

La giustizia tributaria nell'esperienza di un giudice d'appello

di *Francesco Oddi*

Il processo tributario di appello, soprattutto alla luce delle modifiche introdotte con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, è andato assumendo una propria autonomia dal modello originario, rappresentato dal processo civile.

1. Considerazioni introduttive

La disciplina del processo tributario di appello è tuttora connotata da un duplice rinvio normativo: da un lato al codice di procedura civile (artt. 49 e 1, comma 2), dall'altro al procedimento di primo grado (art. 61). In entrambi i casi il rinvio è subordinato alla compatibilità con le disposizioni specificamente dettate per il giudizio di appello nella sezione II del capo III del titolo II del d.lgs n. 546/1992.

Nel suo originario impianto il giudizio tributario di appello – ferma restando la specialità del processo tributario di merito, in quanto svolto dinanzi

una giurisdizione speciale, diversamente dal giudizio di legittimità¹ – era sostanzialmente configurato come un giudizio civile di secondo grado, con alcune peculiarità dovute alla specificità della materia tributaria, nella quale l'interesse al reperimento delle risorse finanziarie necessarie per il funzionamento dello Stato e degli altri enti impositori deve essere contemperato con quello all'integrità patrimoniale del contribuente.

Talune di queste peculiarità sono state progressivamente eliminate dal tessuto normativo: in alcuni casi si è trattato di interventi volti a snellire il giudizio²; in altri le modifiche hanno segnato un vero e

1. Per questo aspetto cfr., da ultimo, Cass. sez. un. 7 aprile 2014, n. 8053.

2. È il caso della previa autorizzazione degli Uffici periferici dell'amministrazione finanziaria alla proposizione dell'appello da parte del responsabile del servizio contenzioso della competente direzione regionale o compartimentale, prevista dall'art. 52, comma 2, abrogato dall'art. 3, comma 1, lett. c), dl 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, nella legge 22 maggio 2010, n. 73. Analogo risultato può ritenersi conseguito con l'abrogazione, ad opera dell'art. 36, comma 1, d.lgs 21 novembre 2014, n. 175, della seconda parte del comma 2 dell'art. 53 (introdotto dall'art. 3 bis, comma 7, dl 30 settembre 2005, n. 203, inserito con la legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248), che prevedeva – nel caso in cui il ricorso non fosse stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario – l'inammissibilità dell'appello qualora l'appellante non avesse depositato copia dell'atto presso la segreteria della Commissione tributaria, che aveva pronunciato la sentenza impugnata. Peraltro, la norma, oggetto di plurime rimesioni alla Corte costituzionale, aveva sempre superato il vaglio della Consulta. Infatti C. cost. 4 dicembre 2009, n. 321 aveva ritenuto l'onere imposto all'appellante non eccessivamente gravoso e comunque giustificato dalla *ratio* di evitare il rischio di un'erronea attestazione del passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, che si sarebbe potuto verificare quando l'appellante avesse scelto di notificare il ricorso in appello non avvalendosi dell'ufficiale giudiziario, il quale è invece tenuto *ex art. 123 disp. att. cpc* a dare avviso scritto dell'impugnazione alla segreteria della Commissione *a quo*. Né, secondo il Giudice delle leggi, la norma era irragionevole sotto il profilo della lamentata disparità di trattamento tra la notifica della pubblica amministrazione, effettuata a mezzo di ufficiale giudiziario, e quella del privato, che può ricorrere alla notifica a mezzo del servizio postale, data la differente natura delle parti e la diversità della relativa disciplina. Conformi C. cost. 20 gennaio 2011, n. 17 e C. cost., ord. 11 febbraio 2010, n. 43; recentemente C. cost. 30 maggio 2016, n. 121 ha escluso il contrasto della norma anche con l'art. 24 Cost., che non riconosce al cittadino il diritto di conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi effetti, tenuto conto che in materia di disciplina del processo e di conformazione degli istituti processuali, il legislatore dispone di ampia discrezionalità, dovendo osservare il solo limite della manifesta irragionevolezza o dell'arbitrarietà delle scelte compiute, limite superato solo ove siano prescritti oneri o modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficoltoso l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento delle attività processuali.

proprio mutamento di rotta rispetto alla disciplina previgente³.

Si è venuto, in tal modo, a delineare un processo tributario di appello caratterizzato da una propria autonomia normativa, che lo rende più compiutamente regolato rispetto al passato e che richiede sempre meno di ricorrere alla disciplina del processo civile per colmare eventuali lacune.

In effetti, il processo tributario è un giudizio non già di “impugnazione-annullamento”, ma di “impugnazione-merito”, che mira non solo (e non tanto) all’eliminazione dal mondo giuridico dell’atto viziato, ma ad una pronuncia sostitutiva vuoi della dichiarazione resa dal contribuente vuoi dell’accertamento dell’ufficio, mediante una motivata valutazione del rapporto che conduce alla corretta determinazione di quanto dovuto dal contribuente⁴. Ed anche nel contenzioso tributario il giudizio di appello si atteggia a *revisio prioris instantiae*, dati i limiti dell’effetto devolutivo dell’impugnazione delineati negli artt. 57 e 58 d.lgs n. 546/1992 in tema di nuove domande, nuove eccezioni e nuove prove.

Tuttavia, sia per le specificità originarie rispetto al modello civile, sia, soprattutto, per le modifiche più recentemente introdotte, nell’attuale disciplina normativa il processo tributario di appello si caratterizza sotto un duplice aspetto. Da un lato presenta un’ampia possibilità di recupero della prova documentale, con una latitudine ben maggiore rispetto al processo civile. Dall’altro, riserva una particolare attenzione ai profili cautelari, sia riguardo l’atto impugnato, sia riguardo la sentenza che su quell’impugnazione abbia già pronunciato.

2. Le produzioni documentali in appello

Il principio di specialità enunciato nell’art. 1, comma 2, d.lgs n. 546/1992, per il quale la norma

processuale tributaria prevale su quella processuale civile, esclude *in radice* la preclusione, ancorché non assoluta, della produzione documentale in appello dettata dall’art. 345, terzo comma, cpc⁵ (nel testo modificato dapprima dalla legge 18 giugno 2009, n. 69 e successivamente dal dl 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134).

La giurisprudenza di legittimità, dal canto suo, interpreta con una certa ampiezza l’art. 58, comma 2, così che la produzione di nuovi documenti nel giudizio di appello finisce per essere pressoché sempre possibile. In effetti, rimarcata fin dalle prime pronunce della Cassazione su questa tematica la diversità di disciplina con il processo civile, la produzione documentale è sempre stata ammessa, anche nel caso in cui il documento fosse disponibile già in precedenza⁶.

Gli unici limiti sono stati ravvisati:

- (i) nel rispetto del termine perentorio di venti giorni liberi prima dell’udienza, fissato dall’art. 32, comma 1, per garantire il contraddittorio fra le parti⁷;
- (ii) nel divieto espressamente previsto (art. 32, quarto comma, DPR 29 settembre 1973, n. 600 e art. 51, quinto comma, DPR 26 ottobre 1972, n. 633) di produrre in sede giudiziaria i documenti non presentati all’amministrazione nella fase pre-contenziosa⁸.

È il caso di precisare che, ai fini in esame, il documento non è equiparabile alla cd. prova costituenda, di talché il comma 2 dell’art. 58 non può essere letto o interpretato alla luce del comma 1 (che subordina il potere del giudice di appello di disporre nuove prove alla previa valutazione di necessità per la decisione o alla dimostrazione, ad opera della parte, di non averla potuta fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile), quasi ne fosse una

3. Il riferimento è alle innovazioni apportate dagli artt. 9-11 d.lgs 24 settembre 2015, n. 156, sulle quali v. *infra*, nel testo.

4. Giurisprudenza oramai consolidata: cfr., *ex pluribus*, Cass. 28 giugno 2016, n. 13294; 28 novembre 2014, n. 25317; 19 novembre 2014, n. 24611; 20 marzo 2013, n. 6918. Per un’efficace sintesi delle posizioni dottrinarie v. G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2013, 522 e ss., nonché F. Rasi, *La giurisdizione, gli atti impugnabili e l’oggetto del processo tributario*, in G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, 499-500.

5. Una chiara esposizione delle tesi dottrinarie e degli arresti giurisprudenziali su questo argomento, i cui risultati sono largamente impiegati nel processo tributario, è riportata da R. Poli, *L’effettiva portata dell’abolizione dello ius novorum*, in C. Punzi, *Il processo civile. Sistema e problematiche*, Torino, 2010, 420 e ss..

6. Cfr. Cass. 6 novembre 2015, n. 22776 e Cass. 16 settembre 2011, n. 18907. Cass. 31 maggio 2011, n. 12008 ha riconosciuto la facoltà di produzione documentale in appello anche alla parte rimasta contumace in primo grado.

7. Così, da ultimo, Cass. 24 febbraio 2015, n. 3661; il rispetto del termine è stato desunto dal richiamo alle norme del giudizio di primo grado, contenuto nell’art. 61 d.lgs n. 546/1992. La natura perentoria del termine, benché non espressamente prevista dalla norma, è stata predicata dalla giurisprudenza in ragione dello scopo che persegue e della funzione che adempie: v., *ex pluribus*, Cass. 15 gennaio 2014, n. 655.

8. Cass. 14 maggio 2014, n. 10489.

mera puntualizzazione⁹. Nel solco di questa specificazione si collocano quelle pronunce che escludono il potere del giudice di appello di ordinare *ex art. 7*, comma 3, d.lgs n. 546/1992 il deposito del documento nella materiale disponibilità della parte, che non abbia tempestivamente assolto al suo onere probatorio¹⁰.

La norma riconosce a ciascuna parte la facoltà di produzione documentale in appello, ma l'esperienza pratica evidenzia che l'applicazione dell'art. 58 nei termini ora indicati si è rivelata più spesso utile per l'appellante, cui ha fatto conseguire la riforma della sentenza impugnata, non solo nei casi in cui la propria argomentazione difensiva fosse stata respinta in primo grado per carenza di prova, ma anche quando la produzione documentale avesse consentito di superare la tesi difensiva della controparte.

Assai frequentemente, infatti, la produzione in appello della documentazione inerente la relata di notifica degli atti impositivi o della riscossione¹¹ oppure della delega di firma conferita al funzionario che ha sottoscritto l'atto impugnato¹² permette di verificare la bontà o di smentire il motivo, non di rado unico o comunque assorbente, della nullità della notificazione stessa o dell'atto e della conseguente insussistenza della pretesa tributaria. Così come, di contro, produzioni documentali riguardanti costi deducibili o agevolazioni fiscali oppure ancora, ma più raramente, produzioni di consulenze tecniche di parte estimative

facilitano il riscontro della fondatezza della tesi difensiva del contribuente.

3. Le modifiche introdotte dal d.lgs 24 settembre 2015, n. 156

In attuazione dell'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23 – che al comma 1, lett. a) e b), ha delegato il Governo all'introduzione di «norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante» – il titolo II del d.lgs 24 settembre 2015, n. 156 ha apportato una serie di modifiche al d.lgs n. 546/1992.

Fra quelle di interesse nella presente sede meritano attenzione le misure di carattere deflattivo del contenzioso tributario (reclamo-mediazione e conciliazione), la disciplina della tutela cautelare, la sospensione e l'esecutività delle sentenze.

3.1. Il reclamo-mediazione (art. 17 *bis*) e la conciliazione (artt. 48, 48 *bis* e 48 *ter*) hanno visto ampliato il loro campo di operatività.

La prima misura continua a configurarsi come uno strumento obbligatorio di esame preventivo della fondatezza del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nonché come strumento di deflazione del contenzioso, in quanto volto a definire la controversia mediante un accordo di mediazione¹³. La rilevan-

9. Per la più recente dottrina tributarista sulla tematica, senza pretesa di completezza si indicano: E. Manoni, *La natura dispositiva del processo tributario di appello*, in *Il Fisco*, 2013, 5255; C. Ferrari, I.M. Ruggeri, C. Glendi, *Una lettura costituzionalmente orientata del divieto di nuove prove in appello*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2012, 815; F. Marrone, *Arresto giurisprudenziale sul deposito dei nuovi documenti in appello*, in *Il Fisco*, 2012, 6761; S. Pansieri, *Domande, eccezioni e prove "nuove" in appello le questioni ed eccezioni non riproposte*, in *Bollettino tributario d'informazione*, 2011, 181; G. Pagani, *Nuovi documenti e nuove prove nel giudizio tributario d'appello: aspetti contraddittori e possibili soluzioni*, in *Il Fisco*, 2011, 7293; S. Cavatorta Magnone, *I nuovi documenti nei confini dell'appello come "novum iudicium"*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 330.

10. V. in tal senso Cass. 18 dicembre 2015, n. 25464 e Cass. 30 dicembre 2010, n. 26392. Cfr., altresì, Cass. 11 giugno 2014, n. 13152, che ha ribadito la distinzione di disciplina fra produzione documentale e ammissione di prova costituenda.

11. Cass. 27 marzo 2013, n. 7714, in *Corriere tributario*, 2013, 2016, con nota di S. Ginanneschi, *Valida la notifica al familiare anche in caso di presenza occasionale presso la dimora del contribuente*.

12. Cass. 5 settembre 2014, 18758; Cass. 14 giugno 2013, n. 14942, in *Diritto e pratica tributaria*, 2013, 987, con nota di P. Marcello, *la sottoscrizione dell'avviso di accertamento*; in *Corriere tributario*, 2013, 3025, con nota M. Bruzzone, *l'avviso di accertamento è nullo se non viene prodotta in giudizio la delega alla sottoscrizione*; in *Il fisco*, 2013, 4174, con nota di A. Borgoglio, *Nulla l'accertamento ove l'Agenzia delle Entrate non dimostri la validità della delega alla sottoscrizione*. Sulla questione del contenuto e dei limiti della delega di firma e di funzioni di cui all'art. 43 dPR 29 settembre 1973, n. 600, Cass. 9 novembre 2015, n. 22803 ha sancito che l'atto di delega deve necessariamente indicare, a pena di nullità, che si riverbera sull'atto di accertamento, il nominativo del funzionario delegato, non essendo sufficiente l'indicazione della sola qualifica professionale del delegato, perché non consente al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore. Il principio è stato ribadito con l'ordinanza 11 dicembre 2015, n. 25017.

13. In particolare le modifiche riguardano:

- l'applicazione dell'istituto agli atti di tutti gli enti impositori, agli atti dell'agente o del concessionario privato della riscossione e alle controversie in materia catastale, sempre entro il limite di € 20.000,00;
- la semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento, attivato automaticamente con la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria: si apre una fase amministrativa della durata di 90 giorni, durante la quale sono sospesi i termini processuali per il compimento delle attività inerenti il giudizio (il ricorso è sostanzialmente improcedibile), si compie l'istruttoria (ad opera di uffi-

za dell'innovazione normativa rispetto al giudizio di appello è soltanto indiretta, posto che, venuti meno i limiti della conciliazione per le controversie passibili di reclamo-mediazione e di esperibilità della conciliazione solo dinanzi la Commissione provinciale, in sede di appello potrà essere svolto un ulteriore tentativo di definizione stragiudiziale della lite, dopo l'esito negativo del reclamo-mediazione in primo grado.

Quanto alla conciliazione – che non sembra esclusa *a priori* anche durante il giudizio di rinvio, riferendosi il nuovo testo dell'art. 48 ad un accordo conciliativo raggiunto «in pendenza del giudizio» – sono prescritte diverse modalità a seconda che avvenga fuori udienza (art. 48) o in udienza (art. 48 *bis*) e sono stabiliti il momento perfezionativo, le modalità di pagamento e il regime sanzionatorio più favorevole, che in passato, al contribuente (art. 48 *ter*)¹⁴.

3.2. In attuazione del criterio di delega della «uniformazione e generalizzazione della tutela cautelare», l'innovazione di maggior rilievo riguarda la possibilità di richiedere la sospensione dell'atto impugnato anche nei gradi di giudizio successivi al pri-

mo (artt. 52, comma 2, e 62 *bis*, comma 1)¹⁵. L'intervento del legislatore pone così fine al dubbio se anche dopo l'emanazione della sentenza di primo grado – che sostanzialmente si sostituisce all'atto impugnato – possa intervenire su quest'ultimo. In giurisprudenza erano stati evidenziati “vuoti di tutela cautelare” nei casi in cui gli effetti dell'atto resterebbero integri nonostante la sentenza di primo grado (es. rigetto del ricorso introduttivo).

I presupposti per richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto sono gli stessi, indipendentemente dal grado di giudizio in cui viene formulata richiesta. Occorre pertanto valutare il *fumus boni iuris*, cioè la fondatezza *prima facie* del ricorso in primo grado o dell'impugnazione, e il *periculum in mora*, ossia il pericolo di danno grave ed irreparabile che l'esecuzione potrebbe arrecare al contribuente.

3.3. In materia di sospensione dell'esecutività delle sentenze, la prima innovazione riguarda l'allineamento della disciplina alle pronunce della Corte costituzionale¹⁶ e della Corte di cassazione¹⁷, che avevano sostanzialmente equiparato, sotto questo profilo,

ci diversi da quelli che hanno emesso l'atto impugnato) e si perfeziona l'eventuale accordo di mediazione (sulla base di quanto proposto dal contribuente o riproposto dall'organo istruttore) con il pagamento dell'importo concordato o con la sottoscrizione dell'accordo se non sono previsti pagamenti (es. rifiuto di rimborsi o controversie su operazioni catastali);

- la determinazione delle sanzioni al 35% del minimo di legge (misura più vantaggiosa che in precedenza, proporzionata al progredire verso la definizione processuale della controversia in quanto di entità intermedia fra il 33% previsto per l'accertamento con adesione e il 40% della conciliazione raggiunta nel giudizio di primo grado);
- la possibilità di definire con la conciliazione le controversie nelle quali il reclamo-mediazione non abbia avuto esito positivo.

14. Per la conciliazione fuori udienza l'iniziativa può essere assunta da ciascuna delle parti e richiede l'adesione dell'altra, così da pervenire al deposito di un'istanza congiunta, relativa anche solo ad una parte della controversia. Sebbene non sia previsto un termine di presentazione dell'istanza, la trattazione della controversia in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza fungono da limite estremo, in quanto per molte di esse verrebbe meno la funzione deflattiva dell'istituto. Il perfezionamento dell'accordo è anticipato alla sua sottoscrizione (mentre in precedenza era fissato nel pagamento della somma concordata o della sua prima rata): in tal modo si assicura l'effetto processuale di cessazione della materia del contendere e si determina la novazione del rapporto tributario, in forza del quale – in caso di inadempimento – l'amministrazione finanziaria può procedere alla riscossione forzata e il contribuente all'esecuzione forzata. Il giudice conserva il controllo sui limiti di ammissibilità della procedura conciliativa (es. poteri conciliatori delle parti, ammissibilità del ricorso, sussistenza della giurisdizione tributaria).

La conciliazione in udienza richiede una specifica istanza da presentare entro il termine massimo del deposito delle memorie illustrative (dieci giorni prima dell'udienza di trattazione) e si svolge in pubblica udienza, nella quale la Commissione invita le parti a raggiungere l'accordo, eventualmente fissando una successiva udienza per il suo perfezionamento, che si verifica con la sottoscrizione. Solo ad accordo raggiunto viene dichiarata la cessazione della materia del contendere.

La misura delle sanzioni è, per il contribuente, più favorevole che in passato, essendo stabilita nel 40% e nel 50% del minimo edittale, rispettivamente se la conciliazione avviene nel giudizio di primo o di secondo grado.

15. Anche l'art. 47, riguardante la sospensione dell'atto impugnato nel giudizio di primo grado, è stato marginalmente modificato. È previsto infatti che la sospensione possa essere disposta con decreto e-messo *inaudita altera parte*, che può anche essere diverso da quello di fissazione dell'udienza camerale di trattazione dell'istanza, in modo da rendere la tutela cautelare realmente effettiva evitando una tardiva concessione della stessa. Gli aspetti più rilevanti dell'innovazione legislativa sono costituiti dall'immediata comunicazione alle parti, terminata l'udienza, del dispositivo dell'ordinanza e dalla previsione di una disciplina uniforme (peraltro rimessa ad un emanando decreto ministeriale) della garanzia a cui può essere subordinata la sospensione. Gli art 51 e 62 *bis* contengono una specifica regolamentazione del procedimento di sospensione dell'atto, in larga misura coincidente con quella dell'art. 47: la sola differenza è costituita dall'omessa previsione dell'immediata comunicazione alle parti, all'esito dell'udienza, del dispositivo dell'ordinanza.

16. C. cost. 26 aprile 2012, n. 109; 17 giugno 2010, n. 217, che hanno respinto le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, d.lgs n. 546/1992 proposte dai giudici *a quibus*, proponendo una lettura costituzionalmente orientata della norma.

17. Cfr. Cass. 24 febbraio 2012, n. 2845.

il processo tributario a quello civile. È stata così eliminata l'esclusione, fra le norme richiamate dall'art. 49, comma 1, d. lgs n. 546/1992, dell'art. 337 cpc, che impediva l'applicazione delle previsioni riguardanti la sospensione delle sentenze impugnate (artt. 283, 373, 401 cpc). Ciascuna parte, pertanto, può chiedere, in presenza di presupposti diversi a seconda del grado di giudizio in cui è formulata la richiesta, di sospendere l'esecuzione della sentenza. Secondo un procedimento che si snoda in passaggi identici, man mano che il processo progredisce verso la sua definizione i presupposti della sospensione diventano, ovviamente, più stringenti.

Su richiesta della parte interessata, proposta con l'impugnazione (anche incidentale) o con atto separato (necessario se è stato proposto ricorso per cassazione, perché in tal caso dovrà provvedere una Commissione tributaria), il Presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendone la comunicazione alla controparte entro i dieci giorni liberi antecedenti; in caso di eccezionale urgenza (da apprezzare in relazione al presupposto richiesto dalla legge per la sospensione) il Presidente può accordare la sospensione (non già negarla) con decreto emesso *inaudita altera parte*, con efficacia interinale sino alla pronuncia del collegio. Questo, nel contraddittorio delle parti in camera di consiglio, decide con ordinanza non impugnabile; può subordinare la sospensione alla prestazione di una cauzione, da prestarsi secondo le modalità uniformi che saranno fissate con emanando decreto ministeriale¹⁸.

Se la richiesta di sospensione riguarda una sentenza impugnata in appello, l'art. 52 richiede la sussistenza di gravi e fondati motivi. La Commissione regionale è perciò chiamata a valutare il *fumus* dell'impugnazione – cioè la ragionevole probabilità del suo accoglimento – e il *periculum* per il richiedente, costituito dagli effetti negativi per possono derivargli dall'esecuzione di una sentenza probabilmente destinata alla riforma. In effetti, deve essere dapprima «delibato il merito» (espressione che inequivocamente postula l'esame, sia pure sommario, dei

motivi dell'appello) e quindi valutato il pregiudizio dell'esecuzione (per il contribuente un ingiustificato sacrificio del suo patrimonio, per l'ente impositore o l'agente della riscossione la vanificazione dell'azione di recupero).

Se, invece, la richiesta di sospensione si riferisce ad una sentenza impugnata per cassazione l'art. 62 *bis* ne subordina la concessione «allo scopo di evitare un danno grave ed irreparabile». Si prescinde dunque dall'esame del *fumus* e si valuta solo il *periculum*, che deve avere la consistenza della gravità (cioè della particolare rilevanza in termini economico-finanziari) e dell'irreparabilità (vale a dire dell'impossibilità di ripristinare lo *status quo ante*). È però richiesto, quale requisito di ammissibilità, che l'istante dimostri di aver depositato il ricorso per cassazione avverso la sentenza i cui effetti chiede di sospendere.

La sospensione dell'esecuzione di una sentenza sfavorevole al contribuente determina il blocco della riscossione in pendenza di giudizio di imposte e sanzioni e la conseguente sospensione delle attività esecutive riguardanti l'atto impugnato (es. astensione dall'intimazione di pagamento non ancora emessa o notificata; comunicazione della sospensione all'agente della riscossione cui sia stato affidato il ruolo). Se è sospesa una sentenza favorevole al contribuente, questi non può procedere al giudizio di ottemperanza e l'ente impositore è legittimato a non eseguire sgravi o rimborsi delle somme riconosciute dalla sentenza.

3.4. La modifica più rilevante riguarda l'introduzione dell'esecutività immediata di tutte le sentenze delle Commissioni tributarie, secondo una disciplina uniforme, e il giudizio di ottemperanza come unico rimedio processuale in caso di inadempienza dell'ufficio all'esecuzione delle sentenze, provvisorie o definitive¹⁹.

L'art. 67 *bis*, infatti, opera un implicito rinvio agli artt. 68 e 69, che hanno sostanzialmente equilibrato le posizioni di contribuente e soggetto pubblico, mediante l'introduzione di un importante correttivo alla riscossione frazionata del tributo in caso di rigetto del ricorso del contribuente²⁰ e la previsione di una più

18. La norma è entrata in vigore il 1° giugno 2016, ma non risulta che il decreto ministeriale sia stato adottato: sicché, come prescritto dall'art. 12, comma 2, d.lgs n. 156/2015, sono tuttora applicabili le disposizioni previgenti dell'art. 69 d.lgs n. 546/1992.

19. Sino alla riforma, infatti, era previsto un trattamento differenziato a seconda del tipo di controversie oggetto di decisione: l'art. 68, comma 2, imponeva all'Ufficio, in caso di sentenza favorevole al contribuente in un giudizio avente ad oggetto un atto di imposizione, di effettuare entro novanta giorni dalla sentenza il rimborso di quanto pagato in eccedenza; invece gli artt. 69 e 69 *bis* richiedevano il passaggio in giudicato della sentenza in caso di giudizi riguardanti il diniego, espresso o tacito, della restituzione di quanto spontaneamente versato e di giudizi relativi ad atti di operazioni catastali. Inoltre, in caso di condanna dell'ufficio al rimborso di somme di danaro, comprese le spese di giudizio, il contribuente doveva procedere ad esecuzione forzata secondo le norme del cpc.

20. La lett. *c bis*) adegua il quadro normativo al diritto vivente, stabilendo la riscossione frazionata in misura pari (i) all'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della cassazione di annullamento con rinvio e (ii) all'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione del giudizio. Invero, il giudizio di rinvio costituisce una fase nuova, autonoma ed ulteriore rispetto

sollecita procedura dei rimborsi in favore del contribuente in caso di accoglimento del ricorso²¹.

L'art. 70, infine, prevede il giudizio di ottemperanza come unica forma di esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie, anche quelle non definitive di cui agli artt. 68 e 69, con esclusione quindi dell'esecuzione forzata nelle forme previste dal codice di procedura civile. Il giudizio, proponibile anche nei confronti dell'agente o del concessionario privato della riscossione, va introdotto dinanzi la Commissione tributaria provinciale quando l'esecuzione riguardi sentenza emessa da quell'organo giurisdizionale e dinanzi la Commissione tributaria regionale in ogni altro caso; la Commissione tributaria decide in composizione monocratica quando il ricorso abbia ad oggetto il pagamento di somme sino a € 20.000,00 ovvero il pagamento delle spese processuali.

4. Considerazioni conclusive

Cosa è dunque, oggi, il processo tributario di appello?

Il diritto vivente e le modifiche normative innanzi tratteggiate sembrano delineare un giudizio sempre ancorato al modello di *revisio prioris instantiae*, ma con una serie di ampliamenti delle garanzie processuali delle parti. Per un verso, viene recuperata, in funzione deflattiva del contenzioso, la possibilità di definire con la conciliazione le controversie di minor valore. Per altro verso, la disciplina della sospensione (delle sentenze e degli atti impugnati) assicura che, quanto meno nelle situazioni più critiche, la pretesa erariale non sia portata ad esecuzione o, all'opposto, che non sia vanificata. Per altro verso, infine, pur nei limiti devolutivi dell'impugnazione proposta, il giudice può riesaminare la controversia anche sulla base di documenti non offerti alla valutazione del giudice di primo grado.

In un siffatto contesto l'esercizio del diritto di difesa è reso decisamente più effettivo che in passato. Sicché spetta alle Commissioni tributarie regionali di assicurare il mantenimento dell'equilibrio così delineatosi, anche attraverso lo strumento – solitamente negletto – delle spese processuali²², con il quale può invece essere esaltata e al contempo salvaguardata la funzione del processo di appello.

ai precedenti gradi di giudizio e la sentenza che lo conclude non si sostituisce alle precedenti, ma statuisce direttamente sulle domande delle parti: pertanto, la riscossione dopo la sentenza di annullamento con rinvio non può che essere effettuata nei limiti previsti per il giudizio di primo grado. Invece, poiché l'omessa riassunzione del giudizio determina l'estinzione dell'intero processo, con la caducazione di tutte le sentenze *medio tempore* pronunciate e la definitività dell'atto oggetto di impugnazione, le somme con esso richieste diventano interamente esigibili.

21. Colmando una lacuna, che vedeva il contribuente privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia del-l'ente impositore nel dare esecuzione alla sentenza, anche non definitiva, contenente l'obbligo rimborsare le somme *medio tempore* riscosse, l'art. 68, comma 2, stabilisce ora che decorsi 90 giorni dalla sentenza senza che l'ente abbia provveduto al rimborso, il contribuente può attivare il giudizio di ottemperanza. L'art. 69, nella versione modificata, stabilisce che le sentenze di condanna al pagamento di somme di denaro – comprese quelle relative al pagamento delle spese processuali – in favore del contribuente e quelle relative ad atti riguardanti operazioni catastali sono immediatamente esecutive, al pari di quelle riguardanti atti di imposizione fiscale. L'immediata esecutività è *ex lege* subordinata alla prestazione di idonea garanzia nel caso in cui la condanna superi l'importo di € 10.000 (tranne si tratti delle spese di lite), sarà possibile in caso di mancata esecuzione spontanea protratta per 90 giorni ed avrà luogo attraverso un giudizio di ottemperanza.

22. L'art. 15 d.lgs n. 546/1992, infatti, è stato anch'esso modificato dal d.lgs n. 156/2015 nel senso di:

- (i) consentirne la compensazione, troppo spesso erroneamente ed ingiustamente disposta, solo in caso di soccombenza reciproca o di eccezionali ragioni da motivare espressamente;
- (ii) applicare la disciplina della responsabilità aggravata per la cd. lite temeraria prevista dall'art. 96, commi primo e terzo, cpc;
- (iii) provvedere sulle spese anche in caso di pronunce cautelari;
- (iv) porre le spese a carico della parte vincitrice che abbia ingiustificatamente rifiutato la proposta conciliativa dell'altra allorché l'accoglimento delle sue pretese sia risultato inferiore al contenuto della proposta.

La modifica *sub* (i) ha introdotto una norma molto simile all'art. 92, comma secondo, cpc nel testo modificato dalla legge n. 69/2009, per cui è fin troppo agevole prevedere che tutta la giurisprudenza formatasi su quella previsione normativa sarà valida per il nuovo art. 15.