

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

17 APRILE

2017

16

PROCESSO TRIBUTARIO

Garanzia per l'esecuzione delle sentenze

IVA

- Nuova operatività del deposito IVA
- Spesometro ed elenchi INTRASTAT

ROTTAMAZIONE DEI RUOLI

Effetti nei giudizi pendenti

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- Trasferimenti fittizi di residenza all'estero
- Sede di direzione effettiva e beneficiario effettivo

CONSOLIDATO

Fuoriuscita della partecipazione dal patrimonio della stabile

ACCERTAMENTO SINTETICO

Spese per incrementi patrimoniali

ABUSO DEL DIRITTO

Esercizio della detrazione IVA

IRPEF

Leasing immobiliare abitativo

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Super e iperammortamento
- Finanziamenti infruttiferi infragruppo
- Riscossione provvisoria
- Tutela cautelare

Dichiarazioni

- ACE
- Società non operative

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milano (Mi)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216039



5-000002-160394



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com



Genya

Valore | Semplicità | Innovazione

Y42EUCI

**Prova Genya Bilancio
gratuitamente
per 6 mesi**

La rivoluzione nei gestionali per professionisti ed aziende.

Genya è la soluzione software che garantisce il miglioramento della produttività nelle attività contabili e fiscali.

In più, integra strumenti di Business Intelligence e Collaboration per fornirti il massimo del valore e del servizio.

Con Genya puoi:

- **Fidelizzare la clientela**, fornendo informazioni puntuali con report direttamente accessibili in azienda e che consentono di gestire al meglio l'attività
- **Allargare le competenze** in nuove aree di mercato allo scopo di fornire una gamma di servizi più completa
- **Ridurre i tempi di inserimento** e apprendimento delle nuove risorse e facilitare il loro processo di formazione



Vai su **genya.it**
oppure inquadra il QR code
con il tuo smartphone
o contatta il tuo agente di zona.

Avevi mai pensato di:

- Elaborare un bilancio in 30 minuti in modo facile e intuitivo, senza fare ricorso alle istruzioni?
- Monitorare le performance di business dei tuoi clienti in tempo reale?
- Accedere all'applicazione gestionale da qualunque luogo e mediante qualsiasi dispositivo?

Con Genya Bilancio puoi!



Wolters Kluwer
When you have to be right

Processo tributario

In vigore la garanzia per l'esecuzione delle sentenze tributarie di condanna dell'Ufficio

Varato, con il D.M. n. 22/2017, il nuovo modello per la garanzia che il giudice tributario potrà imporre per l'esecuzione della sentenza di condanna dell'Ufficio al pagamento di importi superiori a diecimila euro. Entra così pienamente in vigore la disposizione che consente il ricorso al giudice dell'ottemperanza anche in assenza di giudicato. La garanzia dovrà avere durata sino al nono mese dal passaggio in giudicato della sentenza. Il Decreto interessa anche la sospensione cautelare dell'atto impugnato. Questo determinerà probabilmente un maggiore utilizzo dello strumento di garanzia anche su questo diverso versante.

di Franco Randazzo

1227

Gli effetti nei giudizi pendenti della definizione agevolata dei carichi

Il comma 2 dell'art. 6 del D.L. n. 193/2016 prevede la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016. Si ritiene opportuno esaminare la normativa, con particolare riferimento all'individuazione del concetto di lite pendente nel processo tributario; agli effetti dell'impegno a rinunciare al giudizio sul contenzioso in essere relativo ai carichi cui si riferisce la definizione agevolata e ai diversi istituti processuali applicabili dal giudice tributario per la definizione del giudizio in ragione dello stato e dell'esito del giudizio stesso.

di Lanfranco Tenaglia

1231

IVA

La nuova operatività del deposito IVA

Possono essere introdotti in un deposito IVA i beni nazionali, comunitari o immessi in libera pratica. Al momento dell'estrazione, qualora i beni siano destinati ad essere immessi in consumo in Italia, il soggetto che estrae è tenuto al pagamento dell'imposta che, a seconda dell'origine del bene estratto (nazionale, comunitaria, extra UE), dovrà essere assolta rispettivamente: mediante pagamento con il Mod. F24 ad opera del gestore del deposito, per conto del depositario; mediante integrazione della fattura di acquisto; mediante emissione di autofattura, con eventuale presentazione della garanzia. Il gestore del deposito è il soggetto deputato al controllo delle operazioni che si realizzano all'interno del deposito stesso ed è la figura che garantisce all'Erario il rispetto delle regole imposte dalla norma.

di Simona Ficola e Benedetto Santacroce

1240

Il Milleproroghe "ingarbuglia" gli INTRASTAT

Il D.L. n. 193/2016 ha introdotto lo "spesometro" trimestrale e la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche. Contestualmente ha provveduto ad abrogare altri adempimenti, tra i quali gli elenchi INTRASTAT relativi agli acquisti di beni e servizi. In fase di conversione del Decreto Milleproroghe (D.L. n. 244/2016) è stato tuttavia disposto il ripristino di questi ultimi, al fine di evitare censure a livello comunitario. Il legislatore è anche intervenuto sulla disposizione concernente gli obblighi di comunicazione delle operazioni intracomunitarie. Questa serie di interventi ravvicinati ha creato difficoltà nella gestione degli adempimenti relativi ai primi mesi del 2017. Si nota, infine, che l'attuale formulazione delle disposizioni non risulta perfettamente coerente con la regolamentazione comunitaria.

di Matteo Balzanelli e Massimo Simi

1247

Abuso del diritto: imposte dirette ed IVA mondi distanti

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 2875/2017, affronta la problematica dell'abuso tributario mantenendo distinto il mondo del reddito d'impresa da quello dell'IVA; le contestazioni che valgono per l'uno possono non valere per l'altro. Tuttavia, un campo neutro dove la contestazione fatta ai fini dell'imposizione diretta può condizionare l'esercizio della detrazione ai fini IVA è la frode o il comportamento macroscopicamente abusivo. È possibile immaginare, attraverso un approccio "olistico", un giudizio di abuso unitario che, partendo dalla valutazio-

ne dell'operazione posta in essere, arrivi a contestare la legittimità delle scelte fiscali del contribuente nell'ambito delle imposte dirette e nell'ambito IVA? Se è vero che ogni imposta è retta da principi propri, non sempre mutuabili tra loro, non è meno vero che la qualificazione di una operazione come abusiva è unica, e cioè ottenere un vantaggio fiscale senza nessuna altra ragione sottesa, violando lo spirito delle norme tributarie.

di Francesco Spaziante

1254

Fiscalità internazionale

La lente del Fisco sui residenti esteri

L'accertamento dei trasferimenti fittizi di residenza all'estero è un tema sempre più centrale nell'ambito dell'attività di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria. Posto che la nozione di residenza include, non solo elementi formali, ma, soprattutto, dati fattuali, spesso l'attività accertativa è molto complessa e richiede notevoli sforzi da parte degli organi preposti. La creazione di liste selettive di soggetti iscritti all'AIRE, prevista dal D.L. n. 193/2016, così come attuato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 3 marzo 2017, dovrebbe facilitare l'individuazione di posizioni potenzialmente "critiche" e che necessitano di una verifica più approfondita.

di Giuseppe Marianetti

1263

"Sede di direzione effettiva" e "beneficiario effettivo" nel quadro dei rapporti italo-francesi

La stretta anti-elusiva attuata dal legislatore (a livello europeo e nazionale) al fine di implementare il Piano BEPS trova un contro-bilanciamento nelle ponderate valutazioni giurisprudenziali (a livello europeo e nazionale) di fatti e circostanze utili a determinare la "sede di direzione effettiva" di un'impresa o il "beneficiario effettivo" di una transazione. La sentenza n. 27113/2016 della Suprema Corte ne è un concreto esempio - non sempre seguito dalla corrispondente giurisprudenza transalpina - che potrebbe presto trovare riscontro in un verdetto pendente dinanzi alla Corte di Giustizia (C-6/16), a tutela della libertà fondamentali del mercato interno.

di Franco Roccatagliata

1270

Consolidato

La fuoriuscita della partecipazione dal patrimonio della stabile non interrompe il consolidato

Il trasferimento della partecipazione di controllo in una società consolidata dal patrimonio della stabile organizzazione in Italia a quello della casa madre localizzata in uno Stato membro UE non determina l'interruzione del consolidato fiscale nazionale, dal momento che, a seguito delle novità introdotte in materia dal Decreto "internazionalizzazione" (D.Lgs. n. 147/2015), non è più prescritta, quale condizione per la validità dell'opzione per il regime, la circostanza che le partecipazioni nelle società controllate residenti siano comprese nel patrimonio della branch italiana. Questa importante precisazione è contenuta nella risoluzione n. 25/E/2017, con la quale l'Agenzia delle entrate, in risposta ad un'istanza di interpello, ha preso atto di tale modifica normativa - in vigore dal periodo d'imposta 2015 - e ne ha riconosciuto l'efficacia anche con riferimento ai consolidati già in essere alla data di entrata in vigore della nuova norma. Si tratta di un'interpretazione, per certi versi, necessitata, atteso che la modifica normativa è stata operata dal legislatore italiano per allineare l'ordinamento domestico alla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e una lettura differente avrebbe avuto l'effetto di disattendere il principio di diritto stabilito dai giudici comunitari.

di Gianfilippo Scifoni

1281

Accertamento

Il contribuente può giustificare le spese per incrementi patrimoniali con ogni mezzo di prova

Il metodo di accertamento sintetico può essere utilizzato efficacemente solo attraverso una lettura della sua disciplina che sia rispettosa dei principi di uguaglianza e ragionevolezza e del diritto di difesa in sede istruttoria e in giudizio. Sul piano dell'oggetto della prova contraria, al contribuente deve essere garantita la possibilità di estendere il thema probandum alla esistenza di qualunque risorsa fiscalmente irrilevante. Sul piano dei mezzi di prova fruibili, deve essere ritenuto sufficiente un mero principio di prova per iscritto e deve essere consentito al contribuente di fare uso di ogni altro mezzo di prova - anche presuntiva o testimoniale - qualora egli versi nell'incolpevole impossibilità di esibire prove documentali. Queste sono le problematiche esegetiche lambite dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 1510/2017.

di Leda Rita Corrado

1287

IRPEF

Leasing immobiliare abitativo: un'opportunità per le giovani coppie di acquistare casa ... insieme

L'introduzione, ad opera della Legge di stabilità 2016, del leasing immobiliare abitativo ha offerto uno strumento in più ai privati per l'acquisizione dell'abitazione principale. In caso di contratto di leasing immobiliare abitativo co-intestato, bisognerà avere riguardo distintamente a imposta di registro agevolata, detrazioni IRPEF e IVA a seconda della corrispondente disciplina, per potere valutare gli effetti di una eventuale decadenza dalle agevolazioni fiscali di cui alla Legge di stabilità 2016 da parte di uno o di entrambi o degli altri soggetti coinvolti nel contratto in parola.

di Marco Viola

1296



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioletto (MI) - Tel. 02 92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 5 aprile 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'I.V.A. assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Assago Milano-Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

In vigore la garanzia per l'esecuzione delle sentenze tributarie di condanna dell'Ufficio

di Franco Randazzo (*)

Varato, con il D.M. n. 22/2017, il nuovo modello per la garanzia che il giudice tributario potrà imporre per l'esecuzione della sentenza di condanna dell'Ufficio al pagamento di importi superiori a diecimila euro. Entra così pienamente **in vigore** la disposizione che consente il **ricorso al giudice dell'ottemperanza** anche in **assenza di giudicato**. La **garanzia** dovrà avere durata sino al **nono mese** dal **passaggio in giudicato** della sentenza. Il Decreto interessa anche la **sospensione cautelare** dell'atto impugnato. Questo determinerà probabilmente un maggiore utilizzo dello strumento di garanzia anche su questo diverso versante.

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.M. 6 febbraio 2017, n. 22, in vigore dal 28 marzo 2017, è stato introdotto il regolamento di attuazione del comma 2 dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, che demandava a questo emanando provvedimento la disciplina del contenuto, durata, e termine per l'escussione, della garanzia in caso di esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente per l'importo superiore a diecimila euro (1), ed ancora per la garanzia nel caso di sospensione cautelare concessa dal giudice nel corso del giudizio ove eventualmente subordinata la sospensione al rilascio di questo strumento (2). Si tratta, nel quadro della riforma attuata con il D.Lgs. n. 156/2015 di revisione delle norme sul processo tributario, dell'ultimo tassello mancante, al quale tuttavia il legislatore aveva subordinato l'entrata in vigore dell'"intero" art. 69 (3). E ciò anche relativamente all'efficacia esecutiva delle sentenze di condanna di importo inferiore all'indicata soglia dei dieci-

mila euro (ovvero contenenti il capo di condanna al pagamento delle spese di lite) per le quali la norma non prevede analoga facoltà del giudice di disporre l'obbligo di prestare garanzia e che di conseguenza avrebbero dovuto ritenersi estranee al cennato rinvio dell'entrata in vigore del nuovo testo normativo. Per il che si erano manifestate posizioni di dissenso in larga parte della giurisprudenza tributaria di merito. Quanto ai soggetti abilitati al rilascio della garanzia il Decreto, all'art. 1, ricalca il disposto del comma 5 dell'art. 38-bis dell'IVA (D.P.R. n. 633/1972), riservando tuttavia ad un apposito modello, da approvare con Decreto del Direttore generale delle Finanze, le modalità di sua redazione. Quanto, invece, al contenuto della garanzia, è stabilito che essa deve avere ad oggetto l'integrale restituzione della somma rimborsata dall'Amministrazione finanziaria o dall'ente impositore per effetto dell'esecuzione della sentenza, comprensiva d'interessi. Lo stesso obbligo di restituzione, gravato degli in-

(*) *Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Catania e Avvocato in Catania*

(1) In ogni caso escluse da questo limite le spese di lite. Come precisato dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, "il riferimento al pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro esclude che tale limite possa operare come una franchigia per le evidenti complicazioni che un tale sistema provocherebbe".

(2) All'art. 69, comma 2, fanno infatti rinvio l'art. 47, comma 5, sulla sospensione cautelare nel primo grado, l'art. 52, comma 6, sulla sospensione cautelare in secondo grado, ed il 62-

bis, comma 5, per la richiesta di cautela relativamente alle sentenze impugnate per cassazione. Analogo rinvio è contenuto nell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, per la sospensione cautelare dell'esecuzione delle sanzioni, e nel successivo art. 22, comma 6, in cui la garanzia del contribuente, ove prestata, è strumento che può indurre il giudice a non concedere l'autorizzazione richiesta o a concederla solo parzialmente.

(3) Si veda l'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 156/2015, in forza del quale sino all'approvazione del Decreto previsto dal comma 2 dell'art. 69 "restano applicabili le disposizioni precedenti".

teressi, è disciplinato nel caso di definizione del giudizio in senso sfavorevole al contribuente nel quale fosse stata disposta in via cautelare la sospensione dell'esecuzione dell'atto (4). A margine, si ricorda che ai sensi del comma 3 dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 i costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

Durata della garanzia

Quanto alla durata della garanzia, l'art. 2 del Decreto dispone che essa conservi validità ed efficacia sino al termine del nono mese successivo a quello del passaggio in giudicato della sentenza che definisce la lite di rimborso o dell'estinzione del processo. È espressamente precisato che questo termine di durata non risente degli eventuali esiti intermedi del giudizio, e dunque resta fermo anche nell'eventualità che la sentenza che abbia disposto il pagamento delle somme in favore del contribuente venisse successivamente riformata con una sentenza non ancora divenuta definitiva. Tuttavia, con l'ulteriore precisazione che la garanzia cessa qualora il giudice del grado successivo di giudizio ritenga di non subordinare alla prestazione della garanzia la condanna al pagamento di somme in favore del contribuente. Questa precisazione appare contraddittoria con la disposta regola della durata della garanzia sino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio, ma la sua *ratio* è da ricollegare all'ampio potere discrezionale riservato al giudi-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Contenuto della garanzia

Il D.M. n. 22/2017 stabilisce che la garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente per l'importo superiore a diecimila euro deve avere ad oggetto l'**integrale restituzione della somma rimborsata dall'Amministrazione finanziaria o dall'ente impositore** per effetto dell'esecuzione della sentenza, comprensiva d'**interessi**.

ce, nel grado di giudizio oggetto della sua cognizione, circa la valutazione dell'opportunità di subordinare la condanna al pagamento di somme in favore del contribuente alla prestazione della garanzia. Differente è invece la previsione della durata della garanzia in ordine ai casi di sospensione cautelare

dell'atto impugnato, giacché in queste ipotesi (che attengono non soltanto alla sospensione dell'atto impositivo, ma anche alla sospensione della sanzione *ex art.* 19 del D.Lgs. n. 472/1997) la garanzia, ove ovviamente disposta dal giudice, deve essere prestata sino al termine del nono mese successivo a quello del deposito della sentenza che conclude la fase del giudizio nella quale la sospensione cautelare è stata disposta e cessa automaticamente dalla data di deposito della sentenza favorevole al contribuente (5).

Terza ed ultima modulazione della durata della garanzia, al comma 4 dell'art. 2 del Decreto, è quella infine prevista per i casi disciplinati dal comma 6 dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997. Si tratta delle misure cautelari a garanzia del credito erariale richieste dall'Agenzia delle entrate, le quali necessitano dell'autorizzazione del presidente della Commissione tributaria provinciale, ed alla cui richiesta il contribuente può opporsi prestando in corso di giudizio la garanzia ora disciplinata dal Decreto in esame. Come recita la norma del comma 6 dell'art. 22, "in tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento ri-

(4) Occorre ricordare a questo proposito che il D.Lgs. n. 156/2015 ha integrato la disposizione riguardante la tutela cautelare in primo grado, art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, aggiungendo, dopo il comma 8, il comma 8-bis col quale ha disposto che "Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa". Il rinvio a questa disposizione è ora presente negli articoli che disciplinano la sospensione cautelare nei gradi di giudizio diversi dal primo (cfr. art. 52, comma 6: "Si applica la disposizione dell'art. 47, comma 8-bis"; identico tenore nel comma 5 dell'art. 62-bis). Questa innovazione fa cadere una delle differenze, valorizzate dalla dottrina (cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto*

tributario, Torino, 2016, pag. 381), di differenziazione sul piano del fondamento giuridico tra la tutela cautelare giurisdizionale e la sospensione amministrativa della riscossione di cui all'art. 39, D.P.R. n. 602/1973.

(5) Questa regola, tuttavia, non vale per le sospensioni cautelari giurisdizionali nei giudizi aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali e l'IVA riscossa all'importazione, poiché in tal caso la garanzia deve essere prestata fino al termine del nono mese successivo al passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio o del provvedimento che ne dichiara l'estinzione.

chiesto". In queste ipotesi la garanzia va prestata sino al termine del nono mese successivo a quello della definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Ma cessa automaticamente se, nell'ipotesi in cui la misura conservativa sia stata adottata in forza di processo verbale di constatazione, nel termine di centoventi giorni dalla sua adozione non sia notificato il provvedimento impositivo, o l'atto di contestazione (6). Cessa automaticamente pure nel caso di sentenza, anche non passata in giudicato, che abbia accolto il ricorso avverso gli atti provvedimentali che si sono appena richiamati (7).

Termine per l'escussione della garanzia

L'art. 3 del Decreto fissa il termine per la restituzione da parte del contribuente delle somme il cui rimborso, all'esito del giudizio, sia risultato indebito con sentenza passata in giudicato o per la definizione del giudizio a seguito di sua estinzione. Il termine è in questi casi di tre mesi, ma occorre dire che esso era già stabilito dal comma 2 dell'art. 69 e dunque in tal senso il Decreto si limita a ribadirlo anche ai fini della decorrenza del successivo termine per l'escussione della garanzia.

A fronte dei casi di sospensione cautelare giurisdizionale dell'atto, il termine di tre mesi per la restituzione in via spontanea delle somme da parte del contribuente decorre dal provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è stata disposta. Mentre, nel caso di garanzia prestata dal contribuente nell'ambito del procedimento di autorizzazione

LA NOVITÀ NORMATIVA

Durata della garanzia

Il Decreto dispone che la garanzia conservi validità ed efficacia sino al termine del **nono mese successivo** a quello del passaggio in **giudicato** della sentenza che definisce la lite di rimborso o dell'estinzione del processo. Questo termine di durata **non** risente degli eventuali **esiti intermedi** del giudizio, e dunque resta fermo anche nell'eventualità che la **sentenza** che abbia disposto il **pagamento** delle somme in favore del **contribuente** venisse successivamente **riformata** con una sentenza **non** ancora divenuta **definitiva**. Tuttavia, la garanzia cessa qualora il giudice del grado successivo di giudizio ritenga di non subordinare alla prestazione della garanzia la condanna al pagamento di somme in favore del contribuente.

delle misure conservative di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997, questo termine di tre mesi per l'adempimento spontaneo del contribuente decorre dalla definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o di provvedimento di irrogazione delle sanzioni cui accede la misura conservativa.

In tutti i casi sopra richiamati, se il ricordato termine di tre mesi decorre infruttuosamente, l'Amministrazione finanziaria o l'ente impositore a favore del quale è stata prestata la garanzia è tenuto entro

i successivi sei mesi a comunicare al garante l'ammontare delle somme dovute, che dovranno essere da quest'ultimo pagate entro i trenta giorni successivi. È escluso il beneficio della preventiva escussione del contribuente.

Considerazioni a margine

Con questo Decreto, per la prevedibile rilevanza che avranno, in termini numerici, le richieste dei contribuenti di pagamento delle somme scaturenti dalle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria ancorché sia pendente l'impugnazione, la garanzia in questione è destinata ad entrare nell'ordinarietà degli strumenti a disposizione del giudice per contemperare il conflitto tra le opposte esigenze, in campo nel processo, tra la speditezza della tutela e, sull'altro fronte, la certezza dell'accertamento contenuto nella sentenza (8). Si ricordi in proposito quanto evidenziato dalla relazione illustrativa del D.Lgs. n. 156/2015: "la previsione di una garanzia da un lato evita i rischi per l'erario, dall'altro impedisce un incremento esponenziale delle richieste di sospensiva (della sentenza di condanna - N.d.A.), con gli inevi-

(6) Si tratta dell'ipotesi delineata dalla lett. b) del comma 7 dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997.

(7) Si tratta dell'ipotesi delineata dalla lett. c) del comma 7

dell'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997.

(8) Si tratta del sempiterno profilo processualistico del c.d. conflitto esecutivo endoprocessuale.

tabili aggravati che ciò comporterebbe in termini di oneri per le parti e sovraccarico per l'apparato giudiziario". Che è un implicito invito al giudice di utilizzare largamente questo strumento ove le circostanze ne suggeriscano l'opportunità.

È tuttavia da aspettarsi che questo strumento entrerà nella normalità dei casi anche sul versante delle sospensioni cautelari giurisdizionali dell'atto impugnato, in cui sino ad esso, a quanto consta, assai rari sono stati i casi in cui il giudice, ai sensi del comma 5 dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, abbia subordinato la sospensione cautelare dell'atto alla prestazione di idonea garanzia.

Una seconda considerazione attiene alle inevitabili complicazioni che, sul piano dell'oggetto della cognizione affidata al giudice, determinerà la questione relativa all'adozione o meno di questa misura di garanzia. Lo si percepisce anche nella raccomandazione che l'Amministrazione finanziaria si è preoccupata subito di diramare ai propri Uffici periferici con circola-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Termine per l'escussione della garanzia

A fronte dei casi di sospensione cautelare giurisdizionale dell'atto, il termine di **tre mesi** per la **restituzione** in via spontanea delle somme da parte del contribuente decorre dal **provvedimento** che **conclude** la fase di **giudizio** nella quale la sospensione è stata disposta. Mentre, nel caso di garanzia prestata dal contribuente nell'ambito del procedimento di autorizzazione delle **misure conservative**, questo termine di tre mesi per l'adempimento spontaneo del contribuente decorre dalla **definitività** dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o di provvedimento di irrogazione delle **sanzioni** cui accede la misura conservativa.

re (9). Vi si legge che "è opportuno che, nei giudizi aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito ad una istanza di rimborso di somme superiori a diecimila euro, gli Uffici provvedano a fornire al giudice eventuali elementi in loro possesso idonei ad incidere negativamente sul giudizio di solvibilità del contribuente, al fine di ottenere, in caso di soccombenza, la previsione di idonea garanzia". Si tratta, a ben vedere, di una que-

stione che subisce un'irragionevole anticipazione della sua disamina, dal momento che la valutazione circa l'opportunità di subordinare l'esecuzione della sentenza alla prestazione di garanzia dovrebbe essere effettuata nel momento in cui la parte vittoriosa richiede l'immediata esecuzione della sentenza, e non prima di quel momento. Si tratta di una valutazione di opportunità che più propriamente rientrerebbe nella cognizione del giudice dell'ottemperanza, chiamato a dare esecuzione alla sentenza secondo il disposto del nuovo art. 69.

(9) Il riferimento è alla circolare 29 dicembre 2015, n. 38/E (punto 1.15.2).