

DAL PAT - 19 DICEMBRE 2016 ORE 06:00

## Nuovo interpello: strumento di compliance "allargata"

*di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi LUM "Jean Monnet"*

La disciplina dell'interpello fiscale e la normativa in tema di contenzioso tributario sono state interessate da significative innovazioni per effetto dell'approvazione del D.Lgs. n. 156/2015, adottato in attuazione della legge delega fiscale. Una riforma di ampio respiro, che ha inteso, per un verso, potenziare e modernizzare lo strumento di dialogo con l'Amministrazione finanziaria, valorizzandone l'attitudine a porsi quale momento di confronto collaborativo e costruttivo tra le due parti del rapporto fiscale, e, per altro verso, ritoccare alcuni istituti del processo tributario, razionalizzandone l'architettura, per offrire ulteriori e più incisive forme di tutela per i contribuenti. L'argomento è fra i temi della diciassettesima edizione del PAT - Percorso di Aggiornamento Tributario, che toccherà quest'anno oltre trenta piazze in tutta Italia.

Nell'ampio programma di riforma dell'ordinamento fiscale avviato dalla legge delega n. 23/2014, volto alla realizzazione di un sistema più equo, trasparente e orientato alla crescita, hanno trovato compiuta declinazione le esigenze, ormai da tempo fortemente avvertite, di consolidare la **cooperazione tra Amministrazione e contribuenti** attraverso un'organica opera di razionalizzazione dell'istituto dell'**interpello** e di rafforzare la funzionalità della giurisdizione tributaria mediante un ripensamento di alcuni primari istituti.

Il D.Lgs. n. 156/2015, dunque, ha ridisegnato la fisionomia dell'interpello fiscale e rivisitato in più punti l'architettura del processo tributario.

Quanto al primo profilo, la novella normativa ha inteso procedere ad una **omogeneizzazione** dell'istituto, soprattutto con riferimento alla regolamentazione degli effetti e dei profili procedurali, assicurando maggiore **tempestività** nella redazione dei pareri ed eliminando quelle forme di interpello obbligatorio che finiscono per gravare i contribuenti di oneri maggiori rispetto al correlato beneficio, in termini di monitoraggio preventivo, per l'Amministrazione finanziaria.

Quanto al secondo profilo, intervenendo in più punti sulle previsioni di cui al D.Lgs. n. 546/1992, la riforma ha inteso principalmente provvedere al **potenziamento degli strumenti deflattivi** del contenzioso, all'estensione della **tutela cautelare**, al riconoscimento della immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, all'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, nonché al rafforzamento del principio della soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio.

### Il nuovo interpello

L'apprezzabile completo restyling normativo subito dall'interpello fiscale ha inteso trasformare l'istituto da momento di confronto occasionale a **strumento di dialogo continuo** tra le parti del rapporto tributario, data la sua spiccata attitudine di promozione della tax compliance.

La disciplina di riferimento in tema di interpello si rinviene nel novellato art. 11, legge n. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente) che, nell'elevare al rango dei principi statutari il diritto di interpello del contribuente e nel riconoscere garanzie comuni per tutti i tipi di istanze, valorizza le particolarità delle diverse figure ad esso riconducibili.

Le possibilità, per i contribuenti, di rivolgersi all'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere su casi concreti e personali, infatti, sono diverse e riferibili ad altrettante tipologie di interpello, quali, in particolare:

- l'interpello **ordinario "puro"**, che si pone come strumento "generale" di dialogo, attivabile in relazione a qualsiasi disposizione tributaria che si presenti obiettivamente incerta nella sua interpretazione;
- l'interpello **ordinario qualificatorio**, che permette di conoscere il corretto inquadramento di una fattispecie ai fini della definizione del suo corretto trattamento fiscale, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza;
- l'interpello **probatorio**, che consente di accertare la sussistenza delle condizioni ovvero la idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'accesso ad un determinato regime fiscale nei casi espressamente previsti;
- l'interpello **antiabuso**, che offre la possibilità di conoscere l'applicabilità della disciplina dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000 ad una determinata fattispecie;
- l'interpello **disapplicativo**, che permette di ottenere la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento, dimostrando che, nella particolare fattispecie, gli effetti elusivi non possono verificarsi.

A parte la riclassificazione delle varie tipologie di interpello, **grande novità della riforma del 2015** è la previsione di un **impianto normativo comune** applicabile a tutte le richiamate tipologie con riferimento ai presupposti, al contenuto e alla presentazione delle istanze, ma anche al procedimento di istruttoria e agli effetti prodotti dalla risposta dell'Amministrazione. Ciò, con l'obiettivo di rendere più uniformi le attività di interrelazione tra Fisco e contribuenti.

## Presentazione delle istanze

Il diritto di interpellare l'Amministrazione, mediante presentazione di apposita istanza, è riconosciuto alla generalità dei contribuenti, anche non residenti, e a coloro i quali sono comunque tenuti all'adempimento delle obbligazioni tributarie e/o all'assolvimento degli adempimenti fiscali per conto, in luogo o insieme con gli stessi contribuenti. È necessario, in ogni caso, che la questione sottoposta all'attenzione dell'Amministrazione riguardi casi personali e concreti.

I requisiti estrinseci ed intrinseci delle istanze sono esplicitati dal D.Lgs. n. 156/2015 e dal provvedimento dell'Agazia delle Entrate 4 gennaio 2016.

In primo luogo, è stato confermato il carattere della **preventività delle istanze** - valevole per tutte le tipologie di interpello - che devono essere trasmesse alle competenti Direzioni Regionali dell'Agazia delle Entrate (salvo le ipotesi espressamente attribuite alla competenza della Direzione Centrale Normativa o della Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare) prima della scadenza dei termini ordinari di presentazione della dichiarazione, se riferite a comportamenti che trovano attuazione mediante la presentazione della dichiarazione, ovvero prima dell'assolvimento dell'obbligo fiscale oggetto dell'istanza o comunque connesso alla fattispecie.

In secondo luogo, la valida presentazione dell'istanza presuppone la sussistenza di "**obiettive condizioni di incertezza**", da intendersi o in termini di peculiarità e non ricorrenza della fattispecie o in termini di complessità e che, in ogni caso, non possono dirsi sussistenti qualora l'Amministrazione abbia compiutamente fornito la soluzione di fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dall'istante mediante atti resi pubblici.

Quanto al **contenuto** dell'istanza, questa deve necessariamente indicare i dati identificativi dell'istante (ed, eventualmente, del suo legale rappresentante) e la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie. Devono, altresì, essere esposti i seguenti elementi:

- l'indicazione della natura dell'istanza, secondo la classificazione prevista dall'art. 11, legge. n. 212/2000;
- l'esplicito riferimento alle disposizioni di cui si chiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta;
- del domicilio e dei recapiti, anche telematici, dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso cui dovranno essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione;
- la sottoscrizione dell'istante, del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ex art. 63, D.P.R. n. 600/1973 (in tal caso, la procura dovrà essere contenuta in calce o a margine dell'atto ovvero esservi allegata).

Qualora, comunque, ai fini della risposta dell'Ufficio, assumano rilievo documentazioni di cui l'Amministrazione non dispone ovvero pareri espressi dalle autorità competenti in relazione ad accertamenti di natura tecnica espletati, l'istanza di interpello deve essere corredata di tale documentazione.

Tali dati, tuttavia, non assumono la medesima rilevanza nel contesto della disciplina. La mancata indicazione dei dati identificativi dell'istante ed eventualmente del legale rappresentante e della specifica descrizione della fattispecie determina l'**inammissibilità** dell'istanza. Nell'ipotesi in cui, invece, ad essere carenti siano le altre informazioni previste, l'Amministrazione dà al contribuente la possibilità **regolarizzare l'istanza** comunicando i dati mancanti entro il termine di trenta giorni, decorsi i quali l'istanza è dichiarata inammissibile. In tal caso, i termini di cui l'Amministrazione dispone per fornire il proprio parere iniziano a decorrere dal giorno in cui il contenuto dell'istanza viene regolarizzato.

L'istanza di interpello è, in ogni caso, dichiarata inammissibile se:

- non presentata preventivamente;
- non sussistono le "condizioni di obiettiva incertezza";
- ha ad oggetto questioni in relazione alle quali l'istante abbia già ottenuto un parere, salvo che si rappresentino nuovi elementi di fatto o di diritto;
- riguarda materie oggetto di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (ruling internazionale) o di interpello preventivo rivolto alle società che effettuano nuovi investimenti di cui al D.Lgs. n. 147/2015 ovvero riguardanti l'interpello abbreviato preventivo di cui al D.Lgs. n. 128/2015;
- verte su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.

La nuova tipizzazione delle cause di inammissibilità dell'istanza non può che ritenersi **apprezzabile** se si considera che, muovendo da un approccio fondato sulla tassatività, attraverso la previsione di ipotesi specifiche e dettagliate, resta preclusa all'Amministrazione la possibilità di individuare ipotesi di inammissibilità non contemplate dalla legge.

## Istruttoria e risposta dell'Amministrazione

Le regole procedurali in tema di trattazione delle istanze di interpello, ricondotte a sostanziale omogeneità, si caratterizzano, in primo luogo, per la previsione della possibilità di **regolarizzazione**, che assume portata **generale** rispetto al passato.

L'Amministrazione, inoltre, può anche richiedere al contribuente di fornire **ulteriore documentazione** qualora quella allegata all'istanza non sia sufficiente ai fini della formulazione del richiesto parere. La richiesta, attivabile per qualunque tipologia di interpello, determina la sospensione dei termini di risposta che, a seguito della ricezione della documentazione integrativa, deve comunque essere fornita dall'Ufficio entro i successivi sessanta giorni. Qualora, invece, il contribuente non dia seguito alle richieste di integrazione entro un anno, l'interpello si intende rinunciato.

Significative novità sono state introdotte con riferimento alle risposte alle istanze di interpello. Perseguendo l'esigenza di ridurre la tempistica di lavorazione delle istanze, è stato innanzitutto previsto che l'Amministrazione debba fornire il prescritto parere entro:

- **90 giorni** dalla ricezione dell'istanza per gli interpelli ordinari, sia "puri" che "qualificatori";
- **120 giorni** per tutte le altre tipologie di istanze.

È stata, dunque, assicurata la **perentorietà dei tempi di risposta**, pena la formazione del silenzio-assenso in ordine alla soluzione prospettata dal contribuente che diventa regola di carattere generale.

A ben vedere, tuttavia, la maggiore tempestività delle risposte è stata concretamente realizzata per l'interpello ordinario e per quello antiabuso; diverso discorso vale, invece, per gli interpelli disapplicativi e probatori, per i quali il vecchio termine di 90 giorni per la risposta è, di fatto, salito a 120.

La **risposta, scritta e motivata**, resa dall'Amministrazione finanziaria **vincola** quest'ultima, anche se limitatamente alla questione su cui verte l'istanza e nei confronti del solo contribuente istante. Di conseguenza, eventuali atti impositivi e sanzionatori non conformi alla posizione espressa dall'Ufficio - anche tacitamente - dovranno considerarsi affetti da nullità.

Resta ferma la possibilità dell'Ufficio di rettificare il parere espresso - quale manifestazione del potere-dovere di autotutela - modificandolo *in melius* o *in peius* per il contribuente destinatario, ferma restando, in quest'ultimo caso, l'impossibilità di muovere contestazioni sul passato. Tale potere di rettifica dovrebbe, però, ritenersi limitato ai soli casi di risposta scritta fornita dall'Amministrazione; se si estendesse tale possibilità anche al caso di formazione del silenzio-assenso, infatti, verrebbe vanificata la previsione di termini perentori di risposta.

Oltre alla garanzia di diffusione delle risposte mediante pubblicazione di circolari e risoluzioni qualora si ravvisi l'esigenza, o anche solo l'opportunità, di renderle pubbliche, la nuova disciplina offre anche soluzione alla *vexata quaestio* della configurabilità di una qualche forma di una tutela giurisdizionale immediata avverso le risposte negative alle istanze di interpello, prevedendo espressamente la non impugnabilità delle stesse. L'unica eccezione riguarda le risposte rese in relazione agli interpelli disapplicativi, per i quali è prevista la possibilità di contestare in sede di ricorso, unitamente all'atto impositivo, i profili di legittimità della risposta resa dall'Amministrazione.

## Le novità sul contenzioso tributario

La revisione del processo tributario operata dal D.Lgs. n. 156/2015 ha inaugurato un **cammino di riforma** dell'assetto della giustizia tributaria lungamente atteso, che, intervenendo in più punti sulla architettura di cui al D.Lgs. n. 546/1992, ha inteso perseguire l'esigenza primaria di garantire la **parità delle parti processuali** anche nelle liti tra Fisco e contribuenti, nonché quella di incrementare la funzionalità della giurisdizione tributaria.

Gli interventi di riforma sono stati tanti. Dall'ampliamento delle possibilità di difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati alla difesa tecnica in giudizio al riassetto della composizione e della organizzazione degli organi della giurisdizione tributaria; ancora, dalla valorizzazione del principio della soccombenza ai fini della condanna al rimborso delle spese di giudizio all'introduzione del ricorso in Cassazione *per saltum*, passando per il rafforzamento del giudizio di ottemperanza quale unico rimedio attraverso cui ottenere l'adempimento degli obblighi facenti capo all'Amministrazione.

Le modifiche più rilevanti, comunque, hanno riguardato le previsioni in tema di istituti deflattivi del contenzioso, sospensione del processo, tutela cautelare ed esecuzione delle sentenze.

## Reclamo-mediazione potenziato

Con la volontà di introdurre maggiori opportunità di definizione bonaria delle controversie, attraverso la parziale riscrittura dell'art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, l'istituto del reclamo è stato esteso a tutte liti di valore non superiore a 20.000 aventi ad oggetto atti emessi da tutti gli enti impositori e dagli agenti della riscossione. Mentre, tuttavia, le Agenzie fiscali provvedono all'esame dei reclami attraverso strutture diverse da quelle che hanno emesso gli atti, per gli altri enti l'individuazione della struttura deputata alla trattazione dei reclami è rimessa alla loro organizzazione interna.

A seguito della presentazione del ricorso, che instaura in maniera semplificata il procedimento di reclamo, facendo venir meno l'esigenza di presentare apposita istanza, si apre la fase amministrativa di 90 giorni finalizzata all'esame del reclamo ed eventualmente della proposta di mediazione. Fino alla scadenza del suddetto termine il ricorso non è procedibile e restano sospesi la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione.

La fase dell'istruttoria del reclamo/mediazione segue le regole dettate dalla previgente disciplina. In particolare, esclusa la possibilità di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, viene ribadita l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo. Invariate anche le modalità di perfezionamento dell'accordo di mediazione che avviene, a seconda del tipo di atto oggetto della controversia, con il pagamento, entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, dell'intero importo (o della prima rata) ovvero con la sola sottoscrizione dell'accordo.

È stato, invece, rideterminato, in senso **più favorevole per il contribuente**, il beneficio della riduzione delle sanzioni per effetto dell'intervenuto accordo di mediazione (nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge) ed è stata prevista la possibilità, con riferimento alle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione, di esperire la procedura di conciliazione di cui ai novellati artt. 48, 48-bis e 48-ter.

## Sospensione del processo

L'art. 39, nella formulazione previgente, prevedeva la sospensione necessaria del processo nei soli casi di proposizione di querela di falso e di sussistenza di questioni pregiudiziali concernenti lo stato o la capacità delle persone, fatta eccezione per la capacità di stare in giudizio.

Con l'intervento del D.Lgs. n. 156/2015, la disposizione normativa riproducendo essenzialmente il dettato di cui all'art. 295 c.p.c., è stata arricchita con l'introduzione di un'ulteriore ipotesi di **sospensione necessaria per pregiudizialità** nei rapporti tra liti instaurate dinanzi a Commissioni tributarie, ossia in ogni caso in cui la stessa o altra Commissione debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa. Per la verità, l'applicabilità al processo tributario della sospensione per pregiudizialità interna ex art. 295 c.p.c. era stata, già da tempo, riconosciuta dalla Corte di Cassazione in forza del generale richiamo operato dall'art. 1, D.Lgs. n. 546/1992 alle norme del Codice di procedura civile. Quanto, invece, ai rapporti di pregiudizialità esterna, il processo continuerà a sospendersi nei soli casi di sospensione necessaria originariamente previsti dall'art. 39.

Altra novità è rappresentata dalla possibilità di ottenere, su concorde richiesta delle parti, la sospensione del processo allorché sia avviata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni sulle doppie imposizioni per la composizione di controversie fiscali internazionali.

## Tutela cautelare più ampia

Con l'obiettivo di procedere all'uniformazione e generalizzazione della tutela cautelare, la novella del 2015 ha inteso disciplinare in maniera più dettagliata ed organica rispetto al passato l'istituto della sospensione, tanto degli atti quanto delle sentenze, estendendolo a tutte le fasi del processo.

Le novità, relative ai diversi gradi di giudizio ed ai mezzi di impugnazione, sono informate ad alcuni principi base, secondo cui:

- il contribuente può in ogni caso chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un **danno grave ed irreparabile**;
- la parti possono chiedere la **sospensione** degli effetti della sentenza sia di primo grado sia di appello;
- il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari alla prestazione di idonea garanzia.

A tali previsioni si collega, poi, la previsione contenuta nell'art. 15, D.Lgs. n. 546/1992 secondo cui, al fine di scongiurare un abuso delle richieste di sospensione, la Commissione provvede alle spese di lite della fase cautelare con l'ordinanza che decide sull'istanza e che la pronuncia conservi efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio.

Per un verso, l'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, che nei tratti fondamentali e nei presupposti conserva immutato il proprio impianto, stabilisce ora che il dispositivo dell'ordinanza motivata non impugnabile con cui il Collegio provvede sull'istanza di sospensione deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Per altro verso, innovando rispetto all'impostazione previgente che non contemplava la possibilità di sospendere l'efficacia esecutiva delle sentenze delle Commissioni tributarie, la novella normativa, eliminando dall'art. 49, D.Lgs. n. 546/1992 la locuzione "escluso l'art. 337 c.p.c." e ponendosi nel solco tracciato dalla giurisprudenza costituzionale, riscrive l'art. 52 dello stesso decreto e riconosce la possibilità delle parti di chiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata se sussistono "gravi e fondati motivi", nonché del contribuente di chiedere in ogni caso la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, anche se confermato da una sentenza di merito, se suscettibile di provocargli un danno grave ed irreparabile.

Alle stesse condizioni, con l'introduzione dell'art. 62-*bis* nel corpo del D.Lgs. n. 546/1992 è stata, inoltre, introdotta la possibilità di ottenere, nelle more del giudizio di Cassazione, presentando apposita istanza direttamente alla Commissione che l'ha pronunciata, la sospensione in tutto o in parte dell'esecutività della sentenza impugnata dinanzi alla Cassazione ovvero dell'esecuzione dell'atto.

## Estensione della conciliazione

Un assetto particolarmente innovativo è stato introdotto dal D.Lgs. n. 156/2015 in tema di conciliazione. La previgente disciplina, invero, aveva mostrato non poche criticità che, di fatto, finivano col disincentivare l'impiego dello strumento conciliativo. La scelta operata, pertanto, è

stata quella di rafforzare e razionalizzare l'istituto, viste anche e soprattutto le sue non trascurabili potenzialità di deflazione del contenzioso.

La nuova disciplina, dunque, risulta attualmente articolata in tre norme: gli articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992. Le prime due disposizioni regolano due tipologie di conciliazione, ossia, rispettivamente, la conciliazione "**fuori udienza**" e la conciliazione "**in udienza**", mentre la terza detta disposizioni comuni per la definizione e il pagamento delle somme dovute.

Procedendo per gradi, la prima rilevante novità di carattere generale è rappresentata dalla possibilità di conciliare anche le liti in fase di appello, non solo, dunque - come nel tenore del quadro previgente - le controversie pendenti nel primo grado entro e non oltre la prima udienza. A ciò si aggiunge, come già accennato, la possibilità di conciliare anche le liti reclamabili di cui all'art. 17-*bis* e la possibilità di beneficiare di una riduzione delle sanzioni al 40% ovvero al 50% del minimo edittale a seconda che l'accordo intervenga, rispettivamente, in primo grado o in appello.

Quanto alla conciliazione "**fuori udienza**", essa presuppone la presentazione di un'istanza congiunta delle parti e si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo in cui sono indicate le somme dovute, i termini e le modalità di pagamento. Mentre, dunque, in passato il momento perfezionativo dell'accordo coincideva con il pagamento dell'intera somma o della prima rata, oggi si prevede che la formalizzazione dell'incontro di volontà tra Amministrazione e contribuente - per effetto della sottoscrizione congiunta dell'accordo - abbia efficacia novativa del precedente rapporto; conseguentemente, l'accordo stesso costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore o, viceversa, per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Quanto alla conciliazione conclusa "**in udienza**", ciascuna parte può presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia entro il termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione. In caso di buon esito della procedura, l'accordo, con l'indicazione delle somme dovute, dei termini e delle modalità di pagamento, viene formalizzato all'interno del processo verbale di udienza redatto dal segretario della Commissione e determina il perfezionamento della conciliazione. In questo caso, dunque, è il processo verbale a costituire titolo per la riscossione delle somme dovute.

In entrambe le tipologie di conciliazione, comunque, a seguito del raggiungimento dell'accordo, il giudice dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

### **Esecuzione delle sentenze tributarie**

Grande novità introdotta dalla riforma del 2015, da accogliere decisamente con favore, è rappresentata dalla consacrazione del principio della **immediata esecutorietà**, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle Commissioni tributarie.

L'obiettivo perseguito è stato, appunto, quello di superare la disparità di trattamento di fatto prima esistente tra le due parti del processo, anche in ragione del tipo di controversia oggetto di decisione.

In passato, infatti, alle sentenze favorevoli all'Amministrazione emesse nei giudizi relativi ad atti impositivi si riconosceva da subito efficacia esecutiva, secondo i meccanismi della riscossione frazionata di cui all'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 (nel testo, ovviamente, ante riforma). Per le sentenze favorevoli al contribuente, invece, la stessa disposizione prevedeva sì il rimborso di quanto pagato in eccedenza rispetto a quanto stabilito dal Giudice con sentenza, ma il contribuente restava di

fatto sprovvisto di rimedi giuridici di fronte all'inadempimento dell'Ufficio, dovendo, così, necessariamente attendere il passaggio in giudicato della pronuncia.

Discorso praticamente analogo per le controversie aventi ad oggetto il diniego espresso o tacito alla restituzione di quanto spontaneamente versato all'Amministrazione e gli atti relativi ad operazioni catastali: gli articoli 69 e 69-*bis*, infatti, presupponevano la definitività della sentenza ai fini della sua esecuzione.

Con l'introduzione dell'art. 67-*bis*, l'abrogazione dell'art. 69-*bis* e la modifica degli articoli 68, 69 e 70, D.Lgs. n. 546/1992 il quadro normativo è profondamente mutato, decisamente in meglio per il contribuente. È stata, infatti, data risposta all'esigenza di introdurre un principio generale di immediata esecutività delle sentenze emesse dai Giudici tributari in primo e secondo grado, equiparandole a quelle adottate nei giudizi civili e amministrativi.

Conseguentemente, tutte le sentenze delle Commissioni aventi ad oggetto l'impugnazione di atti impositivi ovvero dinieghi (espressi o taciti) su istanze presentate dai contribuenti per la restituzione di tributi, nonché quelle relative all'impugnazione di atti in materia catastale sono provvisoriamente esecutive. Viene, cioè, anticipata l'efficacia di tali pronunce rispetto al loro passaggio in giudicato.

In particolare:

- il riformato art. 68, comma 2, consente ora al contribuente, se il ricorso viene accolto e in caso di inerzia dell'Ufficio al rimborso del tributo corrisposto in eccedenza, di richiedere l'ottemperanza alla Commissione tributaria provinciale o, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale;

- il riscritto art. 69 sancisce l'immediata esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme in favore del contribuente, pur introducendo un "temperamento" rappresentato dalla possibilità per il giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, di subordinare il pagamento delle somme di importo superiore a 10.000 euro alla prestazione di **idonea garanzia**, da regolamentare attraverso apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (ancora in attesa di adozione).

### **Leggi anche Immediata esecutività delle sentenze tributarie: via libera del Consiglio di Stato**

Nonostante, dunque, qualche perplessità legata alla previsione di tale ultima garanzia, che potrebbe in alcuni casi neutralizzare l'effettiva attuazione del principio della immediata esecutività delle sentenze tributarie, non può che apprezzarsi l'intento perseguito di **superare le iniquità** che caratterizzavano il precedente quadro normativo e, per questa via, lo sforzo teso ad assicurare alle parti la realizzazione di condizioni di parità, fondamentali per lo svolgimento di un processo che possa dirsi effettivamente giusto.

## **Percorso di Aggiornamento Tributario 2016 - 2017**

**Metodologia didattica** pratico-operativa, **corpo docente d'eccellenza**, forte **capillarità** sul territorio e **binomio vincente con l'editoria**: da oltre 17 anni l'appuntamento dedicato all'aggiornamento del professionista fiscale

