

Due motivi per la riforma complessiva del processo tributario

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 7 Aprile 2016

analizziamo due punti critici relativi al processo tributario che rendono necessaria una riforma complessiva: il problema dell'assistenza tecnica del contribuente e la difficoltà di rendere esecutive le sentenze definitive a favore del contribuente

Il Ministero dell'economia e delle finanze deve emettere subito i due decreti ministeriali previsti dal D.Lgs. n. 156/2015 per completare la riforma del processo tributario:



1) Con la Riforma del Processo Tributario di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 pubblicato in G. U. n. 233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55 sono stati modificati tra i tanti gli **articoli 12 e 69 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546:**

2) ART. 12 DEL D.LGS. N. 546/92

ASSISTENZA TECNICA

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

Non sono, invece, tenuti a dotarsi di difensore abilitato gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Con riguardo ai contenziosi di modico valore, il nuovo articolo 12 eleva a 3.000 euro il limite entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente. Per l'individuazione del valore si conferma l'attuale criterio in base al quale il valore è determinato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie aventi ad oggetto esclusivamente irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

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

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

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

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

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

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

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

- diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del diploma di ragioneria;
- relativa abilitazione professionale.

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

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

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

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

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

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

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

La declaratoria di inammissibilità del ricorso potrà essere pronunciata dal giudice tributario soltanto all'esito dell'inottemperanza all'invito formulato alla parte a provvedere. Ciò in conformità a quanto

ripetutamente statuito dalla Corte di Cassazione, la quale ha precisato che, soltanto se l'invito del giudice risulta infruttuoso, quest'ultimo deve dichiarare invalida la costituzione della parte in giudizio (da ultimo: Cass. civ. Sez. III, 11-09-2014, n. 19169 e 22-05-2014, n. 11359).

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

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

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

- **Al comma 4° è previsto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze:** << *L'elenco dei soggetti di cui al comma 3, lettere d), e), f), g) ed h), è tenuto dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze che vi provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente senza nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministero della giustizia, emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di tenuta dell'elenco, nonché i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense. L'elenco è pubblicato nel sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze>>.*

3) ART. 69 DEL D.LGS. N. 546/92

ESECUZIONE DELLE SENTENZE DI CONDANNA IN FAVORE DEL CONTRIBUENTE

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

Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse sul ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, sono immediatamente

esecutive, anche se non passate in giudicato, come precisato in precedenza.

Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

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

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

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

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

Il comma 2 dell'art. 69 demanda ad un apposito D.M. la disciplina della garanzia, che dovrà mutuare quella già in vigore contenuta nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972. Il D.M. dovrà disciplinare la garanzia, prevedendo la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi. La garanzia prevista dalla norma viene richiamata anche in altre disposizioni (quali, ad esempio, l'art. 19 comma 3 del D.Lgs. n. 472/1997 in tema di sanzioni), per evidenti esigenze di omogeneità, certezza e semplificazione.

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

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

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

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

Il termine di esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente è, dunque, di 90 giorni, cui vanno aggiunti gli eventuali ulteriori 30 giorni necessari per l'ottemperanza a norma dell'art. 70 comma 2. Il termine complessivo arriva pertanto a 120 giorni e corrisponde a quello previsto in via generale dall'art. 14, comma 1, del D.L. n. 669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici ("Le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di danaro entro il termine di centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto").

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

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

4) ART. 12, c. 2°, D.LGS. N. 156/2015

L'art. 12, c. 2°, D.Lgs. n. 156/2015 stabilisce che **"fino all'approvazione dei decreti previsti** dagli articoli 12, comma 4, e 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificati dall'articolo 10 del presente decreto, **restano applicabili le disposizioni previgenti di cui ai predetti articoli 12 e 69"**.

E' importante quindi che **il MEF approvi subito i due citati decreti ministeriali** che hanno natura regolamentare, in modo che il **1°giugno 2016** entri subito in vigore l'art. 69 che, come abbiamo detto sopra è una norma a vantaggio del contribuente che consente di avere subito i rimborsi.

A tal proposito si riporta integralmente **l'interrogazione parlamentare fatta dal Senatore Maurizio Buccarella del Movimento 5 stelle:**

“Atto n. 4-05484

Pubblicato il 16 marzo 2016, nella seduta n. 594

BUCCARELLA , AIROLA , GIROTTO , DONNO , GIARRUSSO , PUGLIA , ENDRIZZI , CAPPELLETTI , BERTOROTTA , MORONESE , SCIBONA , SANTANGELO , BOTTICI - Al Ministro dell'economia e delle finanze. -

Premesso che:

il decreto legislativo n. 156 del 2015 è intervenuto in maniera decisa nella materia tributaria, con l'introduzione di importanti novità rispetto alla disciplina previgente;

il testo prevede l'immediata entrata in vigore di alcune norme, il differimento di altre al 1° giugno 2016, ed altre ancora rimandano al Governo l'emissione di decreti delegati, che ancora non sono stati emanati;

in particolare, ai sensi dell'art. 12, comma 2, alcune disposizioni processuali tributarie, in particolare quella dell'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 69 del decreto legislativo n. 546 del 1992), non possono entrare in vigore, se non vengono approvati e pubblicati i decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge n. 400 del 1988;

a giudizio degli interroganti, il contenuto di tali norme, nei suoi risvolti pratici, consentirebbe al cittadino contribuente, che ha ottenuto sentenza favorevole, di non attendere che la sentenza diventi definitiva, per ottenere il giusto rimborso fiscale, stante anche la censurabile pratica messa in atto dalle pubbliche amministrazioni resistenti di spostare, quanto più avanti nel tempo, la definitività della sentenza, proponendo ricorsi e controricorsi ai soli fini dilatori, per evitare di rimborsare le somme

pretese e non dovute in favore di cittadini e imprese,

si chiede di sapere se il Ministro in indirizzo non ritenga opportuno provvedere alla pronta emanazione dei decreti, entro e non oltre il 31 maggio 2016, sia per porre rimedio ad una situazione a giudizio degli interroganti iniqua nei confronti dei contribuenti onesti, ma vessati da meccanismi dilatori proditoriamente messi in atto dalle pubbliche amministrazioni, sia perché il 1° giugno 2016 entreranno definitivamente in vigore altre importanti disposizioni processuali tributarie”.

E' auspicabile, pertanto, anche con l'intervento degli ordini professionali che il MEF approvi subito i due citati decreti per non bloccare l'entrata in vigore delle succitate norme, soprattutto quella di cui all'art. 69.

Appunto per questo **è urgente la riforma strutturale delle Commissioni Tributarie che non devono più dipendere dal MEF** ma devono essere organismi autonomi ed indipendenti, gestiti ed organizzati dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri con giudici professionali, a tempo pieno e ben pagati.

4 aprile 2016

Maurizio Villani