

## La circolare n. 38/E/2015 dell'Agenzia delle entrate

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia, Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Con la [circolare n. 38/2015](#) l'Agenzia delle entrate ha riletto le novità introdotte dal D.Lgs. 156/2015 in relazione al contenzioso tributario fornendo alcuni chiarimenti sull'applicazione delle nuove norme. La pubblicazione del documento dà l'opportunità di rivedere le modifiche apportate al D.Lgs. 546/1992 a pochi giorni dalla loro - quasi integrale - entrata in vigore.

### La riforma del processo tributario: gli aspetti più rilevanti

Il 1° gennaio scorso sono finalmente entrate in vigore le novità introdotte dal D.Lgs. 156/2015 sul contenzioso tributario. Pochi giorni prima di questa data, ossia il 29 dicembre, è stata emanata dall'Agenzia delle entrate la circolare n. 38/E/2015 che si è occupata di illustrare e commentare in modo sistematico le novità legislative.

Nel documento in commento l'Agenzia ha messo in evidenza, tra le disposizioni più significative introdotte dalla riforma, quelle relative:

- all'innalzamento sino a 3.000 euro del valore dei giudizi in cui i contribuenti possono stare personalmente, senza l'assistenza di un difensore abilitato;
- all'ampliamento della categoria dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, nella quale sono stati inseriti i dipendenti dei Caf, in relazione alle controversie che derivano da adempimenti posti in essere dagli stessi Caf nei confronti dei propri assistiti;
- all'estensione dell'ambito di applicazione della conciliazione al giudizio di appello e alle controversie soggette a reclamo/mediazione;
- all'estensione dell'ambito di operatività del reclamo/mediazione alle controversie dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, a quelle degli enti locali, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53, D.Lgs. 4463/1997, nonché alle controversie catastali;
- all'estensione della tutela cautelare a tutte le fasi del processo, in ossequio ai principi stabiliti in materia dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità;
- all'esecutività immediata delle sentenze non definitive, sia relative ai giudizi promossi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali, sia recanti

condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti, subordinata alla prestazione di idonea garanzia in caso di somme di importo superiore a 10.000 euro;

- alla previsione del giudizio di ottemperanza come unico meccanismo processuale di esecuzione delle sentenze, definitive o meno, escludendo la possibilità di ricorso all'ordinaria procedura esecutiva;
- all'affidamento alla commissione tributaria, in composizione monocratica, della cognizione dei giudizi di ottemperanza instaurati per il pagamento di somme di importo non superiore a 20.000 euro e, in ogni caso, per il pagamento delle spese di giudizio.

Come anticipato, le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, ad eccezione dei nuovi articoli 67-*bis* (esecuzione provvisoria delle sentenze delle commissioni tributarie) e 69 (esecuzione delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente) del D.Lgs. 546/1992, nonché della disposizione abrogativa dell'articolo 69-*bis* (esecuzione delle sentenze sugli atti relativi alle operazioni catastali) del medesimo decreto per le quali l'entrata in vigore è stata fissata al 1° giugno 2016. Come si può leggere nella relazione illustrativa al decreto di riforma, il Legislatore ha scelto di far operare le nuove norme processuali in relazione a tutti i giudizi pendenti alla data della loro entrata in vigore

*“non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema infatti verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze”.*

Nel prosieguo verranno analizzate le novità del contenzioso relative ai temi dell'assistenza tecnica in

giudizio ed alla disciplina della sospensione dell'esecuzione delle sentenze come rilette ed interpretate dall'Agenzia delle entrate nel documento di prassi recentemente emanato.

## Articolo 12 – L'assistenza tecnica

L'articolo 9, comma 1, lettera e) del decreto di riforma ha integralmente sostituito l'articolo 12, D.Lgs. 546/1992, mantenendo la regola generale dell'obbligatorietà, per la parte privata, dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, tranne che in caso di controversie di modico valore, elevato a 3.000 euro con decorrenza dal 1° gennaio 2016.

Al comma 2, secondo periodo, del nuovo articolo 12 sono indicate le modalità di determinazione del valore della controversia che sono rimaste invariate. Nelle ipotesi in cui il valore della controversia sia superiore al predetto limite di 3.000 euro, la parte privata è tenuta a dotarsi di assistenza tecnica e il ricorso dovrà essere sottoscritto dal difensore abilitato. In caso contrario, si applicano le disposizioni dell'articolo 182, c.p.c. in tema di difetto di rappresentanza o di autorizzazione: il presidente della commissione o della sezione o il collegio verificano d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti e, in caso di difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero di vizio che determina la nullità della procura al difensore, assegnano un termine perentorio, entro il quale è possibile sanare i relativi vizi, con efficacia retroattiva.

L'intento del Legislatore è quello di ridurre i tempi del giudizio, anticipando la regolarizzazione dell'eventuale vizio dell'atto processuale (ad esempio in caso di difetto di procura alla lite) *“in conformità a quanto ripetutamente statuito dalla Corte di Cassazione, la quale ha precisato che soltanto se l'invito del giudice risulta infruttuoso, quest'ultimo deve dichiarare invalida la costituzione della parte in giudizio (da ultimo: Cassazione civile Sez. III, n. 19169/2014 e n. 11359/2014)”*.

Gli uffici dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al D.Lgs. 300/1999, gli altri enti impositori, nonché gli agenti e i concessionari privati della riscossione, non sono, invece, tenuti a dotarsi di difensore abilitato.

Il nuovo articolo 12, commi 3, 5 e 6, individua, inoltre, i soggetti abilitati all'assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie, che la Circolare in commento raggruppa nelle seguenti 3 categorie:

- coloro che possono assistere i contribuenti nella

generalità delle controversie;

- coloro che sono abilitati alla difesa con riguardo a controversie aventi ad oggetto materie specifiche;
- coloro che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti.

Tra i soggetti che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti, si rammenta che il nuovo articolo 12, lettera h), comma 3, ha ricompreso anche i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (Caf) e delle relative società di servizi, che siano in possesso, congiuntamente, del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza, o in economia ed equipollenti o del diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale. I predetti dipendenti possono difendere i propri assistiti esclusivamente nei contenziosi tributari che scaturiscono dall'attività di assistenza loro prestata (ad esempio quelli relativi al disconoscimento degli oneri e delle spese indicati nella dichiarazione compilata e trasmessa dal medesimo centro di assistenza fiscale).

Le procedure di gestione dell'elenco dei soggetti abilitati alla rappresentanza ed assistenza in giudizio di cui al comma 3, lettere d), e), f), g) ed h) (in cui devono essere iscritti tutti i soggetti abilitati *ex lege* all'assistenza e alla rappresentanza in giudizio, fatta eccezione per gli avvocati, per coloro che sono iscritti nella *“Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili”* e per i consulenti del lavoro) sono state accentrate in capo al Mef. L'elenco dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, con i relativi aggiornamenti, è pubblicato nel sito *internet* del Mef.

## Articoli 49, 52 e 62-bis – La sospensione delle sentenze

La circolare in commento evidenzia come l'articolo 9, comma 1, lettera u) del decreto di riforma abbia modificato l'articolo 49, D.Lgs. 546/1992, eliminando l'inciso *“escluso l'articolo 337”*. Pertanto, fatta salva le norme specifiche disciplinanti il processo tributario, la disposizione ora contiene un generale rinvio alle norme del codice di procedura civile in tema di sospensione delle sentenze, contenute nel titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la suddetta modifica si connota per una significativa portata di carattere sistematico, poiché *“la decisione di includere l'articolo 337, c.p.c. nel novero delle norme richiamate è giustificata, oltre che da esigenze di coordinamento con il nuovo regime dell'esecutività delle sentenze”*

# CONTENZIOSO TRIBUTARIO

*tributarie (cfr. paragrafo 1.15), dalla necessità di conformarsi alle pronunce giurisprudenziali che hanno affermato, sotto vari profili, l'applicabilità al processo tributario della predetta norma del rito civile".*

E invero, la disposizione che più direttamente interessa la tutela cautelare è quella contenuta nel comma 1, articolo 337, secondo cui *"l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407"*. Tale richiamo consente, quindi, di applicare le norme che disciplinano la sospensione cautelare delle sentenze di primo grado e d'appello in caso di impugnazione ordinaria e straordinaria.

Il documento di prassi in commento specifica che l'eliminazione del richiamo all'articolo 337, c.p.c. è finalizzata a rimuovere gli ostacoli all'ingresso nel contenzioso tributario delle norme processualciviliistiche sopra richiamate, recependo in modo esplicito l'orientamento consolidatosi in capo alla giurisprudenza costituzionale e di legittimità; infatti, il precedente testo dell'articolo 49 ha rappresentato per lungo tempo l'elemento testuale che precludeva l'applicabilità al processo tributario delle medesime norme, dal momento che la sua lettera, sia pur in via indiretta, ostava alla loro applicazione.

L'articolo 9, comma 1, lettera v) ha riformulato l'articolo 52, D.Lgs. 546/1992 aggiungendo cinque commi, specificamente dedicati alla disciplina della fase cautelare; la nuova rubrica dell'articolo fa riferimento ai "provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello", riconducibili alla disciplina della sospensione.

Il primo comma dell'articolo in esame, che individua il giudice d'appello nella CTR, resta immutato, rinviando per la determinazione della competenza territoriale all'articolo 4, comma 2, ai sensi del quale

*"Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle CTP, che hanno sede nella loro circoscrizione".*

La nuova disciplina della fase cautelare, introdotta sul presupposto della modifica dell'articolo 49, ricalca in buona parte la procedura prevista dall'articolo 47 per la sospensione dell'atto impugnato.

Il nuovo comma 2 consente all'appellante di chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte (quindi limitatamente ai capi ad esso sfavorevoli) l'esecutività della sentenza impugnata, "se sussistono gravi e fondati motivi", analogamente a quanto disposto dall'articolo 283, c.p.c.. L'Agenzia delle entrate, nel documento in commento, precisa

che tale locuzione fa riferimento, secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza, ai consueti presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*: sotto il secondo profilo, è richiesta una considerevole rilevanza del pregiudizio che l'esecuzione della sentenza potrebbe arrecare al ricorrente.

In un'ottica di rafforzamento della tutela della parte, al contribuente è accordata la possibilità di chiedere in ogni caso la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, anche quando questo sia confermato da una sentenza di merito, "se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile", sulla base, cioè, "degli stessi presupposti previsti dall'articolo 47 per la sospensione in primo grado" (cfr. relazione illustrativa al decreto di riforma).

Secondo la circolare n. 38/E/2015, la facoltà riconosciuta al contribuente di chiedere la sospensione dell'atto oppure della sentenza consente la tutela cautelare in diverse ipotesi quali, ad esempio, il caso di una sentenza di rigetto del ricorso introduttivo, la cui sospensione lascerebbe comunque in piedi gli effetti dell'atto.

Inoltre, la possibilità di chiedere la sospensione dell'atto nei gradi successivi al primo offre tutela al contribuente nelle ipotesi di sentenza di cassazione con rinvio, tenuto conto che, per consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità, il giudizio di rinvio costituisce una fase nuova ed autonoma, funzionale ad una sentenza che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia, riformandola, ma statuisce direttamente sulle domande proposte dalle parti (cfr. Cassazione n. 14892/2000; n. 13833/2002; 1824/2005; n. 7536/2009; n. 7781/2011).

Dunque, *"dopo la cassazione con rinvio la sentenza di primo grado e la sentenza di appello cassata si trovano sempre esattamente nella stessa condizione di inefficacia, di impossibilità di reviviscenza e di insuscettibilità di passaggio in giudicato"* (Cassazione n. 23596/2011); ciò comporta, secondo l'Agenzia delle entrate, che l'Amministrazione risulterebbe legittimata a riscuotere la pretesa erariale secondo le regole vigenti nella fase di impugnazione dell'atto impositivo.

La circolare n. 38/E/2015 esamina inoltre le forme di proposizione dell'istanza, precisando che, sulla falsariga dell'articolo 47, l'appellante può presentare l'istanza di sospensione (della sentenza o dell'atto), tanto unitamente allo stesso ricorso ex articolo 53 o al ricorso incidentale ex articolo 54, quanto con atto separato.

# CONTENZIOSO TRIBUTARIO

I successivi commi dal 3 al 6, articolo 52, D.Lgs. 546/1992, ricalcando le disposizioni dell'articolo 47, prevedono che:

1. il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno 10 giorni liberi prima;
2. in caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio;
3. il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile;
4. analogamente a quanto previsto dall'articolo 47, la sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui al nuovo articolo 69, comma 2;
5. per effetto del richiamo al comma 8-bis, articolo 47, contenuto nel secondo periodo del comma 6, durante il periodo di sospensione si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

L'Agenzia delle entrate specifica, inoltre, che l'accoglimento dell'istanza di sospensione di una sentenza sfavorevole al contribuente preclude l'applicazione degli articoli 68, D.Lgs. 546/1992 e 19, D.Lgs. 472/1997 (concernenti la riscossione in pendenza di giudizio rispettivamente dell'imposta e delle sanzioni), fino alla conclusione del giudizio di impugnazione, rendendo necessaria la conseguente sospensione anche delle attività esecutive relative all'atto impugnato.

È inoltre esaminata l'ipotesi in cui sia concessa, a richiesta dell'ufficio, la sospensione di una sentenza favorevole al contribuente: in tal caso viene inibita l'operatività delle nuove norme che ne disciplinano l'immediata esecutività e l'ufficio è legittimato a non effettuare lo sgravio o il rimborso delle somme riconosciute non dovute in forza della stessa sentenza. L'articolo 62-bis, infine, inserito *ex novo* dall'articolo 9, comma 1, lettera aa) del decreto di riforma, al fine di disciplinare l'esecuzione provvisoria e i provvedimenti cautelari relativi alle sentenze impuginate per cassazione, prevede la possibilità, per la parte ricorrente, di richiedere direttamente *"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"*. Allo stesso

fine è garantita al contribuente la possibilità di chiedere la sospensione dell'atto.

La circolare in commento evidenzia come la Corte costituzionale, con la sentenza n. 217/2010, abbia richiamato al riguardo il *"consolidato orientamento giurisprudenziale (tale da costituire "diritto vivente")"*, secondo il quale, *"l'irreparabilità del danno" di cui all'articolo 373, c.p.c. va intesa, quantomeno, nel senso di un intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall'esecuzione della sentenza nelle more del giudizio di cassazione e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso per cassazione"*.

La formulazione dell'articolo 62-bis in esame è analoga a quella contenuta nell'articolo 373, c.p.c. e attribuisce rilievo al solo *periculum* in mora, senza possibilità di valutare il *fumus boni iuris*, in quanto tale ultimo elemento è stato già valutato dallo stesso giudice che ha emesso la sentenza di cui si chiede la sospensione, impugnata innanzi alla Suprema Corte. Per il resto l'articolo 62-bis ricalca la medesima procedura disciplinata dal nuovo articolo 52 e ripropone il richiamo dell'articolo 47, comma 8-bis, sulla debenza degli interessi da sospensione amministrativa. In questo caso l'istanza va proposta con uno specifico atto (da notificare anche alla controparte), in quanto indirizzata ad un giudice diverso dalla Corte di Cassazione, chiamata a decidere sull'impugnazione; un'istanza di sospensione della sentenza presentata direttamente alla Suprema Corte sarebbe, secondo l'Agenzia delle entrate, inammissibile. La circolare richiama al riguardo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 4112/2007 secondo cui *"In tema di sospensione della efficacia esecutiva della sentenza d'appello resa dai giudici speciali, impugnata con ricorso alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, deve ritenersi applicabile, salvo che sia diversamente disposto da specifiche disposizioni, la disciplina di cui all'articolo 373, c.p.c., poiché nulla prevede al riguardo l'articolo 111 Cost. sul ricorso per cassazione avverso le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei Conti, con la conseguenza che è inammissibile un'istanza "cautelare" contenuta nel ricorso per cassazione"*.

In ogni caso il comma 6, al fine di subordinare l'eventuale concessione della sospensione all'effettiva instaurazione del giudizio di legittimità, preclude alla Commissione la possibilità di pronunciarsi qualora la parte istante non fornisca prova di aver depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.

Il Collegio, come per gli altri gradi di giudizio, provve-

# CONTENZIOSO TRIBUTARIO

de con ordinanza motivata non impugnabile, sentite le parti in camera di consiglio.

Infine, la circolare precisa che la sospensione della sentenza favorevole di secondo grado esclude temporaneamente la possibilità di procedere sulla base delle norme che ne disciplinano l'esecutività, analogamente a quanto previsto per la sospensione delle sentenze di primo grado ai sensi dell'articolo 52.

## Articoli 49, 52 e 62-bis – La sospensione delle sentenze

I recenti interventi legislativi sopra commentati, con particolare riguardo all'utilizzo degli strumenti cau-

telari e di esecutività delle sentenze (la cui attuazione è rimasta a lungo tempo rimessa alla valutazione della giurisprudenza) risultano senz'altro apprezzabili, in quanto finalizzati al concreto miglioramento della funzionalità della giurisdizione tributaria, infatti risultano adeguatamente valorizzati anche dall'Amministrazione finanziaria nel documento di prassi redatto in commento alla riforma del processo tributario.

 **Euroconference**  
Editoria



## DICHIARAZIONE IVA 2016

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino, Francesco Zuech

**Offerta speciale**

**€25,00** (anziché € 29,00)

**ACQUISTA ORA**