

Le novità legislative con effetti sul processo tributario

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario

Il Legislatore sta operando diversi interventi di riforma su norme che direttamente o indirettamente incidono sul processo tributario.

In particolare ci si riferisce allo schema di Decreto Legislativo sulle semplificazioni fiscali e al Decreto Legge degiurisdizionalizzazione, che contengono disposizioni che vanno a modificare le seguenti materie: gli effetti dell'estinzione della società limitatamente alle obbligazioni tributarie e contributive; la responsabilità dei liquidatori e soci per le obbligazioni tributarie; gli adempimenti processuali; le spese di giudizio in caso di soccombenza; la sospensione feriale dei termini.

Il Legislatore sta intervenendo con diverse fonti normative su norme che direttamente o indirettamente incidono sul processo tributario.

In particolare ci si riferisce allo schema di Decreto Legislativo sulle semplificazioni fiscali e al Decreto Legge degiurisdizionalizzazione¹.

Lo schema di Decreto Legislativo anzidetto contiene disposizioni che incidono direttamente sul processo tributario in tema di legittimazione, nonché di adempimenti necessari ai fini della ammissibilità dell'appello: sotto il primo profilo la bozza modifica gli effetti temporali dell'estinzione della società di cui all'art.2495 cod.civ., limitatamente ai fini della validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi, sanzioni ed interessi; in secondo luogo elimina l'obbligo di deposito della copia dell'appello presso la Cancelleria della Commissione Tributaria Provinciale.

Il Decreto Legge degiurisdizionalizzazione interviene, invece, sul codice di procedura civile e sulle leggi ad esso complementari, le cui norme sono applicabili nel processo tributario (per il quale, come ribadito dalla recente sentenza delle SS.UU., si intendono solo i gradi di merito dinanzi alla CTP e alla CTR²) in virtù del rinvio operato dal D.Lgs. n.546/92, per quanto non disposto dallo stesso e con esso compatibile³.

¹ Si precisa che - alla data di chiusura del presente intervento 11 novembre 2014 - lo "Schema di Decreto Legislativo recante semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata" è stato approvato dal Consiglio dei Ministri nella riunione avvenuta in data 30 ottobre 2014 ma non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale, mentre il Decreto Legge recante "Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione dell'arretrato in materia di processo civile" è stato convertito con L. n.162/14 e pubblicato nella G.U. n.261/14, S.O. n.84.

² Cass. SS.UU. n.8053/14.

³ Articolo 1, co.2 e art.49 D.Lgs. n.546/92.

Le norme varate con tale decreto modificano il regime di compensazione delle spese in giudizio nonché la durata del periodo di sospensione feriale dei termini processuali.

Lo schema di Decreto Legislativo sulle semplificazioni fiscali

In virtù dell'articolo 7 L. n.23/12 il Governo è stato delegato ad adottare decreti legislativi in materia di semplificazione del sistema fiscale, orientati alla revisione degli adempimenti con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo a duplicazioni, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l'Amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo o accertamento, o non conformi al principio di proporzionalità.

La prima versione dello schema di decreto è stata approvata dal Governo prima dell'estate e vagliata dalle competenti Commissioni di Camera e Senato per i prescritti pareri.

Il testo è tornato quindi al Governo che, ritenuto di non conformarsi integralmente ai pareri resi, ha approvato nella riunione del 19 settembre 2014 il documento, rinviandolo nuovamente alle Commissioni per i relativi pareri.

La bozza da ultimo approvata contiene, in particolare, alcune interessanti disposizioni che si andranno ad illustrare e commentare mettendo in luce la situazione attuale e gli effetti attesi in caso di definitiva approvazione.

Modifica degli effetti dell'estinzione della società di cui all'art.2495 cod.civ.

L'articolo 28, co.4 dello schema di Decreto Legislativo prevede una sorta di ultrattività dell'esistenza

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

della società cancellata dal Registro delle Imprese, disponendo che:

“Ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione della società di cui all’art.2495 cod.civ. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese”.

La ratio della disposizione in commento è quella di coordinare le disposizioni contenute nell’art.2495 cod.civ., come novellato dalla riforma del diritto societario attuata con il D.Lgs. n.6/03 - che ha disciplinato gli effetti della cancellazione delle società di capitali dal Registro delle Imprese, tra i quali l’estinzione delle stesse⁴ - e le norme in materia di validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed interessi dovuti dalle società cancellate dal Registro delle Imprese, al fine di evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate.

In tema di effetti estintivi della società vi è un orientamento consolidato della giurisprudenza⁵ che sostiene la natura “costitutiva” della cancellazione delle società dal Registro delle Imprese, con il conseguente effetto dell’estinzione della società di capitali, a prescindere, quindi, dall’esistenza di crediti o debiti insoddisfatti ovvero di rapporti non ancora definiti al momento della cancellazione⁶.

La formulazione della normativa civilistica vigente tende a garantire tempi brevi e certi della cancellazione e della realizzazione dei conseguenti effetti, finalità che contrasta con le disposizioni che regolano i controlli e le azioni di recupero fiscali, le quali invero ne prevedono l’avvio e lo sviluppo in tempi successivi rispetto alla cancellazione disciplinata dall’art.2495 cod.civ..

La disposizione recata dall’art.38 dello schema sulle semplificazioni fiscali vuole evitare che azioni di controllo si concentrino durante il periodo di sciogli-

mento e liquidazione, posticipando gli effetti della stessa, solo ed esclusivamente ai fini dell’accertamento fiscale, trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese.

Il termine quinquennale è stato appositamente individuato avuto riguardo ai termini di cui agli artt.43, co.2 d.P.R. n.600/73 e 57, co.2 d.P.R. n.633/72, che disciplinano rispettivamente i termini per l’accertamento in ipotesi di omessa dichiarazione delle imposte dirette ed Iva.

La norma, contemplando gli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione di tributi e contributi, fa ritenere che il riferimento non sia solo alle imposte dirette, all’Iva ed ai contributi previdenziali ma altresì ad altri tributi come ad esempio Imu e dazi doganali. Indicazioni contrarie ad una tale lettura non si rinvennero nella relazione accompagnatoria allo schema di decreto legislativo.

In virtù della modifica illustrata, che realizza una “*fictio iuris*” di esistenza del soggetto giuridico nei cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione, tutti gli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione potranno essere legittimamente notificati alla società estinta con l’ulteriore conseguenza che gli atti potranno essere impugnati dall’ultimo rappresentante legale della società ossia dal liquidatore. In tal modo si risolveranno (pro Amministrazione finanziaria) i problemi emersi in merito alla legittimazione a ricevere la notifica degli atti impositivi in capo al soggetto estinto e ad agire in giudizio da parte dell’ultimo liquidatore, in qualità di rappresentante legale della società oramai estinta, su cui la giurisprudenza si è più volte pronunciata nel senso di dichiarare nullo l’atto emesso nei confronti della società estinta⁷.

Effetti favorevoli nei confronti degli enti accertatori si avranno anche in pendenza di giudizio poiché, almeno per i cinque anni dalla richiesta di cancellazione, a processo instaurato la cancellazione dell’ente non causerà alcuna interruzione del giudizio, mentre l’appello notificato alla società o dalla società cancellata dal Registro delle Imprese dopo la pubblicazione della sentenza di primo grado non potrà essere dichiarato inammissibile.

La norma, invero, non appare propriamente in linea con gli obiettivi di semplificazioni nei confronti dei contribuenti cui il Governo è stato delegato.

Pare piuttosto che si sia colta l’occasione per introdurre nell’ordinamento una disposizione agevola-

⁴ Articolo 2495 cod.civ.: “Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese. Ferma restando l’estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l’ultima sede della società.”.

⁵ Cass. SS.UU. n.4060/10, n.461/10, n.462/10.

⁶ Secondo il precedente orientamento la cancellazione dal Registro delle Imprese non determinava l’estinzione della società fino al momento della conclusione di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo alla stessa.

⁷ Sul punto: CTP Torino, sentenza n.19/10; CTP Milano, sentenza n.94/11; Cass. n.22863/11; Cass. n.28187/13.

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

trice dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi che tuttavia potrebbe presentare profili di incostituzionalità per eccesso di delega.

Responsabilità dei liquidatori e dei soci per le obbligazioni tributarie

Lo stesso articolo 28 della bozza di Decreto Legislativo, al co.5, propone una modifica alle disposizioni contenute nell'art.36 d.P.R. n.602/73, in tema di responsabilità ai fini della sola Ires, dei liquidatori e dei soci della società in liquidazione e/o estinta, con conseguenti effetti in ordine alla prova della responsabilità e quindi all'individuazione del soggetto che può essere chiamato a rispondere.

In particolare il primo comma del predetto art.36 verrebbe sostituito dal seguente:

"I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione di crediti".

Rispetto alla formulazione attuale della norma, secondo la quale la prova circa la sussistenza dei presupposti fondanti la responsabilità del liquidatore incombe sull'Amministrazione finanziaria, la modifica comporterà un'inversione dell'onere probatorio in capo al liquidatore, il quale, per esimersi da responsabilità, dovrà dimostrare di aver correttamente adempiuto gli obblighi tributari.

Circa la responsabilità dei soci o associati che hanno ricevuto somme antecedentemente la liquidazione o durante la stessa pur in presenza di debiti tributari non adempiti, l'art.28 dello schema di Decreto Legislativo aggiunge all'art.36, co.3, un periodo che prevede una presunzione circa la misura dei valori distribuiti: *"Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria"*.

Tale presunzione si ripercuote sulla misura della responsabilità per i debiti fiscali poiché dalla lettura completa della norma si avrà che i soci o associati

che hanno ricevuto nel corso dei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o durante il tempo della liquidazione denaro o altri beni sociali sono responsabili del pagamento delle imposte nei limiti del valore ricevuto; il valore ricevuto si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta, fatta salva la prova contraria.

Come detto l'art.36 d.P.R. n.602/73 riferisce la responsabilità alla sola imposta sul reddito delle persone giuridiche. Il divieto di estensione della norma ad altre imposte è attualmente disposto dall'art.19 D.Lgs. n.46/99⁸. Lo schema di decreto legislativo si propone altresì di modificare la norma da ultimo citata con l'eliminazione del richiamo dell'art.36 d.P.R. n.602/73, con la conseguenza che le disposizioni sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci in esso contenute potranno applicarsi non solo alle imposte sui redditi ma anche a tutti gli altri tributi e ulteriori somme iscrivibili a ruolo in base alle disposizioni del predetto decreto.

Le medesime considerazioni sotto il profilo dell'eccesso di delega rappresentati nel precedente paragrafo potrebbero riproporsi altresì circa le disposizioni da ultimo commentate.

Soppressione dell'obbligo di depositare copia dell'appello

L'articolo 36 dello schema di Decreto Legislativo in commento, qualora approvato nell'attuale formulazione, propone l'eliminazione dell'adempimento disciplinato al secondo periodo del co.2 dell'art.53 D.Lgs. n.546/92, che nella formulazione attuale dispone:

"Ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata".

La modifica propone quindi l'eliminazione di tale (superfluo) onere posto a carico dell'appellante, che ha dato origine a numerose pronunce di inammissibilità dell'appello limitative del diritto di difesa e non giustificate da un reale interesse collegato al buon andamento della giustizia tributaria⁹.

⁸ Articolo 19 D.Lgs. n.46/99, disposizioni applicabili alle sole imposte sui redditi: *"Le disposizioni previste dagli artt.14, 15, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 41, 42-bis, 43-bis, 43-ter, 44 e 44-bis d.P.R. n.602/73, si applicano alle sole imposte sui redditi"*.

⁹ *Ex plurimis*: CTR Potenza, sentenza n.156/09; CTR Bologna, sentenza n.49/11; CTR Catania, n.263/12; CTR Brescia, sentenza n.254/14.

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

L'adempimento in commento è volto a far conoscere alla segreteria della Commissione Tributaria Provinciale che ha emesso la sentenza, eventualmente richiesta di rilasciarne copia in forma esecutiva, l'intervenuta presentazione dell'appello. Tuttavia, tale conoscenza è garantita dallo stesso art. 53 del D.Lgs. sul processo tributario, che, al terzo comma, dispone che dopo il deposito del ricorso la stessa segreteria della Commissione Tributaria Regionale richieda alla segreteria della provinciale la trasmissione del fascicolo del processo di primo grado unitamente alla copia autentica della sentenza impugnata.

In questo modo la segreteria della Commissione Provinciale viene tempestivamente a conoscenza della circostanza che è stato proposto appello avverso una data sentenza, che pertanto non è divenuta definitiva. Viceversa, la mancanza di richiesta del fascicolo assicura la conoscenza, da parte della segreteria della Commissione Provinciale, dell'intervenuto giudicato entro un termine piuttosto breve dopo il decorso del termine di impugnazione.

Si rileva infine che, le Commissioni Tributarie dispongono di un sistema informativo unitario che, tramite una semplice interrogazione, consente di sapere se è stato depositato appello.

Il Decreto Legge degiurisdizionalizzazione

Il Decreto Legge n.132/14 dispone *"Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione dell'arretrato in materia di processo civile"* le quali intervengono sul codice di procedura civile e sulle leggi complementari che disciplinano tale processo.

Invero lo strumento della decretazione d'urgenza in tale materia non pare giustificato da particolari esigenze di "necessità e urgenza" e lo stesso Consiglio Superiore della Magistratura, nel parere del 18 settembre 2014 reso sul testo entrato in vigore ha auspicato l'abbandono dell'uso dello strumento del decreto legge che fornisce risposte di immediato impatto ma tuttavia non sufficientemente ponderate.

Come già indicato nell'introduzione al presente intervento, il D.Lgs. n.546/92 sul processo tributario rinvia alle disposizioni del codice di procedura per quanto da esso non disposto e con esso compatibile, pertanto di seguito si illustreranno le disposizioni del D.L. n.132/14 che hanno modificato le disposizioni sulla condanna alle spese processuali e sulla sospensione feriale dei termini processuali, applicabili nel processo tributario.

Modifiche al regime della compensazione delle spese

Secondo l'articolo 15 D.Lgs. n.546/92 la Commissione Tributaria può compensare le spese del giudizio, in tutto o in parte, a norma dell'art.92 c.p.c..

A riguardo l'art.13 D.L. in commento, come risultante dalle modifiche apportate in sede di conversione, ha modificato il secondo comma di tale ultimo articolo, disponendo che:

"Se vi è soccombenza reciproca ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero".

La modifica introdotta sarà applicabile ai procedimenti introdotti a decorrere dal trentesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge, avvenuta in data 11 novembre u.s.

Rispetto alla formulazione attuale¹⁰ viene meno il riferimento alle "gravi ed eccezionali ragioni" che possono giustificare la compensazione parziale o totale delle spese, che pertanto, oltre il caso di soccombenza reciproca, potrà essere disposta nel caso specifico "di novità della questione trattata o (di) mutamento della giurisprudenza".

La Relazione accompagnatoria del Decreto evidenzia che, nonostante le modifiche restrittive introdotte negli ultimi anni, nella pratica applicativa si continua a fare larghissimo uso del potere discrezionale di compensazione delle spese processuali, con conseguente incentivo alla lite, posto che la soccombenza perde un suo naturale e rilevante costo.

Le motivazioni addotte alla regola della soccombenza possono essere le più varie e generiche. Ad esempio nel processo tributario si legge spesso che le spese di lite sono compensate a causa "della particolarità" o della "complessità" della materia trattata, ragioni che non paiono "gravi ed eccezionali".

Pertanto la *ratio* della modifica viene individuata nella finalità di disincentivare l'abuso dello strumento del processo attraverso una restrizione del campo di applicabilità della compensazione.

La sospensione feriale dei termini processuali

La sospensione dei termini processuali disciplinata dall'articolo 1 L. n.742/69¹¹ vale anche nel conten-

¹⁰ Articolo 92, co.2 c.p.c.: *"Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti".*

¹¹ Art.1, L. n.742 precedentemente in vigore: *"Il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 6 al 31 agosto di ciascun anno, e riprende a de-*

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

zioso tributario e riguarda la proposizione dei ricorsi ed appelli, nonché il deposito di atti, documenti e memorie, in tutti i gradi del giudizio, compreso il procedimento dinanzi la Corte di Cassazione.

Al riguardo, lo stesso Ministero delle Finanze, con la Circolare n.98/E/96, analizzando il termine per la proposizione del ricorso di cui all'art.21 D.Lgs. n.546/92, ha chiarito che la sospensione feriale dei termini è applicabile al processo tributario.

Oltre alle ipotesi già indicate, la sospensione si applica anche qualora il contribuente intenda avvalersi del procedimento di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n.218/97.

Inoltre, a seguito dell'introduzione del procedimento di reclamo-mediazione, disciplinato all'art.17-bis del decreto sul processo tributario, l'Agenzia delle Entrate, con la [Circolare n.1/E/14](#), ha precisato che anche a tale procedimento si applica la sospensione

correre dalla fine del periodo di sospensione. Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo. La stessa disposizione si applica per il termine stabilito dall'art.201 c.p.c."

predetta.

L'art. 1 in commento, prima della modifica apportata in sede di conversione, disponeva la sospensione dei termini processuali con decorrenza dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno.

In tale periodo il decorso dei termini processuali è sospeso di diritto e ricomincia a decorrere dalla fine del periodo di sospensione, mentre qualora il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo.

Il Decreto, nella prima formulazione della norma, ha ridotto la sospensione portandola al periodo compreso tra il 6 ed il 31 agosto di ciascun anno, a decorrere dall'anno 2015.

Probabilmente la sospensione con decorrenza dal 6 agosto deve essere sembrata sganciata da particolari criteri razionali, pertanto in sede di conversione è stata accolta la modifica proposta in Senato ed il testo entrato in vigore l'11 novembre u.s. dispone che la sospensione feriale dei termini avrà decorrenza dal 1° al 31 agosto di ciascun anno.

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

Convegni di aggiornamento

Convegno di aggiornamento di mezza giornata - dicembre 2014

LE NOVITÀ IN MATERIA DI ACCERTAMENTO E I CASI OPERATIVI

Alessandria	Catania	Genova	Napoli	Roma	Udine
Bologna	Catanzaro	Imperia	Padova	Tirrenia (PI)	Venezia
Brindisi	Cremona	Jesi (AN)	Pesaro	Torino	Verona
Busto arsizio	Firenze	Milano	Pescara	Trento	Vicenza
Cagliari	Forlì	Modena	Pordenone	Treviso	

QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 125,00 + IVA

Cumulabili con sconto Privilege Card  -25 %  -20 %  -15 %

ACCEDI AL SITO