'esclusione espressa, ma è lasciata all'Agenzia la discrezionalità di poter definire bonariamente una controversia, che, in ipotesi, potrebbe dar torto totale all'Agenzia stessa con grave danno economico e finanziario allo Stato membro;

- non rientrano neppure tra i casi irrecuperabili, perché l'Agenzia ha tutti gli strumenti giuridici per la riscossione delle somme;

- infine, se per ipotesi si dovesse aderire alla tesi dell'Agenzia, si avrebbe l'assurdo che la mediazione non sarebbe applicabile per le risorse proprie tradizionali mentre sarebbe applicabile per le relative sanzioni (pag. 20 della citata circolare), senza tener conto delle complicanze processuali e del fatto che la sanzione è applicata in riferimento all'imposta (oltretutto, con le modifiche intervenute con il D.Lgs. n. 158 del 24/09/2015, applicabile dall'01 gennaio 2016 con la legge finanziaria 2016); infatti, per assurdo, in questi casi potrebbe porsi il dubbio del doppio ricorso, uno diretto per i tributi non oggetto di mediazione ed uno, invece, secondo la nuova procedura di cui al D.Lgs. n. 156/2015 (il che è un assurdo processuale).

In definitiva, non sono assolutamente d'accordo con l'interpretazione dell'Agenzia e, quindi, ritengo applicabili anche alle risorse proprie tradizionali:

- **la mediazione (novellato art. 17-bis n. 546 cit.);**

- **la conciliazione (novellati art. 48, 48-bis e 48-ter D.Lgs. n. 546 cit.).**

Oltretutto, la stessa Agenzia per le tasse portuali di cui al D.P.R. n. 107/2009, il cui gettito è di competenza delle Autorità Portuali, ritiene applicabili i due istituti della conciliazione e della mediazione, come peraltro disposto con la nota n. 97664/R.U. del 05 ottobre 2015 della Direzione Centrale legislazione (pagg. 11 e 20 della citata circolare).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Solo una provata diligenza professionale esime il dichiarante doganale dall'applicazione delle sanzioni, come chiarito dalla circolare n. 22/D del 28 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Infine, si precisa che gli atti ed i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'art. 14 del regolamento CEE n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999 sono di competenza del Giudice amministrativo, come previsto dall'art. 49 della Legge n. 234 del 24 dicembre 2012 (in G.U. n. 3 del 04/01/2013).

3. RISORSE PROPRIE TRADIZIONALI - NON E' AMMESSA LA RISCOSSIONE FRAZIONATA

La novella legislativa del D.Lgs. n. 156 cit. **non** ha modificato l'art. 68, comma 3-bis, D.Lgs. n. 546 cit., come aggiunto dall'art. 10, comma 2, della Legge n. 161 del 30 ottobre 2014.

Di conseguenza, per le risorse proprie tradizionali (dazi ed IVA riscossa all'importazione) non è ammessa la riscossione frazionata, come previsto dal Regolamento CE n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992, come riformato dal Regolamento UE n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 09 ottobre 2013 e dalle altre disposizioni dell'Unione Europea in materia (pag. 17 della citata circolare).

In ogni caso, in merito al novellato art. 68, comma 1, lettera c-bis, D.Lgs. n. 546 cit., l'Agenzia precisa: "Al riguardo, per i tributi gestiti dall'Area Dogane di questa Agenzia per i quali, come noto, non è prevista la riscossione frazionata, la modifica introdotta con la citata lettera c-bis) **non rileva**" (pag. 16 della citata circolare).

Secondo me, non è corretto dal punto di vista processuale quanto sopra scritto perché l'art. 68, comma 1, contiene nel secondo periodo l'importante precisazione che: "Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto".

Inoltre, anche a titolo informativo, occorre precisare che il succitato art. 10 della Legge n. 161/2014 ha stabilito che:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- **le disposizioni di cui all'art. 1, comma 544, della Legge n. 228 del 24/12/2012** (riscossione coattiva fino a mille euro ed impossibilità di procedere alle azioni cautelari ed esecutive prima di 120 giorni dall'invio di una comunicazione) **non** si applicano alle entrate che costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea né all'IVA riscossa all'importazione **(comma 1);**

- non si annullano automaticamente i crediti d'imposta fino a 2.000 euro decorsi sei mesi dall'01 luglio 2013 **(comma 3), lett. a);**

- i criteri e le linee guida di cui alla precedente lett. a) non possono escludere o limitare le attività di riscossione di crediti afferenti alle risorse proprie tradizionali e all'IVA riscossa all'importazione **(comma 3, lett. b).**

4. **RISORSE PROPRIE TRADIZIONALI ED IVA RISCOSSA ALL'IMPORTAZIONE – RIMBORSI IMMEDIATI – GIUDICATO**

L'Agenzia, in merito al novellato art. 69 D.Lgs. n. 546 cit. (in vigore **all'01/06/2016** "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente"), con la succitata circolare **(pagg. 17 e 18),** così scrive: "Si aggiunge altresì che nei casi di rimborsi di somme costituite da risorse proprie tradizionali e IVA riscossa all'importazione, alla disposizione di cui al suddetto comma 1 (dell'art. 69) dovrà essere fornita una lettura **coerente con i principi di corretta tutela dell'erario unionale,** ispiratori del novellato art. 68, comma 3-bis, **a mente del quale il rimborso di somme, indipendentemente dal relativo importo, o lo svincolo di una garanzia può avvenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'operatore.**

Ciò in quanto, come precisato dai servizi della Commissione, qualora all'esito definitivo del giudizio fosse impossibile recuperare gli importi medio termine rimborsati al contribuente per una sua sopravvenuta insolvibilità, lo Stato membro viene ritenuto finanziariamente responsabile nei confronti del bilancio dell'Unione europea con conseguente obbligo per lo stesso di messa a disposizione delle somme in questione".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In sostanza, secondo l'Agenzia, in materia doganale, il rimborso a favore del contribuente dovrebbe essere fatto solo con il passaggio in giudicato della sentenza, ricollegandosi ad una precedente nota del 14 marzo 2012 delle Direzioni generali Fiscalità e Unione doganale, da una parte, e Bilancio, dall'altra, della Commissione europea volta a dare soluzione definitiva ad un quesito posto dall'Agenzia delle Dogane circa la possibilità di svincolare o meno – in caso di sentenze delle Commissioni Tributarie sfavorevoli per gli uffici doganali – la garanzia prestata dal contribuente per ottenere una sospensione amministrativa o giurisdizionale.

Anche in questo caso non sono assolutamente d'accordo con l'Agenzia, che tende a depotenziare l'importante principio stabilito:

- **dal novellato art. 67-bis D.Lgs. n. 546 cit., secondo il quale: "Le sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo" (a far data dall'01/06/2016);**

- **dal novellato art. 69, comma 1, D.Lgs. n. 546 cit., secondo il quale: "Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive.** Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia" **(a far data dall'01/06/2016).**

Di conseguenza, l'errata interpretazione dell'Agenzia rischia di configurarsi priva di riferimenti puntuali, impropria perché il codice doganale non disciplina assolutamente il rapporto tra pagamento e processo (tanto è vero che non viene citato alcun articolo) e, soprattutto, in palese contrasto con i novellati artt. 67-bis e 69 che indicano genericamente tutte le "sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente", senza fare distinzione tra imposte erariali ed imposte doganali.

Di conseguenza, in caso di soccombenza, l'Agenzia:

- deve pagare entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza di condanna ovvero dalla presentazione della garanzia (art. 69, comma 4, citato);

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- può chiedere al giudice la prestazione di idonea garanzia (art. 69, commi 1,2 e 4, citati ed art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 156 cit.);

- deve rimborsare i costi della garanzia anticipati dal contribuente, in caso di soccombenza all'esito definitivo del giudizio (artt. 69, comma 3, e novellato art. 15, comma 2-ter, D.Lgs. n. 546 cit.).

Inoltre, in caso di mancata esecuzione della sentenza, il contribuente può chiedere il giudizio di ottemperanza, anche se la sentenza non è passata in giudicato (artt. 69, comma 5, cit. e novellati 68, comma 2, e 70 D.Lgs. n. 546 cit.).

5. **MEDIAZIONE – MANCATO PERFERZIONAMENTO**

L'Agenzia, a pag. 24 della citata circolare, scrive: **"In caso di mancato perfezionamento dell'accordo di mediazione per omesso versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata concordata, l'atto impositivo originario continua a produrre effetti".**

Non sono assolutamente d'accordo con questa tranciante interpretazione, che peraltro contrasta con quanto scritto dall'Agenzia delle Entrate con la citata circolare n. 38 del 29/12/2015 (pagg. 40-41-42-43 e 65).

Infatti, l'Agenzia delle Entrate scrive quanto segue sulle nuove regole per il pagamento delle somme dovute a seguito dell'accordo di mediazione.

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

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

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il legislatore ha infatti inteso uniformare le regole che presiedono alle modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione.

Pertanto, è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme "in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro", secondo quanto previsto dall'articolo 8, comma 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Inoltre, ai sensi della medesima disposizione, "Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre".

"Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata".

In precedenza, la rateizzazione era ammessa in un massimo di otto rate, elevate a dodici nel caso di somme superiori ai cinquantamila euro, secondo quanto stabilito dal previgente articolo 48 del decreto n. 546, richiamato dal comma 8 del previgente articolo 17-bis del medesimo decreto.

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

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

Si evidenza come il regime punitivo risulti mitigato dalla riforma, posto che nella pregressa disciplina la sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 si applicava sul residuo importo in misura doppia.

Con riferimento ai procedimenti aventi ad oggetto avvisi di accertamento esecutivi, emessi ai sensi dell'articolo 29 del D.L. n. 78 del 2010, si precisa che il recupero delle somme non versate a seguito della

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

mediazione va effettuato mediante l'intimazione ad adempiere al pagamento, prevista dalla medesima norma.

Trova applicazione, altresì, il comma 2 dell'articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973, secondo cui è esclusa la decadenza in caso di c.d. "**lieve inadempimento**", dovuto a:

1. insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al tre per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;

2. tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

Nei casi in cui l'insufficiente o il tardivo pagamento integri un **"lieve inadempimento**", si procede – ai sensi del comma 5 del citato articolo 15-ter – all'iscrizione a ruolo "dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi".

La predetta iscrizione a ruolo non è eseguita – a norma del successivo comma 6 dell'articolo 15-ter – se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento.

Occorre infine precisare che le disposizioni di cui all'articolo 8, comma 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 159 del 2015, sono sicuramente applicabili ai procedimenti di mediazione pendenti alla data del 1° gennaio 2016, per i quali la mediazione si sia perfezionata a decorrere dalla medesima data".

In definitiva:

- la mediazione "si perfeziona con il versamento" ma rimane sempre valida anche in caso di omesso, insufficiente o tardivo pagamento, che l'Agenzia può sempre recuperare con i mezzi di riscossione sopra esposti;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- infatti, bisogna distinguere la **"perfezione"** dalla **"validità"**, tanto è vero che il legislatore non prevede che si debba fare riferimento all'atto impugnato in caso di mancato o insufficiente pagamento (né l'Agenzia delle Entrate segue l'interpretazione dell'Agenzia delle Dogane), come peraltro precisato dalla Corte di Cassazione con le sentenze n. 10086 del 30/04/2009 e n. 18962/2005;

- **la mediazione (come la conciliazione) ha efficacia novativa del precedente rapporto,** con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e dall'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento;

- oltretutto, il legislatore, con la novella legislativa del D.Lgs. n. 156 citato ha inteso **uniformare** le regole che presiedono alle modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione **(Circolazione n. 38 del 29/12/2015 dell'Agenzia delle Entrate, pag. 63);**

- **ultimamente, la CTP di Milano, con la sentenza n. 7915/40/2015 ha stabilito che l'accertamento con adesione impedisce il ricorso al giudice tributario, anche se il contribuente non ha pagato l'importo concordato con il fisco (Il Sole 24 ore di lunedì 11/01/2016, pag. 22).**

2. **CIRCOLARE N. 38/E DEL 29/12/2015 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE – DIREZIONE CENTRALE AFFARI LEGALI, CONTENZIOSO E RISCOSSIONE**

1. **RECLAMO E MEDIAZIONE – TERMINE DEI 90 GIORNI –**

Il novellato art. 17-bis, comma 2, D.Lgs. n. 546 citato testualmente dispone: **"Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale".**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'Agenzia delle Entrate, con la citata circolare n. 38/E del 29/12/2015, a pag. 35, così scrive: **"Il termine di 90 giorni va computato dalla data di notifica del ricorso all'ente impositore. Se la notifica del ricorso è effettuata a mezzo del servizio postale, il predetto termine decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'ente destinatario, in analogia con quanto accade per la decorrenza del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, alla luce del prevalente indirizzo della giurisprudenza della Corte di Cassazione".**

In effetti, sulla decorrenza del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, in caso di spedizione per posta del ricorso introduttivo (**art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 546 cit.),** la Corte di Cassazione:

- **in un primo momento, aveva ritenuto che il termine di 30 giorni dovesse decorrere dalla data di spedizione del ricorso e non dalla sua ricezione (sentenze n. 20262 del 14/10/2004; n. 14246 del 19/06/2007 e n. 1025 del 18/01/2008);**
- **invece, successivamente, ha cambiato indirizzo, ritenendo che il termine dovesse decorrere dalla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario (in tal senso, Cass. sentenze n. 12185 del 15/05/2008; n. 9173 del 21 aprile 2011; n. 10815 del 28 giugno 2012; n. 16565 del 28 settembre 2012; n. 19677 del 12 novembre 2012 e n. 18373 del 26 ottobre 2012).**

Ultimamente, però, la Corte di Cassazione ha nuovamente cambiato indirizzo, ritenendo che per la rituale costituzione in giudizio si deve tenere conto soltanto della data di spedizione e non di ricezione del ricorso da parte del resistente (artt. 22, comma 1, citato e 53, comma 2, D.Lgs. n. 546 citato), con le seguenti pronunce:

- **Cassazione – Sesta Civile T -, ordinanza n. 18121 depositata il 15 settembre 2015;**
- **Cassazione – Sezione Quinta civile – sentenza n. 1025 depositata il 18 gennaio 2008;**
- **Cassazione – Sezione Tributaria Civile – sentenza n. 7373 depositata il 31 marzo 2011.**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sull'argomento si rinvia all'interessante e condivisibile articolo di Sergio Trovato pubblicato su Italia Oggi di mercoledì 06 gennaio 2016.

In definitiva, non sono assolutamente d'accordo sull'interpretazione data dall'Agenzia con la citata circolare perché:

- la recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, peraltro con riferimento agli artt. 22, comma 1, e 53,, comma 2, D.Lgs. n. 546 cit., ha nuovamente cambiato indirizzo, per cui oggi si deve tenere conto della data di spedizione e non della data di ricezione **(Cass., ordinanza n. 18121/2015 citata)**;

- oltretutto, il novellato art. 17-bis, comma 2, citato fa espressamente decorrere i novanta giorni dalla **"data di notifica"** e non certo dalla data di ricezione (inoltre, il citato art. 22 fa riferimento alla "proposizione del ricorso").

L'art. 10 della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), al primo comma, testualmente dispone: **"I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".**

Ciò non si sta verificando nel caso di specie, perché l'Agenzia non deve dare indicazioni sbagliate, con il rischio di far cadere in errore i contribuenti ed i loro difensori.

Infatti, aderendo all'errata interpretazione dell'Agenzia, si rischia l'inammissibilità del ricorso se depositato oltre i trenta giorni dalla scadenza dei novanta giorni.

Pertanto, consiglio a tutti i contribuenti ed ai loro difensori tributari di non dare seguito all'interpretazione errata dell'Agenzia delle Entrate e di rispettare scrupolosamente i termini tenendo conto della data di spedizione e non di ricezione, come opportunamente precisato con l'importante ordinanza della Corte di Cassazione n. 18121 depositata il 15 settembre 2015 e totalmente ignorata dall'Agenzia delle Entrate con la citata circolare.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A titolo informativo, si fa presente che per gli Enti Locali l'IFEL con la nota del 18 dicembre 2015 reputa opportuno formulare un diniego espresso adeguatamente motivato, tenuto conto delle spese di giustizia (art. 15, commi 2-septies e 2-octies D.Lgs. n. 546 cit.).

2. SISTEMA SANZIONATORIO – CONTINUAZIONE

L'Agenzia con la citata circolare, alle pagine 39 e 62, così scrive: "Si evidenzia, inoltre, che a seguito della riforma del sistema sanzionatorio tributario recata dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, è stato modificato l'articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 concernente il concorso di violazioni e la continuazione.

In particolare, è stata estesa anche al reclamo/mediazione la disciplina recata dal comma 8 del citato articolo 12 – secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta – che nella formulazione originaria era prevista solo per le ipotesi di accertamento con adesione".

Quanto sopra è stato ribadito anche a pag. 62 della citata circolare: "Si evidenzia, infine, che, a seguito delle modifiche arrecate al sistema sanzionatorio tributario dal D.Lgs. n. 158 del 2015, è stato modificato l'art. 12, comma 8, del D.Lgs. n. 472 del 1997, concernente il "concorso di violazioni e continuazione", al fine di specificare che la disciplina del cumulo giuridico in caso di conciliazione è identica a quella prevista per l'accertamento con adesione.

In particolare, è stata estesa anche alla conciliazione giudiziale la disciplina recata dal citato articolo 12, comma 8, secondo cui:

"le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta".

Il D.Lgs. n. 158 del 2015, entrato in vigore l'01/01/2016, ha modificato l'art. 12, comma 8, D.Lgs. n. 472/1997 nel senso che:

"**Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale,** in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta".

Si tratta di una modifica legislativa peggiorativa per il contribuente per quanto riguarda la mediazione tributaria e la conciliazione giudiziale.

Di conseguenza, con il cambiamento delle sanzioni, bisogna distinguere:

1. va salvaguardato il principio del **"favor rei"** quando la violazione sia stata commessa in vigenza di una norma che stabiliva **una sanzione più grave (art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997); si rinvia alla nota interna protocollo n. 164580/2016 dell'Agenzia delle Entrate, utilizzando anche l'istituto dell'autotutela o chiedendo l'intervento del giudice tributario (Cassazione, sentenza n. 26061 depositata il 30/12/2015);**

2. mentre, nel caso inverso, quando come, nella fattispecie, la sanzione e la sua determinazione erano meno gravi, si deve tenere conto della precedente normativa.

In conclusione, secondo me, in caso di mediazione tributaria e conciliazione giudiziale concluse dal 1° gennaio 2016 in poi, è applicabile l'istituto giuridico della continuazione però con la determinazione delle sanzioni di cui ai commi 3 e 5 del previgente articolo 12 citato, **perché i fatti oggetto delle definizioni tributarie si sono verificati prima del 1° gennaio 2016.**

In sostanza, secondo me, bisogna scindere l'applicazione di un istituto particolare, come la continuazione, dalla determinazione dei criteri di applicazione delle sanzioni. Infatti:

- gli istituti processuali della mediazione tributaria e della conciliazione giudiziale (artt. 17-bis, 48, 48-bis e 48-ter D.Lgs. n. 546 cit.) definiti dal 1° gennaio 2016 in poi scontano la favorevole applicazione generale dell'istituto della continuazione (art. 12, comma 8, citato);

- nella determinazione delle sanzioni, però, sempre per i due suddetti istituti processuali, si deve tenere conto dei commi 3 e 5 del previgente articolo 12, perché si fa riferimento a fatti che si sono verificati in periodi d'imposta precedenti al 2016.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Una diversa e più restrittiva interpretazione, come vorrebbe l'Agenzia con la citata circolare, rischierebbe di vanificare proprio quegli istituti diretti a deflazionare il contenzioso tributario, come peraltro auspicato dalla stessa Agenzia (pagg. 54 e 55).

3. **ACCERTAMENTO CON ADESIONE – PERCENTUALE DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI**

L'Agenzia con la citata circolare in merito alla percentuale di riduzione delle sanzioni per l'accertamento con adesione:

- a pag. 39, fa riferimento "**a un terzo"**;
- invece, a pag. 62, fa riferimento "al 30 per cento".

Il giusto riferimento è **"ad un terzo"** (art. 15, comma 1, D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, tenuto conto delle modifiche dell'art. 1, comma 18, lett. c), della Legge n. 220 del 13 dicembre 2010, con effetto dal 1° febbraio 2011).

4. **CONCILIAZIONE – PUBBLICA UDIENZA**

L'Agenzia con la citata circolare, in merito alla conciliazione in udienza (nuovo art. 48-bis D.Lgs. n. 546 cit.), a pag. 60 scrive: "Anche nella nuova disciplina, invero, si deve ritenere che l'istanza per la conciliazione, anche ove contenuta in una memoria illustrativa, non possa prescindere dalla presentazione della richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione".

Non sono assolutamente d'accordo con la suddetta restrittiva interpretazione.

Il vecchio art. 48, al primo comma, stabiliva: "Ciascuna delle parti, **con l'istanza prevista dall'art. 33,** può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Quindi, c'era un esplicito riferimento all'istanza di pubblica udienza (art. 33, comma 1, D.Lgs. n. 546 cit.).

Con la nuova formulazione dell'art. 48-bis, invece, al primo comma si dispone: **"Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia".**

Di conseguenza, il legislatore non richiede più l'istanza di pubblica udienza perché la conciliazione giudiziale si può svolgere anche nell'udienza in camera di consiglio, quando le parti con atti scritti presentano la relativa istanza.

L'esperimento del tentativo di conciliazione non richiede la presenza fisica delle parti, come nel precedente processo, potendo il tutto svolgersi con la presentazione e scambio di atti scritti, che logicamente devono essere controllati dal giudice (art. 48-bis, comma 2, citato) nell'udienza in camera di consiglio e non necessariamente pubblica (quod lex voluit dixit).

A titolo informativo, si fa presente che per gli Enti Locali l'IFEL con la nota del 18 dicembre 2015 reputa opportuno formulare un diniego espresso adeguatamente motivato, tenuto conto delle spese di giustizia (art. 15, commi 2-septies e 2-octies D.Lgs. n. 546 cit.).

I nuovi articoli 48, 48-bis e 48-ter si applicano, in base a quanto stabilito dall'art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 156 cit., ai giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2016.

Si precisa che, in ordine ai predetti giudizi pendenti, se alla data del 1° gennaio 2016 la conciliazione risulta già perfezionata attraverso il pagamento delle somme dovute in unica soluzione o della prima rata, gli effetti restano disciplinati dalle norme vigenti al momento del perfezionamento.

Inoltre, la conciliazione giudiziale si può chiedere anche in grado di appello nell'ipotesi di rinvio della sentenza da parte della Corte di Cassazione in quanto tale soluzione risulta coerente al principio, desumibile da ripetute pronunce della Corte di Cassazione,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

secondo cui il giudizio di rinvio non costituisce la prosecuzione della pregressa fase di merito ma integra una nuova ed autonoma fase processuale, di natura rescissoria, funzionale all'emanazione di una sentenza che, senza sostituirsi, modificandola o riformandola, alla precedente, statuisce direttamente sulle domande proposte dalle parti (in tal senso, Cassazione sentenze n. 7781/2011; n. 14892/2000; n. 13833/2002; n. 1824/2005 e n. 4018/2006).

5. SOSPENSIONE DI UNA SENTENZA FAVOREVOLE AL CONTRIBUENTE

L'Agenzia con la citata circolare, in merito all'immediata esecutività delle sentenze ed alla possibilità di poterne sospendere gli effetti (artt. 52 e 62 bis D.Lgs. n. 546 novellato), alle pagine 68 e 69, scrive: "Per converso, nel caso in cui sia concessa, a richiesta dell'ufficio, la sospensione di una sentenza favorevole al contribuente, viene inibita l'operatività delle nuove norme che ne disciplinano l'immediata esecutività e l'ufficio è legittimato a non effettuare lo sgravio o il rimborso delle somme riconosciute non dovute in forza della stessa sentenza".

A questo proposito, però, proprio perché il legislatore ha voluto mettere sullo stesso piano processuale l'ufficio ed il contribuente (anche se non in modo assoluto), l'ufficio per chiedere ed ottenere la sospensione in tutto o in parte dell'esecutività della sentenza:

- deve dimostrare e documentare i gravi e fondati motivi (art. 52, comma 2, citato);
- deve dimostrare e documentare il grave ed irreparabile danno (art. 62-bis, comma 1, citato);
- il contribuente ed il suo difensore possono chiedere che la sospensione sia subordinata alla prestazione della garanzia di cui al novellato art. 69, comma 2, D.Lgs. n. 546 citato (art. 52, comma 6, e 62-bis, comma 5, citati);
- si applica sempre la disposizione dell'art. 47, comma 8-bis, D.Lgs. n. 546 cit., nel senso che durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (4,5%);

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- l'ufficio può essere condannato alle spese (novellato art. 15, comma 2-quater, D.Lgs. n. 546 citato).

6. **ARTICOLI 67-BIS E 69 D.LGS. N. 546 CIT. NOVELLATO – DECORRENZA DALL'01 GIUGNO 2016**

L'Agenzia con la citata circolare, alle pagine 84 e 85, scrive: "In base al dettato dell'articolo 12, comma 1, del decreto di riforma, il nuovo disposto degli articoli 67-bis e 69, nonché l'abrogazione dell'art. 69-bis di cui si dirà oltre, si applicano a decorrere dal 1° giugno 2016.

Ancorchè la norma sull'entrata in vigore non specifichi null'altro sulla operatività delle suddette disposizioni, si ritiene che per la loro applicazione occorre far riferimento alle sentenze depositate a decorrere dal 1° giugno 2016".

Non condivido assolutamente la suddetta interpretazione.

Innanzitutto, si fa presente che:

- **l'art. 67-bis – Esecuzione provvisoria – testualmente dispone: "Le sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo";**

- **l'art. 69** prevede l'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente.

Si tratta di due norme importanti, che hanno ripreso le mie proposte legislative, e per le quali la stessa relazione illustrativa ha chiarito che:

"**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" (pag. 79 della citata circolare).**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La restrittiva interpretazione dell'Agenzia, che vuole limitare gli effetti favorevoli delle suddette norme, è totalmente infondata perché:

- **il legislatore, nel citato art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 156 citato, sull'entrata in vigore dei suddetti articoli non ha previsto nulla (come peraltro riconosce la stessa Agenzia);**

- trattandosi di norme processuali, le stesse hanno effetto per tutti i processi pendenti alla data del 1° giugno 2016, indipendentemente da quando sono state depositate le relative sentenze;

- infatti, quando il legislatore ha voluto prevedere una specifica entrata in vigore lo ha detto in modo chiaro e puntuale, come per esempio con l'art. 2, comma 2, della Legge n. 263 del 2005 che, dettando la disciplina transitoria, prevedeva espressamente che le notificazioni introdotte "si applicano ai procedimenti instaurati successivamente all'entrata in vigore" (vedi in proposito Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 19701 del 17/09/2010);

- **quindi, contrariamente all'assunto dell'Agenzia, il contribuente può senz'altro, alla data del 1° giugno 2016, far valere i citati articoli 67-bis e 69 anche per le sentenze depositate prima del 1° giugno 2016 nei gradi precedenti iniziati molto tempo prima, utilizzando il novellato istituto del giudizio di ottemperanza anche per le sentenze non passate in giudicato (novellato art. 70 D.Lgs. n. 546 cit.;** pag. 85 e seguenti della citata circolare).

A questo punto, secondo me, il contribuente può sin da gennaio 2016 notificare all'ufficio le sentenze favorevoli per far scattare i 90 giorni, in modo da poter attivare il giudizio di ottemperanza dal 1° giugno 2016, qualora l'ufficio non dovesse pagare entro i 90 giorni (novellato art. 69, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 546 cit.).

Infine, si fa presente che nell'attuale processo tributario è applicabile la richiesta di risarcimento danni per lite temeraria, come peraltro aveva stabilito la Corte di Cassazione – Sez. Unite – con l'importante sentenza n. 13899 del 03/06/2013, con i seguenti principi:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- **l'art. 96 c.p.c. è applicabile sempre al processo tributario;**

- **regola tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, ponendosi con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 del Codice Civile, senza che sia configurabile un concorso, anche alternativo, tra i due tipi di responsabilità (Cassazione n. 28226/2008 e n. 5069/2010);**

- **non detta tanto una regola sulla competenza, ma disciplina piuttosto un fenomeno endo processuale, prevendendo che la domanda è proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità, non solo perché nessun giudice può giudicare la temerarietà processuale meglio di quello stesso che decide sulla domanda che si assume, per l'appunto, temeraria, ma anche e soprattutto perché la valutazione del presupposto della responsabilità processuale è così strettamente collegata con la decisione di merito da comportare la possibilità, ove fosse separatamente condotta, di un contrasto pratico di giudicati (Cassazione sentenze nn. 9297 e 12952 del 2007, nn. 18344 e 26044 del 2010).**

3. **CONCLUSIONI**

Il D.Lgs. n. 156/2015, più volte citato, ha parzialmente modificato il processo tributario modificando ed integrando il D.Lgs. n. 546/92 e ciò è da accogliere positivamente perché migliora la difesa del contribuente consentendogli la possibilità di conciliare anche in grado di appello, di poter sospendere l'esecuzione della sentenza e persino dell'atto e, soprattutto, la possibilità, sino a ieri non prevista, di ottenere subito i rimborsi con il giudizio di ottemperanza anche con sentenza non passata in giudicato.

Sono istituiti processuali che da anni vado proponendo, per cui ritengo che un buon passo avanti sia stato fatto per la difesa del contribuente.

Certo, non bisogna cullarsi sugli allori perché c'è ancora molto da fare per ottenere una vera parità processuale tra contribuente e fisco.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Si fa presente che, secondo me, anche nel processo tributario, è applicabile l'art. 6, comma 1, della CEDU in base al quale:

"**Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta".**

Il tema è tornato ad essere di grande attualità a seguito delle recenti conclusioni cui è giunta la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia con l'ordinanza n. 280/3/14, dove sono stati prospettati possibili profili di incompatibilità tra l'attuale assetto ordinamentale della giustizia tributaria con il succitato art. 6 della CEDU in relazione ai valori di indipendenza e di imparzialità del giudice tributario previsti dalle norme europee sul giusto processo che i giudici emiliani ritengono violati ed in relazione ai quali hanno chiesto l'intervento della Corte Costituzionale.

In sintesi, de iure condendo, è opportuno e necessario che:

1. **la gestione e l'organizzazione del processo tributario siano affidate ad un organo terzo ed imparziale (Presidenza del Consiglio dei Ministri o Ministero della Giustizia), sottraendola al Ministro dell'Economia e delle Finanze, per rispettare il principio della "terzietà dell'organo giudicante" (art. 10 comma 1, Legge delega n. 23 dell'11/03/2014); oggi, infatti, peraltro con le norme modificate, il suddetto Ministro:**

- provvede ai trasferimenti ed alle progressioni dei giudici tributari con proprio decreto (art. 9, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 545/1992, come precisato a pag. 98 della citata circolare n. 38/E/2015);

- riceve le segnalazioni dei Presidenti delle Commissioni Tributarie per i provvedimenti di competenza (art. 15, comma 1, D.Lgs. n. 545 citato);

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- presenta entro il 30 ottobre di ciascun anno (non più entro il 31 dicembre) una relazione al Parlamento sullo stato della giustizia tributaria nell'anno precedente anche sulla base degli elementi predisposti dal Consiglio di Presidenza, con particolare riguardo alla durata dei processi e all'efficacia degli istituti deflattivi del contenzioso tributario (art. 29, comma 2, D.Lgs. n. 545 cit.);

2. i giudici tributari siano professionali, con competenze specifiche, a tempo pieno e ben retribuiti per la delicatezza e difficoltà del compito loro affidato, soprattutto con le istituende sezioni specializzate; oggi, il Ministero dell'Economia e delle Finanze non corrisponde nulla per le sospensive e corrisponde il misero compenso di Euro 25 per ogni sentenza depositata (!), pagati con molto ritardo;

3. **sia consentita la testimonianza nel processo tributario,** soprattutto alla luce delle recenti sentenze della Corte di Cassazione che limitano la capacità di difesa del contribuente in caso di precedenti contraddittori con il fisco (**da ultimo, Cassazione, sentenza n. 23031 depositata l' 11 novembre 2015); anche in questo caso, per rispettare il principio del "rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente" (art. 10, comma 1, della Legge delega n. 23/2014 già citata).**

In attesa delle suddette ulteriori e necessarie modifiche legislative, però, sono da accogliere con favore le principali modifiche processuali del D.Lgs. n. 156/2015 e le Agenzie (sia delle Dogane e dei Monopoli sia delle Entrate), con le due più volte citate e criticate circolari, non devono limitare gli effetti favorevoli al contribuente ed al suo difensore tributario con interpretazioni restrittive e fuorvianti, soprattutto per aumentare le entrate fiscali (nel 2005 aumentate del 9,2% con pressione fiscale del 41,4%, in Il Sole 24 Ore di sabato 09/01/2016).

"**L'Agenzia delle Entrate non può fare norme interpretative.**

Il ruolo è di una macchina amministrativa che deve attuare le leggi e non interpretarle.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Le sue circolari devono essere applicative ma non addentrarsi a dare un senso alle norme di legge, che compete al Ministero dell'Economia".

Questo è il pensiero sul punto del Fondo Monetario Internazionale.

C'è un vizio culturale di fondo dell'Amministrazione Fiscale, cioè di volere interpretare in un solo senso la legge, mentre il suo compito è di giustizia e di imparzialità, soprattutto per non compromettere il diritto di difesa del contribuente e del suo difensore.

11 gennaio 2016

Maurizio Villani

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D