



SEMINARIO ISTITUZIONALE

Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera dei deputati

Atto Governo 184

“Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario”

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Osservazioni e proposte di modifica

Roma, 27 luglio 2015

Premessa

Il giudizio del Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) in merito allo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario è, nel complesso, positivo, per cui nel presente documento saranno trattati unicamente gli aspetti della disciplina da cui emergono criticità che, a nostro avviso, richiedono interventi di modifica e/o integrazione del testo attualmente all'esame di codeste onorevoli Commissioni parlamentari.

1. Revisione della disciplina degli interpelli (Titolo I)

Lo schema di decreto legislativo (d'ora in avanti, Schema) approvato, in prima lettura, dal Consiglio dei Ministri del 26 giugno 2015 all'art. 1 riformula anzitutto l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), che viene rubricato "Diritto di interpello", individuando **cinque categorie di interpelli**:

- **ordinario (art. 11, comma 1, lettera a)):**

con riferimento all'interpello ordinario (o interpretativo), la norma non contempla novità legislative, se non l'aver previsto un accorciamento dei tempi di risposta (a 90 giorni) e l'aver chiarito espressamente che la preventività si considera rispettata anche se l'invio dell'istanza precede il termine di invio della dichiarazione. Trattandosi di un interpello generale, esso è usufruibile dal contribuente che può richiedere all'Amministrazione un parere nell'ipotesi di obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle norme tributarie in riferimento alle loro applicazione a casi concreti e personali;

- **qualificatorio (comma 1, lettera b)):**

di nuova introduzione è, invece, l'interpello qualificatorio che, a differenza di quello ordinario in cui l'oggetto è la norma, è volto alla qualificazione di fattispecie concrete incerte.

Difatti, tale tipologia di interpello potrà essere attivata dal contribuente per qualificare correttamente la fattispecie in concreto verificatasi nell'ipotesi di obiettive condizioni di incertezza sulla disposizione applicabile per la medesima fattispecie.

I tempi di risposta concessi al Fisco sono i medesimi di quelli dell'interpello ordinario;

- **probatorio (comma 1, lettera c)):**

l'interpello probatorio permetterà al contribuente di ottenere dall'Amministrazione un "*parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale*".

Sono comprese in questa categoria:

- le istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per non essere considerate operative;
- le istanze di interpello delle *controlled foreign companies* (CFC);

-
- le istanze di interpello in relazione alle operazioni intercorse con imprese residenti all'estero o localizzate in Paesi *black list*;
 - le istanze previste ai fini del riconoscimento dell'agevolazione ACE (aiuto alla crescita economica) in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni di benefici;
 - le istanze di interpello per la continuazione del regime fiscale del consolidato nazionale;
 - le istanze di interpello per l'accesso al regime del consolidato mondiale;
- le istanze presentate dagli enti creditizi che scelgano di non applicare il regime proprio delle partecipazioni a quelle acquisite degli interventi finalizzati al recupero dei crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate da parte di Banca d'Italia;

- **anti-abuso (comma 1, lettera d)):**

con l'interpello anti-abuso (o anti-elusivo) il contribuente potrà richiedere all'Amministrazione finanziaria se le operazioni che intende realizzare siano riconducibili alla fattispecie dell'abuso del diritto o avanzare richiesta di pareri in ipotesi di interposizioni;

- **disapplicativo (comma 2):**

l'interpello disapplicativo (come attualmente previsto dall'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973) permetterà di richiedere all'Amministrazione un parere circa la disapplicazione di norme antielusive specifiche.

I nuovi **termini di risposta alle istanze di interpello** (disciplinati dalla nuova versione dell'art. 11, comma 3, dello Statuto) previsti dallo Schema sono i seguenti:

- 90 giorni (attualmente sono 120) per gli interpelli ordinari e quelli qualificatori;
- 120 giorni per tutte le altre tipologie di interpello.

Il **silenzio-assenso** viene esteso a tutte le tipologie di interpello e l'efficacia della risposta varrà anche per i comportamenti successivi se riconducibili all'oggetto dell'interpello.

La risposta fornita **vincolerà**, anche in via implicita, tramite il silenzio-assenso, **l'Amministrazione solo con riferimento al contribuente richiedente e all'oggetto dell'istanza**. Tale vincolo, con lo Schema, viene esteso all'Amministrazione finanziaria in ogni suo organo inclusi quelli ausiliari.

Sono previsti **obblighi di pubblicità** disciplinati dalla nuova versione dell'art. 11, comma 6, dello Statuto, secondo cui l'Amministrazione deve provvedere alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese:

-
- nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro;
 - nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali;
 - nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici;
 - nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

In merito alla eventuale **obbligatorietà dell'interpello**, nonché alla **vincolatività delle risposte**, la riforma distingue in sostanza due categorie di interpelli (art. 7 dello Schema):

- **interpelli di cui al comma 1, lettere a), b), c), d):**

per i quali viene stabilita la **natura non obbligatoria dell'interpello e la natura non vincolante della risposta**, con la conseguenza che il contribuente può anche:

- non presentare istanza e, ad esempio, per gli interpelli di cui alla lett. c), applicare o disapplicare il regime previsto dalla norma senza il parere dell'Amministrazione finanziaria (interpello non obbligatorio);
- disattendere la risposta negativa eventualmente ricevuta e difendersi nel merito in sede contenziosa, ma soltanto nei confronti del successivo avviso di accertamento (risposta non vincolante).

L'**impugnabilità** della risposta negativa è, in tali fattispecie, del tutto esclusa.

Per gli **interpelli probatori** di cui alla lettera c) viene previsto un **obbligo di segnalazione** in dichiarazione dei redditi nel caso in cui il contribuente senza aver ottenuto risposta favorevole, intenda applicare o disapplicare un determinato regime. Non è prevista alcuna sanzione al riguardo.

- **interpelli disapplicativi di cui al comma 2:**

per i quali viene affermata la **natura obbligatoria dell'interpello** unitamente, però, alla **natura non vincolante della risposta**, con la conseguenza che il contribuente dovrebbe in ogni caso presentare istanza prima di poter disapplicare una determinata norma antielusiva, pur potendo, però, disattendere la risposta negativa eventualmente ricevuta e difendersi nel merito in sede contenziosa.

Ai sensi dell'art. 6 dello Schema, l'**impugnabilità** della risposta negativa per tali interpelli è prevista, ma soltanto **in via differita**, unitamente cioè all'eventuale impugnazione del successivo avviso di accertamento.

Pertanto, in considerazione delle peculiarità delle risposte rese in sede di interpello disapplicativo, che restano ormai l'unica categoria di interpelli obbligatori nel sistema, viene riconosciuta ai contribuenti una **tutela rafforzata relativa alla fase accertativa**, costruita sul modello delle contestazioni delle operazioni

abusive di cui al nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto, introducendo l'**obbligo di una richiesta di chiarimenti preventiva alla notifica dell'avviso di accertamento**, la cui violazione comporta la nullità dell'atto impositivo.

Non viene previsto alcun obbligo di segnalazione in dichiarazione dei redditi, ma nello schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio è prevista l'applicazione di una non meglio precisata sanzione (prevista dall'articolo 8, comma 3-*quinqües*, che risulta inesistente) in caso di omessa presentazione dell'interpello. La sanzione è peraltro raddoppiata nelle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo.

In sintesi, dunque, la riforma ipotizzata nello Schema di decreto in oggetto (e che doveva omogeneizzare le procedure, in attuazione di quanto previsto dalla delega), contempla sostanzialmente **due ipotesi di interpello disapplicativo**:

- **quello della lett. c)**, che è facoltativo e per il quale non è prevista l'impugnabilità delle risposte negative. Rientrano in questa categoria gli interpelli per la disapplicazione delle norme in materia di "società non operative", "CFC" e "dividendi provenienti da Paesi *black list*" (gli ultimi due, resi facoltativi dallo schema di decreto legislativo sull'internazionalizzazione delle imprese);
- **quello del comma 2**, che è definito obbligatorio e per il quale è prevista l'impugnabilità delle risposte negative, ma solo in via differita con una procedura "rafforzata" prima che si possa giungere all'emanazione dell'avviso di accertamento. Rientrano in questa categoria, ad esempio, quelli disapplicativi delle norme che limitano il riporto delle perdite nei casi di conferimento o fusione.

Va segnalato che mentre le norme disapplicabili autonomamente previste nello schema di decreto legislativo sull'internazionalizzazione (*i.e.*, gli interpelli CFC e dividendi provenienti da Paesi *black list*) sono state accompagnate da un obbligo di segnalazione punito con una sanzione proporzionale che può arrivare sino a euro 50.000, **tutti i nuovi interpelli facoltativi previsti e/o introdotti dallo Schema in commento sono sostituiti, nel caso di disapplicazione "autonoma" (senza interpello), da un obbligo di segnalazione non corredato da alcuna sanzione.**

2. Proposte relative alla revisione della disciplina degli interpelli

2.1. Al fine di ottemperare meglio ai principi di delega unificando il più possibile le procedure di interpello, appare **necessario uniformare il più possibile le procedure di interpello accorpandole in due sole categorie**:

-
- la **prima**, in cui ricomprendere gli **interpelli interpretativi ordinari** (lett. a), **quelli qualificatori** (lett. b) e gli **interpelli anti-abuso** (lett. d), le cui procedure, peraltro, sono del tutto conformi, a parte il termine per la risposta che nel caso degli interpelli antielusivi è di 120 giorni, anziché di 90, e che pertanto, al fine di uniformare la disciplina, dovrebbe anch'esso essere ridotto a 90 giorni, in ottemperanza ai principi di delega;
 - la **seconda** categoria a cui ricondurre gli **interpelli probatori** (lett. c) e **quelli disapplicativi** (comma 2).

Tale accorpamento avrebbe il pregio di semplificare notevolmente la disciplina, evitando le possibili incertezze che potrebbero derivare da una errata qualificazione da parte del contribuente della tipologia di interpello da attivare, con possibile declaratoria di inammissibilità.

Nella relazione illustrativa allo Schema viene inoltre chiarito che l'interpello qualificatorio di cui alla lett. b) potrà essere utilizzato per fattispecie incerte, quali ad esempio *“la valutazione della sussistenza di un'azienda o di una stabile organizzazione ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti di cui al nuovo articolo 168-ter del TUIR o la riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità ovvero a quelle di rappresentanza”*.

Al fine di ridurre al massimo le incertezze che nella materia fiscale attanagliano le imprese, sarebbe opportuno che venisse espressamente chiarito che la prima categoria di interpello è attivabile anche per definire:

- la qualificabilità di una determinata spesa come inerente o di competenza di un determinato esercizio;
- l'esistenza o meno delle condizioni per considerare un'entità non residente quale “esterovestita” ai sensi dell'art. 73, commi 3, 5-bis e 5-ter, del TUIR.

2.2. Per gli interpelli della **seconda categoria**, e quindi **anche per l'interpello “probatorio”**, si ritiene necessario prevedere, in ogni caso, la **facoltà del contribuente di impugnare immediatamente** la risposta eventualmente sfavorevole ricevuta, **nonché la tutela rafforzata** del contribuente **nella fase prodromica all'emanazione dell'avviso di accertamento**, introducendo l'obbligo del contraddittorio preventivo e l'obbligo di specifica motivazione, in sede di accertamento, delle ragioni per cui sono state disattese le deduzioni difensive del contribuente, sul modello delle contestazioni delle operazioni abusive di cui al nuovo art. 10-bis dello Statuto, come introdotto dallo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto.

Ed infatti non risulta coerente, sotto il profilo sistematico, prevedere tutele differenziate per le due forme di interpello “probatorio” (lett. c) del comma 1) e “disapplicativo” (comma 2), posto che **entrambe le tipologie di interpello hanno la medesima finalità disapplicativa** di specifici regimi fiscali sfavorevoli per il contribuente. Non si vede dunque ragione, al di là della facoltatività o meno dell'interpello, per riconoscere detta tutela nel

caso degli interpelli “disapplicativi” e negarla, invece, per gli interpelli “probatori”. Si creerebbe una distinzione ingiustificabile tra le due tipologie di interpello, pur non sussistendo sostanziali differenze tra le stesse.

Si è detto della **necessità di assicurare al contribuente una immediata tutela giurisdizionale relativamente alle risposte negative degli interpelli riconducibili alla seconda categoria**. Lo Schema prevede invece, del tutto inopinatamente, un’impugnabilità soltanto differita, ossia posticipata all’epoca dell’emissione dell’avviso di accertamento, e per giunta delle sole risposte negative agli interpelli disapplicativi di cui al più volte citato comma 2.

A parte la considerazione dell’inutilità della tutela differita contro la risposta negativa, potendo il contribuente, una volta ricevuto l’avviso di accertamento, ricorrere contro quest’ultimo, posticipare la tutela del contribuente alla notifica dell’atto impositivo significa esporlo al rischio di azioni cautelari ed esecutive da parte del Fisco, ancor prima che il giudice si sia pronunciato sulla questione controversa.

Per un equo contemperamento degli interessi in gioco, **si ritiene dunque necessario prevedere l’immediata impugnabilità delle risposte negative per gli interpelli tanto probatori quanto disapplicativi, in conformità a quanto, peraltro, statuito dalla Corte di cassazione che riconosce ormai pacificamente l’autonoma impugnabilità di tali risposte negative dinanzi agli organi di giustizia tributaria** senza che sia necessario attendere l’emanazione dell’atto impositivo (cfr., tra le altre, sent. 5 ottobre 2012, n. 17010; sent. 28 maggio 2014, n. 11929). **Impugnabilità immediata che peraltro deve restare, in ogni caso, a carattere facoltativo**, il che equivale a dire, in conformità all’orientamento costante della Corte di cassazione sul punto, che in mancanza di impugnazione della risposta negativa all’interpello, il contribuente non deve in alcun modo essere pregiudicato nella sua difesa contro il successivo avviso di accertamento, che resta dunque piena e incondizionata.

2.3. Con riferimento ai presupposti per l’esercizio del diritto di interpello, l’art. 2 dello Schema prevede che l’istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie oggetto dell’interpello.

Sul punto, **si ritiene che l’interpello non dovrebbe essere solo “preventivo” rispetto al “fatto”, ma anche diretto ad ottenere conferma di un comportamento tenuto in passato e, *re melius perpensa*, meritevole di riesame**: per essere intervenuta una modifica (parziale) della fattispecie o del contesto oppure a seguito di un intervento legislativo a valere “pro futuro” (com’è di regola) o anche “pro passato” (come può accadere in caso di interpretazione autentica di una disposizione poco chiara).

Tanto più che il comma 5 dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, così come riformulato dall'art. 1 dello Schema, prevede che la presentazione delle istanze di interpello non hanno effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sugli altri termini procedurali.

D'altra parte, la disposta preventività dell'interpello si pone in controtendenza con la possibilità, concessa al contribuente con l'ultima legge di stabilità (L. n. 190/2014), di poter effettuare il ravvedimento operoso fino alla scadenza dei termini di accertamento e finanche dopo la conclusione della verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

2.4. Al fine di semplificare gli adempimenti da parte del contribuente, si ritiene **superfluo l'obbligo di segnalazione in dichiarazione dei redditi prevista per gli interpelli "probatori"** di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 11 della legge n. 212/2000, come modificato dall'art. 1 dello Schema, non solo in caso di mancata presentazione dell'istanza, ma anche **in caso di risposta negativa**.

In quest'ultima ipotesi è evidente che si tratta di informazione già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, la cui richiesta deve ritenersi dunque vietata ai sensi dell'art. 6, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui *"al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente"*, nonché dell'art. 7, comma 1, lett. f) del D.L. n. 70/2011, secondo cui *"i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni"*.

2.5. Sotto il profilo procedurale, si ritiene necessario **prevedere espressamente un "percorso comune" a tutte le istanze**. Si propone dunque di inserire nell'art. 8 dello Schema, il cui comma 1 demanda a provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali le disposizioni attuative e le regole procedurali di presentazione delle istanze, una specifica disposizione che individua, quale **unico soggetto destinatario delle istanze, la Direzione Regionale competente per territorio rispetto al domicilio fiscale del contribuente**.

3. Revisione del contenzioso tributario e incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria (Titolo II)

Nell'art. 10, comma 1, della legge delega «per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita» (legge n. 23/2014) viene enunciato lo scopo della revisione legislativamente delegata che è quello del «rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente».

Come ricordato in premessa, di seguito saranno trattati unicamente gli aspetti della disciplina da cui emergono criticità che, a nostro avviso, richiedono interventi di modifica e/o integrazione del testo attualmente all'esame di codeste onorevoli Commissioni parlamentari.

In particolare, le proposte di seguito illustrate si riferiscono all'art. 9, rubricato «modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546», dello schema di decreto legislativo (di seguito lo «Schema»), approvato dal Consiglio dei Ministri in data 26 giugno 2015.

Opportunamente, le modifiche introdotte da detto art. 9 si innestano nel tessuto normativo del decreto legislativo n. 546 del 1992, facilitando in tal modo il coordinamento e la relativa interpretazione in un *habitat*, quello processuale, che per sua natura richiede la massima certezza.

Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546)

Comma 1, lettera e)

1. Va preliminarmente segnalato, e necessariamente corretto, il **“refuso” contenuto nell’art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992**, come riformulato dall’art. 9, comma 1, lett. e) dello Schema, che tra i soggetti abilitati all’assistenza tecnica dinanzi agli organi di giustizia tributaria include *“i dottori commercialisti e gli esperti contabili”*.

E’ evidente, infatti, che il **riferimento corretto da inserire nel testo normativo è ai “soggetti iscritti nella Sezione A Commercialisti dell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili”**, in quanto l’attuale formulazione, del tutto ingiustificatamente, escluderebbe dal novero dei soggetti abilitati i ragionieri commercialisti confluiti nella sezione A dell’Albo predetto, includendovi, invece, gli esperti contabili che, ai sensi dell’art. 1, comma 3, lett. c) del D.Lgs. n. 139/2005, recante la “Costituzione dell’Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili”, non sono legittimati all’assistenza ed alla rappresentanza dinanzi agli organi della giustizia tributaria di cui al D.Lgs. n. 545/1992.

2. Sempre con riferimento all’art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, come riformulato dall’art. 9, comma 1, lett. e) dello Schema, si esprime una **posizione nettamente critica rispetto all’ampliamento dei soggetti abilitati all’assistenza tecnica anche ai dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi** (cfr. nuova lett. h) del comma 3 dell’art. 12 citato), in considerazione della crescente difficoltà di patrocinare innanzi alle Commissioni tributarie. Tale patrocinio richiede infatti una particolare preparazione e un aggiornamento continuo da parte del difensore anche in considerazione dell’elevato grado di specializzazione richiesto dalla materia tributaria e dell’elevato tecnicismo delle norme processual-tributarie, che rendono sempre più elevato il rischio di incorrere in declaratorie di inammissibilità e di improcedibilità.

Tale allargamento, inoltre, si pone in netta controtendenza anche rispetto a quanto previsto dall'art. 10, comma 1, lett. b), della stessa legge delega, che prevede il «*rafforzamento della qualificazione professionale*» dei giudici tributari, «*al fine di assicurare l'adeguata preparazione specialistica*».

Comma 1, lettera l)

3. Con riferimento all'**istituto del reclamo e della mediazione tributaria** di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, l'art. 9, comma 1, lett. l) dello Schema estende l'**ambito oggettivo di applicazione dell'istituto, rimuovendo l'attuale limitazione che prevede che il reclamo sia obbligatorio per i soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate.**

Tale ampliamento non è espressamente previsto dall'art. 10 della legge delega ed è palesemente a rischio di declaratoria di incostituzionalità.

A parte tale assorbente rilievo, **va eliminata, a nostro avviso, l'estensione dell'istituto in esame agli atti emessi dagli enti locali**, i quali non hanno, come è agevole constatare nella pratica, una struttura in grado di supportare l'esame rapido e imparziale dei reclami presentati dai contribuenti. La carenza di risorse sia umane che economiche in cui versa la maggior parte degli enti locali italiani rischia di tramutare la novità in un dispendioso rallentamento procedurale ed in un immotivato aggravio delle modalità di accesso alla giustizia tributaria.

Comma 1, lettere v) ed aa)

4. Relativamente all'**istituto della tutela cautelare**, viene finalmente superata la limitazione, attualmente contemplata dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, che garantisce tale forma di tutela esclusivamente nel processo incardinato innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Con l'**ampliamento della tutela ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale ovvero alla Corte di cassazione**, la predetta barriera temporale viene definitivamente superata in quanto irrazionale ed ingiustificata, in una prospettiva di «*uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare*» (così dispone, infatti, l'art. 10, n. 9, della legge delega).

Del tutto ingiustificato è, tuttavia, il nuovo comma 7 dell'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992, come riformulato dall'art. 9, comma 1, lett. v), dello Schema, **laddove prevede che se la sentenza della Commissione tributaria provinciale è favorevole al contribuente, è consentita «la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado».** Questa disposizione è irrazionale e da eliminare in quanto **la sentenza della Commissione tributaria provinciale che annulla l'atto impugnato non deve legittimare alcuna riscossione calibrata sull'atto medesimo, in quanto non più produttivo di effetti nel mondo giuridico, perché annullato dal giudice.**

Le **stesse considerazioni critiche** formulate con riferimento al novellato art. 52, comma 7, sono da ritenersi **estese anche al testo del novellato art. 62-bis del D.Lgs. n. 546/1992**, introdotto dall'art. 9, comma 1, lett. aa), dello Schema, **in materia di «esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione».**

Comma 1, lettera bb)

5. Anche la riduzione a sei mesi (per effetto dell'art. 9, comma 1, lett. bb), dello Schema) **del termine per la riassunzione del giudizio in Commissione tributaria nei casi in cui la Suprema Corte cassa con rinvio la sentenza impugnata**, in luogo del termine di un anno attualmente previsto dall'art. 63, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, **è fuori dal perimetro della delega e configura, pertanto, un palese eccesso di delega.** Se ne chiede pertanto l'eliminazione dal testo.

Comma 1, lettere ee) e gg)

6. Il nuovo art. 67-bis del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 9, comma 1, lett. ee), dello Schema, prevede l'esecuzione provvisoria delle sentenze emesse dalle commissioni tributarie e la relativa disciplina è contenuta nell'art. 69, interamente riscritto dalla successiva lett. gg) del più volte citato art. 9, comma 1.

Al riguardo, **non si condivide la scelta del legislatore delegato di limitare l'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze soltanto a quelle di condanna “al pagamento di somme”, escludendo ad esempio le pronunce in materia catastale o relative alla revoca della qualifica di Onlus precedentemente concessa**, per le quali si è ritenuto invece preferibile mantenere il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato (pag. 22 della relazione illustrativa allo schema di decreto).

A parte l'assorbente rilievo che detta limitazione non è contemplata nella legge delega per cui si manifesta, sotto tale profilo, illegittima costituzionalmente, risulta altresì contrario al principio di legalità ex art. 23 Cost. e di parità delle parti ex art. 111 Cost. che il contribuente sia costretto a versare imposte (dirette, di registro, ipocatastali e locali), in base ad atti dichiarati illegittimi dal giudice.

Si deve cioè **affermare il principio che qualsiasi atto impositivo annullato dal giudice tributario, seppure con sentenza non ancora passata in giudicato, è comunque inesistente, seppure soltanto in via provvisoria, e non può produrre effetti giuridici ed economici.**

Conseguentemente, si propone di abrogare il vigente art. 69-bis del D.Lgs. n. 546/1992 che differisce l'esecuzione delle sentenze in materia catastale favorevoli al contribuente al loro passaggio in giudicato.

7. Sempre con riferimento al riformulato art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, il comma 1 prevede che il pagamento di somme a favore del contribuente di importi superiori a 10 mila euro possa esser

subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, anche in considerazione delle condizioni di solvibilità del contribuente-istante.

Orbene, **la previsione di una garanzia, oltre ad essere estremamente onerosa, rischia in sostanza di vanificare il principio di provvisoria esecutività delle sentenze, per cui si ritiene necessario eliminarla.**

D'altro canto, le esigenze di tutela dell'Erario devono ritenersi sufficientemente garantite dalla prevista possibilità anche per l'Amministrazione finanziaria di richiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza ad essa sfavorevole.

Art. 12 (Disposizioni transitorie)

8. Con riferimento alle disposizioni transitorie di cui all'art. 12 dello Schema di decreto, non si ravvisano ragioni plausibili per differire l'entrata in vigore del decreto al 1° gennaio 2017 soltanto in relazione alle lettere ee) e gg) dell'art. 9, comma 1, dello Schema, ossia alle norme in materia di esecuzione provvisoria delle sentenze e di esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente di cui ai novellati articoli 67-*bis* e 69 del D.Lgs. n. 546/1992.

Si reputa pertanto necessario che l'entrata in vigore sia uniformata al 1° gennaio 2016 per tutte le disposizioni del decreto legislativo, senza eccezioni di sorta.