



Roma, 18 dicembre 2015

Le modifiche alla disciplina del contenzioso tributario

Nota di approfondimento

Sommario

Premessa.....	3
1. La legge delega	4
2. Il decreto legislativo n. 156 del 2015.....	5
3. Oggetto della giurisdizione tributaria	6
4. Competenza per territorio	8
5. Le parti	9
6. Capacità di stare in giudizio	10
7. Assistenza tecnica	12
8. Spese di giudizio.....	18
9. Comunicazioni e notificazioni	21
10. Comunicazioni e notificazioni per via telematica.....	24
11. Luogo delle comunicazioni e notificazioni.....	26
12. Il reclamo e la mediazione	27
13. Il ricorso.....	36
14. Costituzione in giudizio della parte resistente	38
15. Sospensione del processo.....	39
16. Liquidazione spese per rinuncia al ricorso	40
17. Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere	41
18. Sospensione dell'atto impugnato	43
19. Conciliazione giudiziale.....	45
20. Esecuzione delle sentenze	51
21. Sospensione della sentenza di primo grado	51
22. Ricorso per Cassazione " <i>per saltum</i> "	53
23. Sospensione della sentenza di secondo grado.....	54
24. Modifica del termine di riassunzione nei giudizi di rinvio	55
25. Sentenze revocabili	56
26. Sospensione della sentenza oggetto di revocazione	58
27. Esecuzione delle sentenze	59
28. Pagamento del tributo in pendenza del processo	59
29. Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente	62
30. Abrogazione dell'art. 69-bis relativo ai giudizi catastali.....	64
31. Giudizio di ottemperanza	65

Premessa

La disciplina del contenzioso tributario e degli istituti deflativi del contenzioso ha subito negli anni cambiamenti profondi e relativamente frequenti.

La Delega fiscale (legge n.23 del 2014) ha prodotto da ultimo un nuovo quadro recato dal decreto legislativo n. 156 del 2015, la cui prossima entrata in vigore comporta necessità di adeguamento non irrilevanti per la gestione dei tributi locali.

Con questo contributo, l'IFEL vuole fornire agli operatori dei tributi locali un primo approfondimento che riporta un quadro sistematico delle modifiche introdotte, in particolare al decreto legislativo n. 546 del 1992, evidenziando gli obblighi e le opportunità del nuovo assetto con riferimento a ciascun argomento trattato dal decreto delegato.

Nei prossimi mesi seguiranno altri approfondimenti, che deriveranno anche dalle osservazioni emergenti dalla pratica quotidiana degli operatori stessi, sulla base della quotidiana sperimentazione della complessità dell'ordinamento tributario italiano, al fine di individuare il più corretto ed efficiente utilizzo degli strumenti disponibili per il miglioramento del rapporto con i contribuenti, parte essenziale del processo di acquisizione delle entrate comunali.

1. La legge delega

L'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23 (*"Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*) ha delegato il Governo ad introdurre con decreti legislativi norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante.

La legge delega detta i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;
- b) incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti:
 - 1) la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;
 - 2) l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;
 - 3) la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;
 - 4) il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni;
 - 5) l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;
 - 6) i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
 - 7) la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in

capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;

8) il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;

9) l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;

10) la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;

11) l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;

12) il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie.

2. Il decreto legislativo n. 156 del 2015

In attuazione della legge delega è stato emanato il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario. In particolare, l'art. 9 reca numerose modifiche al processo tributario disciplinato dal D.Lgs. n. 546 del 1992.

Le nuove disposizioni entrano in vigore il 1° gennaio 2016, ad eccezione di alcune disposizioni la cui entrata in vigore è regolata dall'art. 12 del decreto legislativo.

In particolare:

- le disposizioni contenute nell'art. 9, comma 1, lettere ee), gg) e hh), relative all'esecuzione delle sentenze, entrano in vigore il 1° giugno 2016;
- le disposizioni relative all'elenco dei soggetti abilitati alla difesa tecnica non iscritti in albi professionali, di cui al novellato art. 12 del D.lgs. n. 546 del 1992 e quelle relative al contenuto, durata e termine di escussione della garanzia prevista nel caso di esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente, entrano in vigore alla data di approvazione dei decreti ministeriali ivi previsti, con l'ulteriore precisazione che nelle more della loro approvazione restano applicabili le disposizioni previgenti;

- le disposizioni recate dal nuovo art. 16-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, si applicano con decorrenza e modalità stabilite nei decreti di attuazione del processo telematico;
- l'art. 12, comma 5 del D.lgs. n. 156 del 2015 prevede, infine, che a decorrere dall'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo (ovvero, il 7 ottobre 2015), i procedimenti pendenti al 1° gennaio 2015 dinanzi la cessata Commissione tributaria centrale proseguono innanzi la Commissione regionale del Lazio.

3. Oggetto della giurisdizione tributaria

L'art. 2 del D.lgs. n. 546 del 1992, disciplinante l'oggetto della giurisdizione tributaria è modificato per tener conto delle pronunce costituzionali che lo hanno nel tempo dichiarato parzialmente incostituzionale.

Con la modifica al primo comma si recepisce la sentenza 14 maggio 2008, n. 130, con la quale la Corte ha dichiarato illegittimo l'art. 2 nella parte in cui attribuisce *“alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono. Essa, dunque, si pone in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale”*.

Con una seconda modifica al comma 2 dell'art. 2 è stata espunta dalla giurisdizione delle commissioni tributarie la competenza relativa al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), di cui al D.lgs. n. 446 del 1997 e al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue. Anche questa modifica è conseguente al recepimento di pronunce di illegittimità costituzionale, ed in particolare della sentenza n. 64 del 2008 per quanto riguarda la COSAP, e della sentenza n. 39 del 2010 per quanto attiene al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

Art. 2 - Oggetto della giurisdizione tributaria	
Testo originario	Testo modificato
1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad	1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad

oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, ~~nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, e comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.~~ Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie ~~relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall' articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie~~ attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, **le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio.** Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

<p>3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio</p>	<p>3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio</p>
---	---

4. Competenza per territorio

Il D.lgs. n. 156 del 2015 modifica l'art. 4 del D.lgs. n. 546 del 1992, norma questa che disciplina la competenza per territorio delle commissioni tributarie. Il comma 1 è interamente sostituito per tener conto delle articolazioni dell'Agenzia delle entrate, ma reca altre modifiche rilevanti.

Occorre osservare che la norma fa ora riferimento esplicitamente ai concessionari delle entrate comunali, iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997, ma sembra essere mal formulata, in quanto la competenza viene fatta coincidere con la "sede" della società. La norma porta a ritenere che tutti gli atti emessi, ad esempio, dal concessionario che ha sede legale a Roma, siano di competenza della commissione tributaria provinciale di Roma, anche se gli atti emessi si riferiscono ad una concessione relativa ad un qualsiasi altro Comune ove il concessionario opera. Ciò rappresenta indubbiamente un pesante aggravio per i contribuenti e per i loro difensori, considerando che oggi le controversie in questione sono radicate presso le commissioni tributarie nella cui circoscrizione ha sede il Comune impositore, a nulla rilevando che l'atto sia stato emesso direttamente dal Comune o da un suo concessionario.

Per tali ragioni Anci ha proposto il seguente emendamento in sede di esame del disegno di legge stabilità 2016:

"1.All'articolo 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: «*Se la controversia è proposta nei confronti degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede il soggetto attivo d'imposta*»".

Art. 4 – Competenza per territorio	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione; se la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso.</p> <p>2. Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.</p>	<p>1. Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso</p> <p>2. Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.</p>

5. Le parti

L'art. 10 del D.lgs. n. 546 del 1992 è interamente sostituito al fine di meglio specificare quali sono le parti del processo tributario, ovvero il contribuente, le agenzie fiscali, l'agente della riscossione, i concessionari iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 546 del 1992 e gli altri enti impositori, quali, ad esempio, i Comuni, la Regione, le Camere di Commercio.

Art. 10 – Le parti	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.</p>	<p>1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.</p>

6. Capacità di stare in giudizio

Il D.lgs. n. 156 del 2015 modifica l'art. 11 del D.lgs. n. 546 del 1992, sostituendo il comma 2 ed abrogando il comma 3-bis.

Con l'intervento sul comma 2 si attribuisce all'agente della riscossione la capacità di stare in giudizio direttamente, al pari degli uffici dell'Agenzia delle entrate.

La disposizione contenuta nel soppresso comma 3-bis è riproposta, ampliata, nel nuovo comma 2, il quale ora dispone che le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato stanno in giudizio direttamente non solo nel giudizio di primo grado ma anche in appello.

Art. 11 – Capacità di stare in giudizio	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.</p> <p>2. L'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata.</p> <p>3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.</p> <p>3 bis. Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano anche agli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato davanti alle Commissioni tributarie provinciali.</p>	<p>1. Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.</p> <p>2. L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato.</p> <p>3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.</p>

7. Assistenza tecnica

L'art. 12 del D.lgs. n. 546 del 1992 è interamente riscritto.

Il primo comma precisa che gli enti impositori, gli agenti della riscossione ed i concessionari dei Comuni non sono tenuti a dotarsi di un difensore abilitato e quindi possono stare in giudizio direttamente, a mezzo di propri dipendenti.

Il secondo comma eleva l'importo delle controversie per le quali il contribuente può stare in giudizio direttamente, portando il valore da euro 2.582,28 ad euro 3.000,00. Il comma conferma che per valore della controversia si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle sanzioni. Nel caso di ricorsi avverso i provvedimenti di irrogazione delle sole sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. La modalità di calcolo del valore della controversia è lo stesso di quella prevista per il calcolo del contributo unificato.

I commi 3, 5 e 6 elencano le categorie dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, distinguendo tra:

- soggetti abilitati per tutte le controversie, individuati nel comma 3, alle lettere da a) a d), quali, ad esempio, avvocati, dottori commercialisti, consulenti del lavoro, impiegati della carriera dirigenziale dell'amministrazione finanziaria, debitamente autorizzati;
- soggetti abilitati solo con riferimento a materie specifiche, ovvero:
 - o i soggetti elencati nel comma 3, lett. e): soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalla CCIAA, che sono abilitati per le controversie relative alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;
 - o i soggetti elencati nel comma 5, lett. da a) a g): ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici e periti agrari, abilitati per le sole controversie catastali;
 - o i soggetti individuati nel comma 6, ovvero gli spedizionieri doganali per le sole controversie relative ai tributi doganali;
- soggetti abilitati solo con riferimento ad alcune categorie di contribuenti, ovvero:
 - o i funzionari delle associazioni di categoria, iscritti in appositi elenchi tenuti dalla ex Intendenza di finanza (comma 3, lett. f)); nella relazione illustrativa si sostiene che tali soggetti siano abilitati limitatamente alle controversie relative ai propri associati, mentre, in realtà, tale

limitazione non è suffragata dal tenore letterale della norma, sicché si pone il dubbio che questi in realtà siano abilitati per tutte le controversie;

- i dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate nel CNEL ed i dipendenti delle imprese, e loro controllate, in possesso di laurea in giurisprudenza, economia ed equipollenti o di diploma di ragioneria con relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente gli associati e le imprese (comma 3, lett. g);
- i dipendenti dei CAF, e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea specifico o del diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza (comma 3, lett. h).

Rispetto ai soggetti precedentemente abilitati la principale novità è rappresentata dall'aver attribuito l'assistenza tecnica ai dipendenti dei CAF.

L'elenco dei soggetti di cui al comma 3, lettere d), e), f), g) ed h), è tenuto dal Dipartimento delle finanze ed è pubblicato sul proprio sito internet. Con successivo decreto del MEF saranno 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.

Si rammenta che l'art. 12 del D.lgs. n. 156 del 2015 prevede che le disposizioni relative all'elenco dei soggetti abilitati alla difesa tecnica non iscritti in albi professionali entrano in vigore alla data di approvazione del decreto ministeriale e che nelle more della sua approvazione restano applicabili le disposizioni previgenti.

Il comma 7 conferma che l'incarico deve essere conferito al difensore con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

Il comma 8 precisa che le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato, anche nei giudizi di primo grado; il soppresso articolo 12 prevedeva tale possibilità solo a partire dal giudizio di secondo grado.

Il comma 9 precisa, meglio rispetto al passato, che i soggetti abilitati all'assistenza tecnica possono stare in giudizio personalmente, ferme restando però le limitazioni all'oggetto della loro attività.

Il comma 10, recependo una consolidata giurisprudenza di legittimità, chiarisce che si applica anche al processo tributario l'art. 182 del c.p.c.. Questa disposizione prevede che il giudice «*quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione*».

L'art. 18 del D.lgs. n. 546 del 1992 prevede che il ricorso è inammissibile se non è validamente sottoscritto dal difensore. Con la nuova disposizione l'inammissibilità del ricorso potrà essere dichiarata solo dopo che è decorso inutilmente il termine assegnato dal Giudice per la regolarizzazione del ricorso.

Art. 12 – Assistenza tecnica	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.</p> <p>2. Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la</p>	<p>1. Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai 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.</p> <p>2. Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.</p> <p>3. Sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o</p>

ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale e gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR e l'IRPEG, nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del c.c., primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni

nell'elenco di cui al comma 4:

- a) gli avvocati;**
- b) i soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;**
- c) i consulenti del lavoro;**
- d) i soggetti di cui all'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;**
- e) i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;**
- f) i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza competenti per territorio, ai sensi dell'ultimo periodo dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636;**
- g) i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le**

~~del presente periodo. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.~~

~~3. Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.~~

~~4. L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato.~~

~~5. Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonché i ricorsi di cui all' art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a~~

imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;

h) i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza.

4. 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.

5. Per le controversie di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo, sono anche abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti

~~pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato.~~

~~6. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.~~

nei relativi albi professionali:

a) gli ingegneri;

b) gli architetti;

c) i geometri;

d) i periti industriali;

e) i dottori agronomi e forestali;

f) gli agrotecnici;

g) i periti agrari.

6. Per le controversie relative ai tributi doganali sono anche abilitati all'assistenza tecnica gli spedizionieri doganali iscritti nell'apposito albo.

7. Ai difensori di cui ai commi da 1 a 6 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

8. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato.

9. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nei commi 3, 5 e 6 possono stare in giudizio personalmente, ferme restando le limitazioni all'oggetto della loro attività previste nei medesimi commi.

10. Si applica l'articolo 182 del codice di procedura civile ed i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio.

8. Spese di giudizio

L'art. 15 viene quasi interamente riscritto per dare attuazione alla legge delega che impone l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca.

Il nuovo comma 2 precisa che le spese di giudizio possono essere compensate solo nel caso di soccombenza reciproca o se sussistono gravi ed eccezionali ragioni che però devono essere espressamente motivate dal giudice.

Il comma 2-bis rende espressamente applicabili al processo tributario le disposizioni di cui all'art. 96 c.p.c. in tema di lite temeraria, anche se invero l'applicabilità di tali disposizioni era stata ammessa per via giurisprudenziale da Cassazione, sez. un. n. 13899 del 2013. Dell'art. 96 c.p.c. è richiamato il comma 1 (*“Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave [c.p.c. 220], il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza”*) ed il comma 3, che prevede la possibilità per il giudice di condannare la parte soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata.

Il comma 2-ter precisa che le spese di giudizio devono includere anche il rimborso del contributo unificato.

Il comma 2-quater reca una disposizione innovativa che ha l'evidente finalità di evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare. Con l'ordinanza che decide sulla sospensiva la commissione tributaria deve provvedere a liquidare le spese di lite relative a tale fase. La pronuncia sulle spese è efficace anche dopo la sentenza di merito, salvo diversa statuizione espressa in sentenza.

Il comma 2-quinquies conferma che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati in base alle tariffe professionali.

Il comma 2-sexies conferma che nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei concessionari di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo previsto. I parametri per la liquidazione dei compensi degli avvocati sono disciplinati attualmente dal DM n. 55 del 2014. Il comma 2-sexies precisa, poi, con norma di favore per la parte soccombente, che la riscossione delle spese di lite avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza. Al riguardo

sarebbe stato forse più opportuno prevedere non “l’iscrizione a ruolo” ma “la riscossione coattiva”, in modo da fugare ogni dubbio che le spese possano essere pretese anche mediante ingiunzione di pagamento di cui al regio decreto n. 639 del 1910.

Il comma 2-septies riporta una previsione già prevista dal sostituito art. 17-bis, comma 10. La norma prevede che nelle controversie soggette al reclamo le spese di giudizio sono maggiorate del 50 per cento. Nella relazione illustrativa al D.lgs. n. 156 del 2015 si precisa che la maggiorazione è prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo ed ha la finalità di incentivare la mediazione e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria *ante causam*.

Il comma 2-octies, prevede, con finalità deflattiva, che nel caso in cui sia stata formulata una proposta conciliativa non accettata dall’altra parte, senza giustificato motivo, le spese sono a carico di quest’ultima parte, se il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore alla proposta conciliativa ricevuta. Il medesimo comma prevede che nel caso d’intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo diverso accordo delle parti.

Art. 15 – Spese di giudizio	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell' art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile.</p> <p>2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all' art. 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri.</p> <p>2-bis. Nella liquidazione delle spese a favore dell' ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell' ente</p>	<p>1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.</p> <p>2. 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.</p> <p>2-bis. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.</p>

~~locale, se assistito da propri dipendenti, si applica il decreto previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza~~

2-ter. 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.

2-quater. 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.

2-quinquies. 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'articolo 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili.

2-sexies. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 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 venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

2-septies. Nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle

	<p>maggiori spese del procedimento.</p> <p>2-octies. 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.</p>
--	---

9. Comunicazioni e notificazioni

L'art. 16 del D.lgs. n. 546 del 1992 viene aggiornato per tener conto delle nuove "parti" del processo tributario, come l'agente della riscossione ed il concessionario dei tributi comunali.

Il comma 1-bis viene abrogato perché il suo contenuto è trasfuso nel nuovo art. 16-bis.

Il legislatore dimentica di aggiornare il comma 3, nella parte in cui dispone, ancora oggi, la possibilità di presentare il ricorso mediante consegna diretta. Il mancato aggiornamento potrebbe far dubitare della possibilità di presentare a mani il ricorso all'agente della riscossione e al concessionario privato, sicché si reputa necessaria una pronta modifica.

Il comma 4, che prevede la possibilità per gli enti impositori, agente della riscossione e concessionario di notificare anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria. Al riguardo, si evidenzia che in generale i concessionari di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997 non sono autorizzati all'utilizzo del messo comunale. Infatti, l'art. 10 della legge n. 265 del 1999 prevede che le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2 del D.lgs. n. 165 del 2001, possono avvalersi, per le notificazioni dei propri atti, dei messi comunali, qualora non sia possibile eseguire utilmente le notificazioni ricorrendo al servizio postale o alle altre forme di notificazione previste dalla legge. I soggetti che possono utilizzare i messi sono quindi solo quelli elencati nell'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 165 del 2001, a mente del quale «Per

amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300».

Art. 16 – Comunicazioni e notificazioni	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della commissione tributaria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso. Le comunicazioni all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della commissione tributaria. La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale nelle forme di cui al comma 2.</p> <p>1 bis. Le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del decreto</p>	<p>1. Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della commissione tributaria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso. Le comunicazioni agli enti impositori, agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della commissione tributaria. La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale nelle forme di cui al comma 2.</p>

~~legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del medesimo decreto legislativo. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo; nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi la stessa può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni.~~

2. Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall' art. 17.

3. Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell' atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all' ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

~~4. L' ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2.~~

2. Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall' art. 17.

3. Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell' atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all' ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

4. **Gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446** provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al

5. Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.	comma 2. 5. Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto
---	--

10. Comunicazioni e notificazioni per via telematica

Il nuovo articolo 16-bis del D.lgs. n. 546 del 1992 attua il criterio direttivo contenuto nella legge delega che prevede il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni.

Il comma 3, in particolare, prevede che le notificazioni tra le parti ed i depositi presso la commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministero dell'economia del 23 dicembre 2013, n. 2013 (*“Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111”*).

Con decreto del Ministero dell'economia e finanze del 4 agosto 2015 sono state stabilite le specifiche tecniche e dal 1° dicembre 2015 verrà avviato il processo tributario telematico (PTT) nelle commissioni tributarie di Toscana e Umbria, in via sperimentale.

Art. 16-bis – Comunicazioni e notificazioni per via telematica	
Testo originario	Testo modificato
Articolo nuovo	1. Le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui

all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del decreto legislativo n. 82 del 2005. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. Nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi, il ricorrente può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni.

2. In caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.

3. Le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione.

4. L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale alla comunicazione del domicilio eletto.

11. Luogo delle comunicazioni e notificazioni

Il comma 3-bis dell'art. 17 del D.lgs. n. 546 del 1992 è abrogato. Si tratta di una modifica di mero coordinamento, visto che la disposizione abrogata è ora inserita nell'art. 16-bis.

Art. 17 – Luogo delle comunicazioni e notificazioni	
Testo originario	Testo modificato
<p>Art. 17 Luogo delle comunicazioni e notificazioni</p> <p>In vigore dal 25 giugno 2014</p> <p>1. Le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all' atto della sua costituzione in giudizio. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione.</p> <p>2. L'indicazione della residenza o della sede e l' elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo.</p> <p>3. Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione.</p> <p>3-bis. In caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.</p>	<p>Art. 17 Luogo delle comunicazioni e notificazioni</p> <p>In vigore dal 25 giugno 2014</p> <p>1. Le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all' atto della sua costituzione in giudizio. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione.</p> <p>2. L'indicazione della residenza o della sede e l' elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo.</p> <p>3. Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione.</p>

12. Il reclamo e la mediazione

L'art. 17-bis del D.lgs. n. 546 del 1992 è completamente riscritto, ampliando gli atti soggetti a reclamo. La relazione illustrativa chiarisce che la *ratio* risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso tributario, considerando che il 90% degli atti emessi dagli enti locali è d'importo inferiore ai 20 mila euro e tenendo conto che l'esperienza passata dell'Agenzia delle entrate evidenzia un'alta percentuale di definizione.

Il comma 1 prevede, per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, che "il ricorso produce gli effetti di un reclamo" e può contenere anche una proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa impositiva. La norma non pone più, come in passato, limitazioni con riferimento al soggetto che ha emesso l'atto, pertanto sono reclamabili tutti gli atti emessi dagli enti impositori, compresi quelli degli enti locali, dell'agente della riscossione e dei concessionari iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997. Altra importante novità riguarda la possibilità di proporre reclamo anche avverso gli atti catastali, che essendo di valore indeterminabile erano in precedenza esclusi dalla mediazione.

Per quanto riguarda il valore della controversia, questa si calcola secondo i criteri dettati dall'art. 12 del D.lgs. n. 546 del 1992, ovvero considerando la sola imposta, al netto di sanzioni ed interessi. Negli atti di irrogazione delle sole sanzioni, il valore è dato dall'ammontare di queste.

Nel caso di reclamo cumulativo avverso più atti di accertamento, il valore va calcolato con riferimento ad ogni singolo atto e non alla sommatoria delle imposte di tutti gli atti.

Stesso discorso nel caso del ricorso collettivo avverso più atti notificati a soggetti diversi.

Per i Comuni si tratta di un'importante novità, che entrerà in vigore dal 1° gennaio 2016, ma di cui si dovrà tener conto già con riferimento agli atti notificati a novembre, posto che la norma si applica ai ricorsi presentati a decorrere dal 1° gennaio 2016, ma considerando i giorni festivi, la prima data utile risulta essere il 4 gennaio, data ultima per la presentazione dei ricorsi relativi agli atti di accertamento notificati (ricevuti) al contribuente il 5 novembre 2015. Naturalmente, il contribuente potrebbe presentare direttamente ricorso entro il 31 dicembre 2015, in base alla normativa fino a quella data vigente.

Pertanto, appare opportuno modificare fin da subito le informazioni relative alla proposizione del ricorso contenute negli atti di accertamento comunali, con l'ulteriore precisazione che il mancato aggiornamento degli atti di accertamento, da un lato non influisce sulla possibilità di proporre reclamo, e dall'altro lato non concretizza alcun vizio di nullità dell'atto. Peraltro, l'unico effetto che deriva dall'inosservanza delle nuove disposizioni, sia da parte del Comune che da parte del contribuente, è, come si vedrà, l'improcedibilità del ricorso. Stesso discorso per gli altri atti emessi dal Comune che sono oggetto d'impugnazione innanzi le commissioni tributarie, come i provvedimenti espressi di diniego al rimborso. In generale, quindi, va rimarcato che oggetto di mediazione è qualsiasi atto emesso o non emesso (come il diniego tacito alla richiesta di rimborso) che sia autonomamente impugnabile. Così, ad esempio, a nulla rileva che per un atto di accertamento comunale sia stata già presentata un'istanza di accertamento con adesione, non andata a buon fine.

Sono soggetti a reclamo non solo gli atti impugnabili elencati nell'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, ma anche tutti quegli atti che, pur non richiamati, recano comunque una pretesa tributaria definita e per questo ritenuti autonomamente impugnabili, da giurisprudenza ormai pacifica (Cassazione, sez. un., n. 16293 del 2007). Tra questi vanno annoverati, ad esempio, gli avvisi bonari TARI, laddove riportano l'importo dell'intero tributo dovuto per l'anno. Va anche ricordato, che l'impugnazione di tali atti dà solo la facoltà al contribuente di anticipare il contenzioso, ma la loro mancata impugnazione non preclude l'impugnativa del successivo atto di accertamento emesso dal Comune.

Va anche precisato che il nuovo istituto non necessita di essere recepito in un regolamento comunale, operando *ex lege*.

Il reclamo non è atto diverso dal ricorso, ma è il ricorso stesso che assume valore di reclamo, come si desume espressamente non solo dal comma 1, ma anche dal successivo comma 3, il quale prevede che scaduti i termini concessi per addivenire ad un accordo nella fase pre-processuale, il ricorrente deve costituirsi in giudizio entro 30 giorni, depositando il ricorso/reclamo presso la segreteria della commissione adita. Ciò implica, che il deposito di un ricorso diverso da quello presentato nella fase pre-processuale della mediazione è da ritenersi inammissibile, stante il divieto generale di integrazione dei motivi del ricorso, possibile solo alle condizioni e con le formalità previste dall'art. 24 del D.lgs. n. 546 del 1992, che ammette l'integrazione dei motivi solo se sono conseguenti al deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti o per ordine della

commissione, con l'ulteriore precisazione che l'integrazione avviene con le stesse formalità della presentazione del ricorso, e quindi con notifica all'ente impositore.

Ulteriore effetto della coincidenza del ricorso con l'atto di reclamo è che questo soggiace a tutti i requisiti previsti per la presentazione del ricorso e quindi, ad esempio, per le controversie di importo superiore a 3 mila euro deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico ricevuto, ai sensi dell'art. 18 del D.lgs. n. 546 del 1992. Ulteriore conseguenza è che al ricorso/reclamo presentato al Comune devono essere allegati tutti gli atti che successivamente, in caso di mancato accordo, devono essere depositati in commissione tributaria ai sensi dell'art. 22 del D.lgs. n. 546 del 1992, ovvero copia dell'atto impugnato e dei documenti che si intende produrre in giudizio. Ovviamente, al Comune possono non essere allegati tanto l'atto impugnato quanto gli altri atti già in possesso del Comune stesso. Infine, il ricorso/reclamo deve essere notificato nei modi previsti dall'art. 20 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Il ricorso/reclamo "può" contenere una **proposta di mediazione** formulata dal contribuente con la quale si propone una rideterminazione della pretesa impositiva. Si tratta, quindi, di una facoltà e non di un obbligo. La normativa non pone limiti specifici, e quindi è potenzialmente soggetto a mediazione qualsiasi atto emesso dal Comune, compreso l'atto di irrogazione delle sole sanzioni, il diniego al rimborso, ma anche un atto di contestazione di un omesso o parziale versamento. In altri termini, la norma non richiede, come nel caso dell'accertamento con adesione, l'esistenza di una materia concordabile, stante la spiccata finalità deflattiva dell'istituto.

Il comma 2 del nuovo art. 17-bis del D.lgs. n. 546 del 1992 prevede che il ricorso è "improcedibile" fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica del ricorso/reclamo. La norma, quindi, individua un arco temporale entro il quale deve concludersi la fase pre-processuale. Tale termine non è comprimibile né da un rigetto espresso del Comune né, ovviamente, dal deposito del ricorso presso la commissione tributaria. La norma precisa, inoltre, che a tale termine, anche se non processuale, si applica il periodo di sospensione feriale, previsto per il periodo 1-31 agosto.

Il comma 3 conferma l'identità tra ricorso e reclamo, prevedendo che il termine di 30 giorni previsto, a pena di inammissibilità, dall'art. 22 del D.lgs. n. 546 del 1992, per il deposito nella segreteria della commissione tributaria adita del ricorso, decorre dalla data di scadenza del periodo di 90 giorni. Se il deposito avviene prima del decorso di tale termine, il ricorso è improcedibile e la

commissione deve rinviare la trattazione della causa per consentire l'esame, sempre nel periodo di 90 giorni, del reclamo.

Il comma 4 prevede che le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili.

La norma, opportunamente, prevede che per gli altri enti impositori la previsione si applica "compatibilmente con la propria struttura organizzativa". Nella relazione illustrativa si precisa che la scelta di rimettere all'organizzazione interna di ciascun ente l'individuazione della struttura deputata all'esame della trattazione dei reclami è coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica degli enti locali, evitando di imporre vincoli per molti enti impossibili da rispettare, anche a causa delle ridotte dimensioni della maggior parte dei Comuni. Peraltro, va anche evidenziato, per coerenza sistematica delle norme applicabili, che la decisione finale, indipendentemente dall'individuazione di apposita struttura deputata all'esame del reclamo, non può che restare in capo al funzionario responsabile d'imposta, visto che a tale soggetto la normativa impone, quantomeno in tema di IUC, la rappresentanza in giudizio dell'ente. Conseguentemente, nel caso in cui l'ente non individui un'apposita struttura, si ritiene che non sia necessaria l'adozione di atti che attribuiscono la competenza in capo al funzionario responsabile.

Il comma 5 precisa che l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o la proposta di mediazione, può formulare una propria proposta, avendo riguardo:

- a) all'eventuale incertezza delle questioni controverse;
- b) al grado di sostenibilità della pretesa;
- c) al principio di economicità dell'azione amministrativa.

Questi tre criteri devono orientare la scelta dell'ente, ed in qualche modo rappresentano il contenuto minimo della motivazione con riferimento all'accoglimento della proposta del contribuente, al suo rigetto oppure alla formulazione di una controproposta.

Sulla portata dei tre criteri possono essere richiamati, in quanto compatibili, gli indirizzi forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

La valutazione dell'incertezza delle questioni controverse va effettuata tenendo conto di un'eventuale consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, anche considerando che l'art. 360-bis del c.p.c. sanziona con l'inammissibilità il

ricorso avverso sentenze che hanno deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, ed il ricorso non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa. Ovviamente, in presenza di giurisprudenza di legittimità contrastante, l'incertezza delle questioni controverse non si concretizza appieno ed occorrerà fare riferimento agli altri due criteri individuati dalla legge.

In subordine, in assenza di giurisprudenza di legittimità si potrà fare riferimento alla giurisprudenza delle commissioni tributarie, anche se è raro trovare orientamenti di merito consolidati.

A differenza dei reclami proposti avverso atti dell'Agenzia delle entrate, si ritiene, nell'ambito dei tributi comunali, del tutto ininfluyente la presenza di documenti di prassi amministrativa che abbiano fornito indicazioni opposte a quelle assunte dall'ente nell'emissione degli atti, stante la loro non vincolatività non solo per gli enti locali, ma anche per i contribuenti ⁽¹⁾.

La valutazione del grado di sostenibilità della pretesa va ricondotta alla capacità dell'ente di provare e documentare la propria pretesa, anche considerando l'orientamento giurisprudenziale formatosi sul tema controverso.

La valutazione del principio di economicità dell'azione amministrativa va effettuata tenendo conto che in generale l'art. 1 della legge n. 241 del 1990 dispone che *«L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario»*.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 9/E del 2012, precisa che il principio di economicità va inteso non solo come necessità di ottimizzare l'uso delle risorse economiche ma anche come ottimizzazione dei procedimenti e quindi come

⁽¹⁾ Il carattere non vincolante per gli enti locali delle circolari è confermata da giurisprudenza di legittimità costante. La Corte di Cassazione, SS.UU, sentenza n. 23031 del 9 ottobre 2007, ha osservato che *«la circolare esplicativa emanata in materia tributaria non vincola il contribuente al quale - specialmente in un sistema improntato all'autotassazione - è demandata prima facie la soluzione di questioni interpretative al fine della determinazione del tributo. Parimenti, non vincola gli uffici gerarchicamente subordinati all'Amministrazione emittente, ai quali è data facoltà di disattendere il contenuto delle direttive senza che tale comportamento possa essere invocato dal contribuente quale causa di nullità o vizio dell'atto impositivo per difformità rispetto alla circolare esplicativa. (...) In ossequio ai principi fondamentali di inderogabilità delle norme tributarie, indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolatività della potestà impositiva ed irrinunciabilità del prelievo tributario, il contribuente non può giovare dell'affidamento posto su una circolare esplicativa successivamente caducata da un mutamento di indirizzo ermeneutico dell'Amministrazione emittente la quale è libera di conservare, correggere o modificare il proprio orientamento atteso il disconoscimento di atto a portata normativa alla circolare medesima»*.

impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione dell'attività amministrativa, nel rispetto dei principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza.

Occorre precisare, però, che tale criterio non intacca minimamente il principio della indisponibilità della pretesa tributaria, giacché un suo utilizzo finalizzato solo ad evitare il contenzioso violerebbe apertamente gli altri principi cui si deve uniformare l'attività amministrativa, primi tra tutti quello della legalità e della imparzialità.

Il principio dell'economicità non può rappresentare quindi l'unico elemento su cui si basa la decisione dell'ente locale, salvo casi del tutto eccezionali.

La normativa non impone all'ente locale di formalizzare il proprio diniego al reclamo o alla mediazione, pertanto, nel silenzio dell'ente locale, trascorsi i 90 giorni di legge, il contribuente è tenuto a depositare, nei 30 giorni successivi, il ricorso presso la commissione tributaria.

Tuttavia, considerando che il nuovo art. 15, comma 2-septies del D.lgs. n. 546 del 1992, prevede, con finalità deflattiva, che nelle controversie reclamabili le spese di giudizio siano maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento, si reputa opportuno formulare un diniego espresso ed adeguatamente motivato, oltre che, se eventualmente necessario, invitare il contribuente al contraddittorio, all'esito del quale può redarsi apposito verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal proprio difensore

Va anche precisato, sotto il profilo dell'eventuale danno erariale che può derivare dall'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, che l'art. 39, comma 10 del Dl n. 98 del 2011, dispone che ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'art. 29, comma 7 del Dl n. 78 del 2010, il quale dispone che con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti, per quel che qui interessa, dal D.lgs. n. 218 del 1997, dell'art. 48 del D.lgs. n. 546 del 1992, degli artt. 16 e 17 del D.lgs. n. 472 del 1997, la responsabilità di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 20 del 1994⁽²⁾

(²) La norma dispone che «La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi».

è limitata alle ipotesi di dolo. In altri termini, in base alla normativa richiamata la responsabilità del funzionario responsabile in sede di giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica, con esclusivo riferimento alle valutazioni di diritto e di fatto operate in sede di reclamo e mediazione, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

Il comma 6 disciplina l'esecuzione dell'accordo tra Comune e contribuente. La mediazione si perfeziona con il versamento, entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione, delle somme dovute, o in caso di rateizzazione, della prima rata. La norma richiama espressamente l'art. 8 del D.lgs. n. 218 del 1997, disciplinante le modalità di pagamento dell'accertamento con adesione. Pertanto, in caso di rateizzazione, sono previste un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50 mila euro; ovviamente tale ultima possibilità non potrà in concreto verificarsi perché gli atti soggetti a mediazione sono di importo fino a 20 mila euro. Nel caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima, il Comune deve procedere alla riscossione coattiva degli importi ancora dovuti, fermo restando che il titolo non è più rappresentato dall'atto di accertamento, che ha perso efficacia col pagamento della prima rata, ma dall'accordo stesso di mediazione.

Nelle controversie avverso una domanda di rimborso, l'accordo si perfeziona invece con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo stesso costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Nel caso in cui il Comune non provveda successivamente al rimborso delle somme concordate non è attivabile il giudizio di ottemperanza, che riguarda solo gli obblighi derivanti da una sentenza della commissione tributaria, sicché il contribuente dovrà agire innanzi al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo.

Il comma 7 accorda in caso di mediazione una riduzione delle sanzioni, applicabili nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge, e non di quelle irrogate.

Il comma 8 prescrive la sospensione della riscossione dell'atto reclamabile per tutto il periodo di 90 giorni, precisando che in caso di mancata mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Il comma 9 dispone che le disposizioni recate dall'art. 17-bis si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai concessionari di cui al D.lgs. n. 446 del 1997. La precisazione, "in quanto compatibili", deriva dalla considerazione che tali soggetti non sempre hanno la disponibilità del tributo preteso con l'atto reclamato, come nel caso, ad esempio, dell'impugnazione di un

fermo amministrativo conseguente alla riscossione coattiva di un atto di accertamento notificato dal Comune.

Art. 17-bis – Il reclamo e la mediazione	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.</p> <p>2. La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.</p> <p>3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.</p> <p>4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47 bis.</p> <p>5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.</p> <p>6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.</p> <p>7. Il reclamo può contenere una motivata</p>	<p>1. 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, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.</p> <p>2. 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.</p> <p>3. 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.</p> <p>4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti</p>

~~proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.~~

~~8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.~~

~~9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.~~

~~9-bis. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.~~

~~10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di~~

impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. 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. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di

<p>giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.</p>	<p>contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.</p> <p>8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.</p> <p>9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.</p> <p>10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.</p>
---	--

13. Il ricorso

Le modifiche al primo comma dell'articolo 18 d.lgs. 546 del 1992 derivano da esigenze di coordinamento conseguenti ad una migliore definizione dei soggetti impositori.

Il nuovo comma 3 prevede, rispetto alla disposizione sostituita, l'obbligo di indicazione nel ricorso della categoria alla quale appartiene il difensore, necessaria sia alla verifica dell'abilitazione all'assistenza tecnica, posto che, come detto, l'art. 12 del D.lgs. n.546 del 1992 prevede che alcuni difensori sono abilitati solo per alcune materie ed altri solo per alcune tipologie di contribuenti, sia per una corretta liquidazione delle spese di giudizio, che deve essere effettuata sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali.

Il ricorso, inoltre, deve contenere non solo la posta elettronica certificata del ricorrente (prevista nel comma 2) ma anche quella del difensore.

Art. 18 – Il ricorso

Testo originario	Testo modificato
<p>1. Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.</p> <p>2. Il ricorso deve contenere l'indicazione:</p> <p>a) della commissione tributaria cui è diretto;</p> <p>b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;</p> <p>c) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;</p> <p>d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;</p> <p>e) dei motivi.</p> <p>3. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell' art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall' art. 12, comma 5. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell' originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall' art. 14, comma 2.</p> <p>4. Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritto a norma del comma precedente.</p>	<p>1. Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.</p> <p>2. Il ricorso deve contenere l'indicazione:</p> <p>a) della commissione tributaria cui è diretto;</p> <p>b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;</p> <p>c) dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;</p> <p>d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;</p> <p>e) dei motivi.</p> <p>3. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione:</p> <p>a) della categoria di cui all'articolo 12 alla quale appartiene il difensore;</p> <p>b) dell'incarico a norma dell'articolo 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente;</p> <p>c) dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore</p> <p>4. Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritto a norma del comma precedente.</p>

14. Costituzione in giudizio della parte resistente

La modifica dell'art. 23 è conseguente all'equiparazione degli enti impositori all'agente della riscossione ed ai concessionari privati iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997.

Art. 23 – Costituzione in giudizio della parte resistente	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. L'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.</p> <p>2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.</p> <p>3. Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d' ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.</p>	<p>1. L'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.</p> <p>2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.</p> <p>3. Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d' ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.</p>

15. Sospensione del processo

L'art. 39 del D.lgs. n. 546 del 1992 viene modificato per recepire un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità in base al quale anche al processo tributario si applica la sospensione per pregiudizialità di cui all'art. 292 c.p.c. La Corte di Cassazione, con sentenza 15 maggio 2006, n. 11181 ha ritenuto anche che la sospensione per pregiudizialità deve sempre essere concessa dal giudice, anche d'ufficio nel caso in cui non sia stata espressamente richiesta dalle parti. La necessità di sospendere il processo tributario si presenta soprattutto allorquando il contribuente impugna atti di accertamento Ici/Imu che si fondano su una rendita catastale impugnata. La Corte, con ordinanza 10 gennaio 2014, n. 421, ha nuovamente confermato *che "tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del territorio in ordine all'impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e la controversia, che oppone lo stesso contribuente al Comune, avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta"*.

Art. 39 – Sospensione del processo	
Testo originario	Testo modificato
1. Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio	1. Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio. 1-bis. 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. 1-ter. Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle

	<p>Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.</p>
--	---

16. Liquidazione spese per rinuncia al ricorso

L'art. 44 del d.lgs n. 546 del 1992, che regola l'estinzione del processo per rinuncia al ricorso, prevede al comma 2 che il ricorrente "che rinuncia" deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione delle spese è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile "che costituisce titolo esecutivo". Il D.lgs. n. 156 del 2015 abroga quest'ultima parte, con l'effetto che in caso di inerzia il ricorrente non può più dare inizio all'esecuzione ordinaria contro l'Amministrazione ma dovrà attivare il giudizio di ottemperanza, che rappresenta l'unico strumento utilizzabile anche per ottenere la liquidazione delle spese.

Nel caso di spese poste a carico del contribuente, come già visto, l'art. 15, comma 4 permette all'ente impositore l'immediata iscrizione a ruolo.

Art. 44 – Estinzione del processo per rinuncia al ricorso	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Il processo si estingue per rinuncia al ricorso.</p> <p>2. Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile, che costituisce titolo esecutivo.</p> <p>3. La rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del</p>	<p>1. Il processo si estingue per rinuncia al ricorso.</p> <p>2. Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile.</p> <p>3. La rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del</p>

<p>processo.</p> <p>4. La rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si depositano nella segreteria della commissione.</p> <p>5. Il presidente della sezione o la commissione, se la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono regolari, dichiarano l'estinzione del processo. Si applica l'ultimo comma dell'articolo seguente.</p>	<p>processo.</p> <p>4. La rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si depositano nella segreteria della commissione.</p> <p>5. Il presidente della sezione o la commissione, se la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono regolari, dichiarano l'estinzione del processo. Si applica l'ultimo comma dell'articolo seguente.</p>
---	---

17. Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere

L'art. 46 disciplina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Con la modifica al comma 2 l'estinzione ora può essere disposta solo con decreto del presidente o con sentenza della commissione, essendo stato espunto il riferimento a "singole norme di legge".

Il comma 3 è integralmente sostituito, prevedendosi ora che nel caso di cessazione della materia del contendere per sopravvenuta definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge, le spese rimangono a carico della parte che le ha sostenute. La relazione illustrativa al D.lgs. n. 156 del 2015 chiarisce che in tal modo il testo è stato adeguato alla pronuncia della Corte Costituzionale n. 274 del 2005 che aveva ritenuto illegittimo disporre la compensazione in ogni caso di cessazione della materia del contendere, come nel caso di annullamento dell'atto impugnato da parte del Comune. Ad avviso della Corte Costituzionale il processo tributario è in linea generale ispirato - non diversamente da quello civile o amministrativo - al principio di responsabilità per le spese del giudizio, come dimostrano l'art. 15 del D.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensazione della Commissione Tributaria, e l'art. 44 del medesimo decreto legislativo, secondo cui, in caso di rinuncia al ricorso, il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro.

Pertanto, esclusi i casi di definizione delle pendenze tributarie previsti per legge, il giudice tributario dovrà applicare il principio della "soccombenza virtuale", già

vigente nel processo civile ed amministrativo, disponendo la condanna alle spese sulla base di un giudizio sommario sul probabile esito del processo.

Con riguardo all'eventuale annullamento d'ufficio occorre evidenziare che l'art. 11 del D.lgs. 159 del 2015, recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, ha modificato la disciplina dell'autotutela, prevedendo che nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute. Inoltre, è precisato che l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente, conformemente a quanto già statuito più volte dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 10958 del 2011).

Art. 46 –Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere.</p> <p>2. La cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28.</p> <p>3. Le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge.</p>	<p>1. Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere.</p> <p>2. La cessazione della materia del contendere è dichiarata con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28.</p> <p>3. Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.</p>

18. Sospensione dell'atto impugnato

Diverse sono le modifiche recate alla disciplina sulla sospensione dell'atto impugnato (art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992).

La prima modifica riguarda il comma 2 nella parte in cui prevede che il Presidente in caso di eccezionale urgenza può disporre con decreto motivato la sospensione dell'atto. Con la previgente disciplina la sospensione per eccezionale urgenza era decisa con il medesimo decreto di fissazione dell'udienza collegiale, cui è rimessa comunque la decisione sulla sospensione fino alla decisione di merito. Con la modifica recata dal D.lgs. n.156 del 2015 il Presidente può disporre la sospensione con decreto motivato diverso da quello di fissazione dell'udienza di trattazione.

Il comma 4 prevede ora che, all'esito dell'udienza sulla sospensiva, la decisione in merito all'accoglimento o al rigetto dell'istanza deve essere adottata con ordinanza, il cui dispositivo deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Il comma 5 modifica la disciplina relativa alla garanzia cui può essere subordinata la concessione della sospensiva. In luogo della fideiussione bancaria o assicurativa, la garanzia deve essere prestata con le modalità previste nel novellato art. 69, la cui entrata in vigore è però subordinata all'emanazione del decreto ministeriale ivi previsto. Nelle more dell'emanazione continuerà ad applicarsi la disciplina oggi vigente.

Il nuovo comma 8-bis prevede che durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

La relazione illustrativa precisa che si tratta del tasso di cui all'art. 6 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009, relativo agli interessi dovuti per ritardato pagamento, che all'art. 4 prevede per la sospensione amministrativa l'applicazione di un tasso di interesse annuo del 4,5%.

Va infine evidenziato che l'art. 13 del D.lgs. n. 159 del 2015 prevede la razionalizzazione del tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, che deve essere determinato, con decreto del Ministero dell'economia, nell'intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento. Fino all'emanazione del decreto si continuano ad applicare le disposizioni previste dalle singole leggi d'imposta.

Art. 47 –Sospensione dell'atto impugnato	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all' art. 22.</p> <p>2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.</p> <p>3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.</p> <p>4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.</p> <p>5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.</p> <p>5-bis. L'istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa.</p> <p>6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.</p> <p>7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza</p>	<p>1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all' art. 22.</p> <p>2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.</p> <p>3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.</p> <p>4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.</p> <p>5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2.</p> <p>5-bis. L'istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa.</p> <p>6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.</p> <p>7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza</p>

<p>di primo grado.</p> <p>8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4</p>	<p>di primo grado.</p> <p>8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4</p> <p>8-bis. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.</p>
---	--

19. Conciliazione giudiziale

Il D.lgs. n. 156 del 2015 riordina la disciplina della conciliazione giudiziale mediante la riscrittura dell'art. 48 del D.lgs. n. 546 del 1992 e l'introduzione degli articoli 48-bis e 48-ter.

La prima novità di rilievo è l'estensione della procedura anche ai giudizi di secondo grado, con il riconoscimento, però, di una sanzione più elevata (il 50% del minimo) rispetto a quella applicata in primo grado (il 40% del minimo).

L'art. 48 disciplina la conciliazione fuori udienza, che si concretizza con accordo conciliativo sottoscritto dalle parti volto alla definizione parziale o totale della controversia.

Se la trattazione è stata già fissata, la commissione pronuncia con sentenza la cessazione della materia del contendere se l'accordo conciliativo riguarda l'intera controversia. Se l'accordo è invece parziale, la commissione dichiara la cessazione della materia per la parte concordata e procede alla trattazione delle restanti questioni controverse.

Il comma 3 disciplina l'ipotesi in cui la data della trattazione non sia stata ancora fissata, prevedendosi in luogo della sentenza o dell'ordinanza collegiale un decreto del presidente di sezione.

Il comma 4 precisa che la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, a differenza della previgente normativa che prevedeva il perfezionamento della conciliazione con il pagamento degli importi dovuti o della prima rata, in caso di rateizzazione. Nella previgente disciplina, quindi, la commissione tributaria doveva verificare l'avvenuto pagamento prima di

dichiarare l'estinzione del giudizio ⁽³⁾. L'accordo ora costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore o per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Il nuovo art. 48-bis disciplina la conciliazione in udienza. Ciascuna parte può presentare entro i dieci giorni liberi prima della data di trattazione un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia. All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni, invita le parti alla conciliazione, eventualmente disponendo un rinvio per permettere il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, che deve indicare, come l'accordo conciliativo fuori udienza, somme dovute ed i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce il titolo per la riscossione coattiva delle somme dovute all'ente impositore o per il pagamento delle somme dovute dall'ente impositore al contribuente.

L'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere è dichiarata con sentenza.

L'art. 48-ter detta disposizioni comuni a tutte le forme di conciliazione.

Il comma 1 prevede l'applicazione delle sanzioni amministrative nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge, e quindi non di quelle irrogate. Ovviamente, potrà legittimamente verificarsi che nell'accordo conciliativo l'ente impositore concordi la disapplicazione delle sanzioni.

Nel caso di conciliazione perfezionatasi nel giudizio di secondo grado le sanzioni sono ridotte al 50%.

Il comma 2 disciplina le modalità di versamento, che deve avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o dalla redazione del processo verbale,

⁽³⁾ Al riguardo, Cassazione 13 luglio 2015, n. 14547 osserva quanto segue: «*Gli atti dichiarativi delle varie specie di conciliazione previste nel giudizio tributario dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 48, non determinano di per sè la cessazione della materia del contendere, producendosi tale effetto solo quando, con il versamento della somma concordata, gli stessi siano divenuti efficaci e perfetti. Pertanto, nella conciliazione cosiddetta "breve postfissazione" - in cui, ai sensi del comma 5, la proposta è depositata dopo la fissazione dell'udienza e prima della trattazione in camera di consiglio - la Commissione Tributaria Provinciale, nel silenzio della norma, deve rinviare l'udienza di trattazione della causa ad una data successiva alla scadenza del termine concesso per il versamento, decorrente dalla comunicazione dell'ordinanza di rinvio dell'udienza di trattazione, in applicazione analogica della disciplina dettata dal comma 1, per la conciliazione cosiddetta "breve prefissazione", in cui la proposta è depositata prima della fissazione dell'udienza di trattazione; in mancanza di tale rinvio e del versamento, la sentenza dichiarativa dell'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere è appellabile dall'Ufficio, che non può essere costretto all'esecuzione di una conciliazione inesistente, nè privato della sua legittima pretesa di far valere l'interesse ad una pronuncia del giudice di merito sul rapporto giuridico controverso. - cfr. Cass. n. 3560/2009, Cass. n. 9219/2011; Cass. n. 11722/2011. Cass. n. 25931/2011; Cass. n. 5593/2013».*

nell'ipotesi di conciliazione in udienza. In caso di rateizzazione, entro il termine di 20 giorni deve essere disposto il pagamento della prima rata.

Il comma 3 prevede che nel caso di mancato pagamento delle somme dovute, o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvede all'iscrizione "a ruolo" delle somme residue dovute a titolo di imposta, sanzioni ed interessi, applicando un'ulteriore sanzione sull'imposta ancora dovuta pari al 45%.

Si ritiene necessaria una modifica normativa che preveda semplicemente la riscossione coattiva, senza il riferimento al ruolo, al fine di fugare ogni dubbio sulla possibilità di riscuotere anche tramite ingiunzione di pagamento.

Se l'accordo conciliativo riguarda somme dovute dall'ente impositore al contribuente, questi dovrà procedere con un'azione esecutiva ordinaria e non con l'attivazione del giudizio di ottemperanza, in quanto il credito non dipende da un provvedimento giudiziale ma da un titolo esecutivo (l'accordo conciliativo).

L'ultimo comma rinvia, per i pagamenti rateali, alle disposizioni dettate in tema di accertamento con adesione dall'art. 8 del D.lgs. n. 218 del 1997, così come modificato dall'art. 2, comma 2 del D.lgs. n. 159 del 2015, il quale prevede il versamento rateale in un massimo di otto rate trimestrali, scadenti l'ultimo giorno di ciascun trimestre, di pari importo, o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro.

Art. 48 – Conciliazione giudiziale fuori udienza	
Testo originario	Testo modificato
<p>Art. 48 – Conciliazione giudiziale</p> <p>1. Ciascuna delle parti con l'istanza prevista dall'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia.</p> <p>2. La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.</p> <p>3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il</p>	<p>Art. 48 -Conciliazione fuori udienza</p> <p>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.</p> <p>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</p>

~~processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. (121)~~

~~3 bis. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. (122)~~

~~4. Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta ai sensi del comma 5. (127)~~

~~5. L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima~~

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.

<p>della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.</p> <p>6. In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo</p>	
	<p>Art. 48-bis - Conciliazione in udienza</p> <p>1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.</p> <p>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.</p> <p>3. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale</p>

	<p>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.</p> <p>4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere</p>
	<p>Art. 48-ter -Definizione e pagamento delle somme dovute</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>3. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.</p> <p>4. Per il versamento rateale delle somme</p>

	dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.»;
--	---

20. Esecuzione delle sentenze

All'art. 49 del D.lgs. n. 546 del 1992, recante disposizioni generali sulle impugnazioni, viene abrogato l'inciso "escluso l'art. 337".

L'art. 337 c.p.c. dispone che l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa. La modifica è conseguente alle ulteriori modifiche che saranno analizzate nel prosieguo in materia di esecutività delle sentenze tributarie.

Art. 49 –Disposizioni generali applicabili	
Testo originario	Testo modificato
1. Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto.	1. Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto.

21. Sospensione della sentenza di primo grado

L'art. 52 del D.lgs. n. 546 del 1992 è interamente riscritto, disciplinando ora la possibilità di sospendere provvisoriamente l'esecuzione della sentenza di primo grado, che diversamente è immediatamente esecutiva.

Il primo comma riporta la disposizione contenuta nel previgente art. 52 in merito alla competenza territoriale della commissione regionale.

Il secondo comma prevede che l'appellante, e quindi anche l'ente impositore, può chiedere la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività della sentenza impugnata "se sussistono gravi e fondati motivi", ricalcando la previsione di cui all'art. 283 c.p.c. Il contribuente può chiedere la sospensione dell'esecuzione

dell'atto impugnato dimostrando, come nel giudizio di primo grado, che da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

Il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione nella prima camera di consiglio utile, dandone comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato, senza convocare le parti, l'immediata sospensione della sentenza, fino alla data della pronuncia, sulla medesima sospensiva, da parte del collegio giudicante, che decide con ordinanza non impugnabile.

La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui al novellato art. 69, che sarà analizzato nel prosieguo del presente documento. Anche durante il periodo di sospensione della sentenza impugnata si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

Art. 52 – Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello	
Testo originario	Testo modificato
<p>Art. 52 – Giudice competente e legittimazione ad appellare</p> <p>1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell' art. 4, comma 2.</p>	<p>Art. 52 - Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello</p> <p>1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell'articolo 4, comma 2.</p> <p>2. 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.</p> <p>3. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.</p> <p>4. In caso di eccezionale urgenza il</p>

	<p>presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.</p> <p>5. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.</p> <p>6. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69 comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.</p>
--	---

22. Ricorso per Cassazione “*per saltum*”

All'art. 62 del D.lgs. n. 546 del 1992 è inserito il nuovo comma 2-bis, che ammette l'impugnazione della sentenza della commissione tributaria provinciale direttamente innanzi la Corte di Cassazione, previo accordo tra le parti, omettendosi così la fase dell'appello. Tuttavia, il ricorso “*per saltum*” è ammesso solo per il motivo attinente la violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

Art. 62 – Norme applicabili	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell' art. 360, comma 1, del codice di procedura civile.</p> <p>2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto.</p>	<p>1. Avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell' art. 360, del codice di procedura civile.</p> <p>2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto.</p> <p>2-bis. Sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile.</p>

23. Sospensione della sentenza di secondo grado

Col nuovo art. 62-bis è introdotta nel processo tributario la possibilità, sia per il contribuente che per l'ente impositore, di sospendere la sentenza di secondo grado che sia stata impugnata per Cassazione, allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Non è ovviamente richiesta la dimostrazione del *fumus boni iuris*, dato che il giudice d'appello sospende una propria sentenza.

La norma prevede la possibilità per il contribuente di chiedere la sospensione dell'atto impugnato se da questo può derivargli un danno grave ed irreparabile.

La sospensione dell'esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili in pendenza del giudizio di primo grado.

Anche per questa tipologia di sospensione è fatta salva la possibilità per il presidente di concedere, con proprio decreto, immediatamente la sospensiva, fino alla pronuncia del collegio ed è prevista la possibilità di subordinare la sospensiva alla prestazione di una garanzia.

La commissione può pronunciarsi solo se la parte istante dimostra di aver depositato il ricorso per Cassazione contro la sentenza.

Art. 62-bis - Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione	
Testo originario	Testo modificato
	<p>1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.</p> <p>2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.</p> <p>3. In caso di eccezionale urgenza il</p>

	<p>presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.</p> <p>4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.</p> <p>5. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.</p> <p>6. La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.»;</p>
--	---

24. Modifica del termine di riassunzione nei giudizi di rinvio

Con le modifiche apportate all'art. 63 del D.lgs. n. 546 del 1992 il termine per la riassunzione del giudizio passa da un anno a sei mesi. Si ricorda che la mancata riassunzione entro tale termine determina l'estinzione del giudizio, con conseguenziale validità dell'atto di accertamento originale.

Il termine risulta più ampio di quello attualmente previsto per le cause civili, per le quali l'art. 393 c.p.c. prevede soli tre mesi, termine questo, per quanto riportato nella relazione illustrativa al D.lgs. n. 156 del 2015, ritenuto eccessivamente breve, tenuto conto dei notevoli pregiudizi che il contribuente può subire dalla mancata riassunzione nei termini.

Si ritiene che il nuovo termine di sei mesi sia applicabile alle sentenze depositate a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Art. 63 – Giudizio di rinvio	
Testo originario	Testo modificato
1. Quando la Corte di cassazione rinvia la causa alla commissione tributaria provinciale o regionale la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti	1. Quando la Corte di cassazione rinvia la causa alla commissione tributaria provinciale o regionale la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti

<p>personalmente entro il termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili.</p> <p>2. Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio l'intero processo si estingue.</p> <p>3. In sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato. In ogni caso, a pena d'inammissibilità, deve essere prodotta copia autentica della sentenza di cassazione.</p> <p>4. Le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.</p> <p>5. Subito dopo il deposito dell'atto di riassunzione, la segreteria della commissione adita richiede alla cancelleria della Corte di cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.</p>	<p>personalmente entro il termine perentorio di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili.</p> <p>2. Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio l'intero processo si estingue.</p> <p>3. In sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato. In ogni caso, a pena d'inammissibilità, deve essere prodotta copia autentica della sentenza di cassazione.</p> <p>4. Le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.</p> <p>5. Subito dopo il deposito dell'atto di riassunzione, la segreteria della commissione adita richiede alla cancelleria della Corte di cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.</p>
--	---

25. Sentenze revocabili

Il primo comma dell'art. 64 del D.lgs. n. 546 del 1992 è riscritto per ampliare i casi di revocazione.

Con la vecchia formulazione la revocazione era limitata alle sentenze non più impugnabili che involgevano su accertamenti di fatto, mentre con il nuovo

comma 1 le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell'art. 395 c.p.c. (4).

Art. 64 – Sentenze revocabili e motivi di revocazione	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile.</p> <p>2. Le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello possono essere impugnate per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile purché la scoperta del dolo o della falsità dichiarata o il recupero del documento o il passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile siano posteriori alla scadenza del termine suddetto.</p> <p>3. Se i fatti menzionati nel comma precedente avvengono durante il termine per l'appello il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i sessanta giorni da esso.</p>	<p>1. Contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile.</p> <p>2. Le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello possono essere impugnate per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile purché la scoperta del dolo o della falsità dichiarata o il recupero del documento o il passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile siano posteriori alla scadenza del termine suddetto.</p> <p>3. Se i fatti menzionati nel comma precedente avvengono durante il termine per l'appello il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i sessanta giorni da esso.</p>

(4) L'art. 395 c.p.c. individua i seguenti casi di revocazione delle sentenze:

1. se sono l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra;
2. se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza;
3. se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;
4. se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa. Vi è questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non costituì un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare;
5. se la sentenza è contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;
6. se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato.

26. Sospensione della sentenza oggetto di revocazione

All'art. 65 del D.lgs. n. 546 del 1992 è inserito il nuovo comma 3-bis che permette alle parti di presentare istanza di sospensione della sentenza oggetto del giudizio di revocazione, alla stessa stregua di quanto previsto dall'art. 52 per le sentenze di primo grado.

In tal modo si è attuato il criterio direttivo contenuto nella legge delega che preveda l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario.

Art. 65 - Proposizione della impugnazione	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Competente per la revocazione è la stessa commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.</p> <p>2. A pena di inammissibilità il ricorso deve contenere gli elementi previsti dall' art. 53, comma 1, e la specifica indicazione del motivo di revocazione e della prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile nonché del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento. La prova della sentenza passata in giudicato che accerta il dolo del giudice deve essere data mediante la sua produzione in copia autentica.</p> <p>3. Il ricorso per revocazione è proposto e depositato a norma dell'art. 53, comma 2.</p>	<p>1. Competente per la revocazione è la stessa commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.</p> <p>2. A pena di inammissibilità il ricorso deve contenere gli elementi previsti dall' art. 53, comma 1, e la specifica indicazione del motivo di revocazione e della prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile nonché del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento. La prova della sentenza passata in giudicato che accerta il dolo del giudice deve essere data mediante la sua produzione in copia autentica.</p> <p>3. Il ricorso per revocazione è proposto e depositato a norma dell'art. 53, comma 2.</p> <p>3-bis. Le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 52, in quanto compatibili.</p>

27. Esecuzione delle sentenze

Il nuovo art. 67-bis del D. lgs n.546 del 1992 prevede espressamente che le sentenze delle commissioni tributarie sono esecutive.

Art. 67-bis – Esecuzione provvisoria	
Testo originario	Testo modificato
	1. Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.

28. Pagamento del tributo in pendenza del processo

L'applicabilità dell'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992, disciplinante la riscossione in pendenza di giudizio, ai tributi comunali oggi non può dirsi pacifica, non avendo la giurisprudenza di legittimità fornito una soluzione ermeneutica univoca. Il dubbio nasce dal fatto che l'applicabilità dell'art. 68 sembra essere limitata ai soli casi in cui "è prevista la riscossione frazionata del tributi", riscossione che, ad esempio, non è prevista per l'IMU, sicché sarebbe stato opportuno prendere atto del contrasto interpretativo eliminando la limitazione ai soli tributi con riscossione frazionata.

La Corte di Cassazione si è espressa nel senso dell'applicabilità delle modalità di riscossione previste dall'art. 68 anche ai tributi comunali, con diverse pronunce, quali la n. 14821 del 2010 e la n. 6921 del 2013. Di segno opposto invece Cassazione n. 2199 del 2012 e n. 19015 del 2015.

Il D.lgs. n. 156 del 2015 introduce al primo comma dell'art. 68 la lett. c-bis) che prevede, in caso di sentenza di Cassazione con rinvio, che l'ammontare del tributo deve essere pagato nella stessa misura pagabile in pendenza di giudizio di primo grado, come ovvia conseguenza dell'annullamento della sentenza di secondo grado. In caso di mancata riassunzione nei sei mesi della causa innanzi alla commissione tributaria si determina l'estinzione del giudizio e quindi l'importo riscuotibile è quello indicato nell'atto di accertamento originario.

La norma sembra non fare salvi eventuali giudicati interni che possono conseguire alla mancata impugnazione di capi della sentenza di primo grado, come quello relativo alla disapplicazione delle sanzioni.

Se il ricorso è accolto, il tributo versato in eccedenza rispetto a quanto statuito dal giudice di primo grado, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

In caso di inerzia dell'ente impositore il contribuente, a seguito delle modifiche recate all'ultima parte del comma 2, può chiedere l'ottemperanza, a norma dell'art. 70 del D.lgs. n. 546 del 1992, alla commissione tributaria provinciale, ovvero, se il giudizio pende nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Art. 68 – Pagamento del tributo in pendenza del processo	
Testo originario	Testo modificato
<p>1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:</p> <p>a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;</p> <p>b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;</p> <p>c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.</p> <p>Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.</p>	<p>1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:</p> <p>a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;</p> <p>b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;</p> <p>c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale;</p> <p>c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.</p> <p>Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.</p>

<p>2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.</p> <p>3. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.</p> <p>3-bis. Il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia.</p>	<p>2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.</p> <p>In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.</p> <p>3. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.</p> <p>3-bis. Il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia.</p>
--	---

29. Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente

Anche l'art. 69 del D. lgs. n.546 del 1992 è integralmente sostituito. Le nuove disposizioni riguardano l'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente.

Il primo comma dispone che le sentenze di condanna in favore del contribuente e quelle emesse avverso atti catastali sono immediatamente esecutive. Tuttavia, il pagamento di importi superiori a diecimila euro, al netto delle spese di lite, "può" essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia.

Occorre precisare che per le controversie catastali la norma ne dispone l'immediata esecuzione indipendentemente dall'esito della sentenza. Ciò comporta, rispetto al passato, che la debenza dei tributi ancorati alla rendita catastale, come l'IMU, è influenzata fin da subito dall'esito del processo, benché ancora non definito con sentenza passata in giudicato. In passato, invece, il contribuente era tenuto a versare le imposte in base alle rendite iscritte in catasto, benché impugnate, salvo il diritto al rimborso nel caso di rettifica di rendita operata con sentenza passata in giudicato ⁽⁵⁾.

Il nuovo regime, considerando le lungaggini del processo tributario (i cui tre gradi di giudizio richiedono mediamente dieci anni), potrebbe determinare un aggravio per gli enti impositori, giacché nell'ipotesi di sentenza di primo grado favorevole al contribuente, confermata in appello ma annullata dalla Corte di Cassazione, il Comune potrebbe essere non più legittimato a pretendere l'imposta dovuta per intervenuta decadenza del termine quinquennale cui è sottoposta l'attività accertativa, salvo ritenere che trattandosi di recupero d'imposta dovuto sulla base di una sentenza, relativa però ad un procedimento cui non ha partecipato il Comune, operi la prescrizione decennale⁶.

Considerata la delicatezza della questione si ritiene necessario un chiarimento per via normativa.

⁽⁵⁾ Cfr. Cassazione, sentenza 1° giugno 2006, n. 13069; Cassazione, sentenza 29 aprile 2005, n. 8932; Cassazione, sentenza 7 dicembre 2004, n. 22943; Cassazione, sentenza 15 novembre 2004, n. 21574.

⁽⁶⁾ Il problema ovviamente non si pone per l'accertamento comunale impugnato contestualmente alla rendita catastale. La commissione tributaria provinciale, dovrà, infatti, sospendere il processo tributario per pregiudizialità ai sensi dell'art. 295 c.p.c.. Diversamente per il versamento effettuato dal contribuente successivamente alla sentenza che ridetermina o annulla l'atto catastale. In tale ipotesi il contribuente legittimamente dovrà utilizzare la rendita rideterminata in sentenza, la quale come visto è immediatamente esecutiva, né il Comune potrebbe legittimamente notificare un atto di accertamento sulla base della rendita originariamente attribuita dall'Agenzia delle entrate.

Il comma 2 del novellato art. 69 del D. lgs n. 546 del 1992, prescrive l'emanazione di un decreto ministeriale con il quale sono disciplinati il contenuto della garanzia, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa. Il nuovo comma entrerà in vigore con l'emanazione del citato decreto ministeriale, sicché sino a tale data continuano ad applicarsi le norme previgenti.

Il comma 3 specifica che i costi della garanzia sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

Il comma 4 prevede che il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione (ovviamente su istanza dell'interessato) ovvero dalla presentazione della garanzia, ove richiesta.

L'ultimo comma prevede che se l'ente impositore, trascorsi i novanta giorni dalla notifica, non provvede al rimborso di quanto dovuto, il contribuente può chiedere l'ottemperanza, a norma del successivo art. 70, alla commissione tributaria provinciale, ovvero nei casi di giudizi pendenti nei gradi superiori, alla commissione tributaria regionale.

Art. 69 – Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente	
Testo originario	Testo modificato
<p>Art. 69 Condanna dell'ufficio al rimborso</p> <p>1. Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell' articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell' art. 475 del codice di procedura civile, applicando per le spese l' art. 25, comma 2 (149).</p>	<p>Art. 69 Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente</p> <p>1. 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.</p> <p>2. 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</p>

	<p>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.</p> <p>3. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
--	--

30. Abrogazione dell'art. 69-bis relativo ai giudizi catastali

Il D.lgs. n. 156 del 2015 abroga l'art. 69-bis del D. lgs n.546. il quale prevedeva l'aggiornamento degli atti catastali solo a seguito della sentenza passata in giudicato.

Tale disposizione è ora incompatibile con il principio della provvisoria esecutività delle sentenze relative agli atti catastali previsto dall'art. 69.

Art. 69-bis Aggiornamento atti castali	
Testo originario	Testo modificato
1. Se la commissione tributaria accoglie totalmente o parzialmente il ricorso proposto avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia munita dell'attestazione di passaggio in giudicato, sulla base della quale l'ufficio dell'Agenzia del territorio provvede all'aggiornamento degli atti catastali	Abrogato

31. Giudizio di ottemperanza

Il D.lgs. n. 156 del 2015 reca modifiche anche all'art. 70 del D.lgs. n. 546 disciplinante il giudizio di ottemperanza, ovvero il giudizio che la parte vittoriosa può intraprendere per obbligare la parte inadempiente a dare esecuzione a quanto previsto nella sentenza passata in giudicato, una volta decorsi i termini previsti dalla sentenza, in assenza di questi, dalla legge. Il ricorso deve essere proposto innanzi la commissione tributaria provinciale per le sentenze da essa emesse e innanzi la commissione tributaria regionale negli altri casi.

Con le modifiche recate al comma 1 è stato espunto il riferimento alle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, essendo ora previsto, in via generale, il rimedio del giudizio di ottemperanza.

Con le modifiche recate al comma 2 è ora previsto che l'ottemperanza può essere chiesta non solo nei confronti dell'ente impositore ma anche nei confronti dell'agente della riscossione e del concessionario iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Le modifiche ai commi 4 e 7 sono di coordinamento, per tener conto delle nuove disposizioni introdotte con il D.lgs. n. 156 del 2015.

Infine, è stato aggiunto il comma 10-bis, il quale dispone che per l'ottemperanza al pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica.

Art. 70 - Giudizio di ottemperanza

Testo originario	Testo modificato
<p>1. Salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, la parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale.</p> <p>2. Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale dell'obbligo posto a carico della sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.</p> <p>3. Il ricorso indirizzato al presidente della commissione deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all' originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario.</p> <p>4. Uno dei due originali del ricorso è</p>	<p>1. La parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale.</p> <p>2. Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.</p> <p>3. Il ricorso indirizzato al presidente della commissione deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all' originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario.</p> <p>4. Uno dei due originali del ricorso è</p>

<p>comunicato a cura della segreteria della commissione all'ufficio del Ministero delle finanze o all'ente locale obbligato a provvedere.</p> <p>5. Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale può trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.</p> <p>6. Il presidente della commissione tributaria, scaduto il termine di cui al comma precedente, assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza. Il presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.</p> <p>7. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni della legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.</p> <p>8. Il collegio, eseguiti i provvedimenti di cui</p>	<p>comunicato a cura della segreteria della commissione ai soggetti di cui al comma 2 obbligati a provvedere.</p> <p>5. Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio può trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.</p> <p>6. Il presidente della commissione tributaria, scaduto il termine di cui al comma precedente, assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza. Il presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.</p> <p>7. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni del Titolo VII del Capo IV del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115</p> <p>8. Il collegio, eseguiti i provvedimenti di cui</p>
--	---

<p>al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.</p> <p>9. Tutti i provvedimenti di cui al presente articolo sono immediatamente esecutivi.</p> <p>10. Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.</p>	<p>al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.</p> <p>9. Tutti i provvedimenti di cui al presente articolo sono immediatamente esecutivi.</p> <p>10. Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.</p> <p>10-bis. Per il pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica.</p>
---	--