



ITALIA
EXPO MILANO 2015



CONFINDUSTRIA

Audizione Parlamentare

Commissione Finanze
Commissione Giustizia
Camera dei Deputati

**Schemi di decreti legislativi adottati in
attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23,
recante *"Delega al governo per un sistema
fiscale più equo, trasparente e orientato alla
crescita"***

27 luglio 2015



ITALIA
EXPO MILANO 2015



CONFINDUSTRIA

Audizione Parlamentare

Schemi di decreti legislativi adottati in attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23, recante "Delega al governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita":

- *Atto del Governo n. 183 (Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio)*
- *Atto del Governo n. 184 (Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario)*

A cura di:
Andrea Bolla

*Presidente del Comitato Tecnico per il Fisco
Confindustria*

Signor Presidente, Onorevoli Deputati, Illustri Relatori,

ringrazio tutti Voi per l'invito a partecipare a questo incontro che è per me utile occasione per esporre e condividere alcune riflessioni su due decreti attuativi della delega fiscale, riguardanti il **sistema sanzionatorio** e la revisione degli **interpelli** e del **contenzioso tributario**.

Si tratta di temi che hanno un peso rilevante nella vita delle imprese, incidendo sia nella fase ordinaria della loro attività - quando è utile e, talvolta, necessario interloquire con l'Amministrazione finanziaria - sia in quella che potremmo definire "patologica", in cui si genera un conflitto con l'Amministrazione finanziaria, si irrogano sanzioni e si cerca tutela giurisdizionale.

Dopo annunci, ripensamenti, rinvii e proroghe, il 26 giugno u.s. hanno finalmente visto la luce cinque decreti, i cui contenuti completano una parte significativa dell'attuazione della delega.

Rispetto ai temi sui quali siamo chiamati ad esprimerci oggi, si è avviato un percorso verso la proporzionalità della risposta sanzionatoria rispetto alla gravità della condotta, di una maggiore flessibilità per la correzione di violazioni meno gravi, della creazione di canali di comunicazione diretta tra Fisco e contribuente, di una maggiore efficienza del processo tributario e di una più rapida definizione delle controversie.

Obiettivi e contenuti dei decreti appaiono senz'altro apprezzabili; resta, tuttavia, da verificare se le buone intenzioni che hanno ispirato queste norme riusciranno, nella pratica, a tradursi in realtà. Ma, soprattutto, permangono molti interrogativi aperti, tante storture irrisolte e, purtroppo, qualche impegno non attuato.

Siamo convinti che i tempi e i margini per recuperare non manchino e ci auspichiamo che il cammino iniziato non si riveli inutile e che l'*iter* di approvazione definitiva dei decreti sia l'occasione per urgenti correttivi e ulteriori limature.

Prima di entrare nel merito dei singoli provvedimenti, ritengo prioritaria una riflessione sulla previsione - sconcertante quanto illogica - circa la **validità solo per un biennio delle modifiche all'impianto sanzionatorio penale e amministrativo**.

Mi preme parlarne subito perché, al di là delle scelte - talvolta opinabili - fatte dal legislatore sugli specifici temi oggetto di questo incontro, qui ci troviamo di fronte ad una assurdità logica, prima ancora che giuridica, davvero inaccettabile.

La revisione del sistema sanzionatorio non può essere "a scadenza", come se le norme attualmente vigenti, rispetto alle quali la stessa legge delega ha

espresso esigenze di revisione (art.8, legge delega), rimanessero solo “congelate” per due annualità, per tornare operative, con tutte le medesime criticità dal 1° gennaio 2018.

Se così fosse, sarebbero minate in radice le esigenze di revisione del sistema sanzionatorio nell’ottica di una valorizzazione dei criteri di predeterminazione e proporzionalità. Oltretutto, sarebbe frustrato l’obiettivo della delega: la *“stabilità del quadro giuridico di riferimento”* per *“il rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale, come obiettivo finale di lungo periodo”*.

Le riforme di lungo periodo finalizzate alla creazione di un quadro normativo certo e stabile possono ritenersi compatibili con l’introduzione di modifiche normative con efficacia temporalmente limitata? Mi pare di poter dire, con convinzione, che la risposta sia negativa.

Oltre che contrastare con lo spirito della delega e con considerazioni di ordine logico, questa previsione, inoltre, viola il principio generale dell’irretroattività della norma sanzionatoria (art. 25, Costituzione) declinato dall’articolo 2 del codice penale, in base al quale nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato; lo stesso art. 2, cod.pen. formalizza, poi, il principio del *favor rei*, stabilendo che nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce reato.

Questi principi sono unanimemente riconosciuti validi anche in materia di sanzioni amministrative per le violazioni tributarie.

Le deroghe a questi principi sono consentite solo in presenza di leggi eccezionali o temporanee; è, tuttavia, evidente che tali requisiti mancano e che la riforma delle sanzioni è un’esigenza di sistema, non necessitata da circostanze contingenti e transitorie.

Se il motivo di questa inconsueta scelta normativa è la salvaguardia prudenziale dei saldi di finanza pubblica - come emerge dalla relazione tecnica al provvedimento - la nostra critica non può che diventare ancora più netta: le esigenze di gettito non possono essere guida e condizionamento per il legislatore, in disdegno dei principi di ragionevolezza e di certezza del diritto e della pena.

Peraltro, la funzione precipua delle sanzioni non è quella “acquisitiva” di risorse per le casse erariali (questa, semmai è la funzione dei tributi) quanto, piuttosto, una funzione repressiva e di prevenzione degli illeciti.

Sulla base di queste considerazioni, sollecitiamo la modifica della previsione in esame, sì da scongiurare l’applicazione limitata nel tempo del nuovo impianto sanzionatorio, come delineato dallo schema di decreto.

Passando, ora, all'esame dei singoli provvedimenti, mi soffermerò su alcuni aspetti particolarmente critici che richiederebbero interventi di modifica.

1. Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio

Lo schema di decreto, in termini generali, risponde alle linee guida tracciate dalla legge delega, finalizzate, tra l'altro, ad una riduzione dell'area di intervento della sanzione penale.

Ciò non si traduce in un generale intervento di depenalizzazione ma in un inasprimento delle sanzioni per i casi di condotte fraudolente connotate da un più rilevante disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, e in un contestuale alleggerimento della risposta sanzionatoria per altre fattispecie, considerate meno gravi.

L'intervento di alleggerimento delle sanzioni è operato mediante un **incremento della soglia di rilevanza penale** (per esempio per i casi di omesso versamento IVA, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione); osserviamo, preliminarmente, che l'innalzamento delle soglie potrebbe incidere positivamente sul carico delle pendenze presso Procure e Tribunali spesso ingolfati da procedimenti di ridotta entità economica.

Venendo ai punti critici della disciplina in esame, si osserva quanto segue:

Sanzioni penali

- Con riferimento alla **dichiarazione infedele**, l'innalzamento delle soglie di rilevanza penale e, soprattutto, l'introduzione di nuove esimenti, escludono dalla rilevanza penale buona parte della cosiddetta "evasione interpretativa"; ciò è senza dubbio apprezzabile.

Tuttavia, l'intento sancito nella legge delega di limitare le fattispecie penalmente rilevanti alle sole condotte connotate da frode, simulazione e falsificazione della documentazione, appare nella sostanza tradito dalla scelta operata dal legislatore, poiché vi è il rischio che la sussistenza o meno delle esimenti debba essere provata in sede di giudizio obbligando i contribuenti ad intraprendere la via giudiziaria. Sarebbe, stato più aderente alla volontà del legislatore delegante, pertanto, operare una totale depenalizzazione della dichiarazione infedele (non caratterizzata da frode).

La stessa legge delega, infatti, con il riferimento al "regime" e non al "reato" di dichiarazione infedele, sembrava dare indicazioni circa la connotazione non penale da attribuire alla fattispecie, che spesso consiste esclusivamente in una divergenza (priva di connotati frodativi) tra il dichiarato e l'accertato,

oltretutto presidiato da sanzioni amministrative che, anche dopo questo intervento, rimangono severe e possono risultare financo espropriative.

- Con riferimento alle **omissioni di versamento** (di ritenute ed IVA), l'attuazione della delega sarebbe stata utile occasione per una completa depenalizzazione di queste fattispecie, attesa la mancanza di intento frodatorio nell'omissione di versamento di importi che sono stati comunque dichiarati.

Ciò vale, in particolare per il reato di **omesso versamento dell'IVA** per il quale, ribadiamo ancora oggi una istanza di radicale depenalizzazione, in conformità, peraltro, con quanto dichiarato dal Sottosegretario all'Economia (nota del 13 marzo 2014) come espressione di un impegno dell'Esecutivo ad una abrogazione del reato trattandosi di una *“specifica fattispecie che colpisce con sanzione penale la mera omissione del versamento IVA, situazione sovente connessa alle momentanee difficoltà della mancanza di liquidità da parte degli imprenditori tenuti ad assolvere tale onere”*.

- Per quanto riguarda il **reato di indebita compensazione**, la modifica apportata dallo schema di decreto introduce un diverso trattamento sanzionatorio a seconda che si tratti di crediti inesistenti o non spettanti: in particolare, l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti è sanzionato più gravemente rispetto all'utilizzo di crediti non spettanti.

Pur valutando positivamente la diversa graduazione della sanzioni nelle due ipotesi descritte, riteniamo che nei casi di indebita compensazione di crediti non spettanti la sanzione penale non sia opportuna, posto che la norma, nella sua originaria configurazione era designata per colpire solo le ipotesi di crediti creati artificialmente (giòva citare, a tal riguardo, gli esempi di crediti di imposta maturati - e quindi esistenti- ma fruibili in tempi determinati secondo meccanismi di prenotazione c.d. *“click day”*; l'erronea fruizione in tempo diversi rispetto a quelli assegnati rischia di essere penalmente sanzionata).

- Oggetto di attenzione è, inoltre, la previsione relativa all'**estinzione del reato** a fronte dell'integrale pagamento di quanto dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni. La norma delinea una disciplina differenziata a seconda che si tratti di: (a) reati di omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento IVA, indebita compensazione di crediti non spettanti e (b) dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione.

Nei casi sub lett. (b), la non punibilità è subordinata all'integrale pagamento del debito a condizione che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche. Tale condizione non è invece richiesta nelle ipotesi sub lett. (a).

Potrebbe essere opportuno un ripensamento sulla descritta diversificazione del regime, garantendo anche per i reati di infedele e omessa dichiarazione la non punibilità se il pagamento avviene anche dopo la verifica. Ciò anche in considerazione delle recenti innovazioni che la Legge di Stabilità 2015 ha apportato all'istituto del ravvedimento operoso al quale si può ora far ricorso, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia stata già constatata, ovvero che siano iniziati ispezioni, accessi, verifiche, dei quali i soggetti abbiano avuto formale conoscenza.

- Un ultimo accenno al reato di **dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false**: la modifica normativa in commento, elidendo l'aggettivo "annuale", riferito alle dichiarazioni, rende configurabile il reato nei casi di inclusione di elementi passivi fittizi derivanti da fatture false, non solo nelle dichiarazioni annuali ma in qualsiasi dichiarazioni presentata dal contribuente. Al fine di consentire una corretta operatività di questa previsione riteniamo utile precisare con esattezza a quali dichiarazioni la norma si riferisca.

Sanzioni amministrative

Il titolo II dello schema di decreto in esame, relativo alla riforma delle sanzioni amministrative, merita - in termini generali - apprezzamento per l'obiettivo di dare concreta attuazione al principio recato dall'articolo 8 della legge delega.

Sotto questo profilo, va apprezzata, in particolare, la previsione che dispone l'applicazione della sanzione ridotta ad un terzo nei casi in cui l'infedeltà della **dichiarazione dei redditi e IRAP** sia conseguenza di errori di imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito (sanzione che viene irrogata nella misura fissa di 250 euro qualora l'errore di imputazione non abbia determinato alcun tipo di danno all'Erario).

In quest'ottica appare, altresì, utile la misura che dispone - sempre nell'ambito delle violazioni relative alla dichiarazione - la riduzione delle sanzioni ad un terzo della sanzione base nelle ipotesi in cui la maggiore imposta o il minor credito accertato dall'Amministrazione finanziaria siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta o al credito dichiarato, a condizione che tale differenza non ecceda comunque la soglia di 30 mila euro.

Al riguardo, pur apprezzando in termini generali la disposizione, si osserva come l'inserimento della soglia di 30 mila euro favorisca sostanzialmente i soggetti di minori dimensioni, non comportando particolari benefici a favore delle imprese di maggiori dimensioni per le quali anche minimi errori in buona fede possono portare facilmente a superare la soglia. La proporzionalità, in questi casi, è appannaggio solo di alcune tipologie di soggetti: sarebbe opportuno eliminare, o quanto meno rimodulare, la soglia di 30 mila euro.

Non mancano, inoltre, alcune ulteriori criticità che, auspichiamo, possano essere oggetto di revisione.

In primo luogo, la riduzione del 10 per cento dei minimi e dei massimi sanzionatori è puramente nominale, anche considerando la crescente tendenza degli Uffici ad irrogare sanzioni vicine al massimo con motivazioni spesso poco condivisibili (ad esempio, considerando recidiva la medesima violazione ripetuta su più anni, ma contestata in un unico atto, oppure aumentando il carico sanzionatorio in base alla quantità del tributo evaso, senza tenere conto della dimensione dell'impresa. ecc.). In particolare, non si comprende la scelta di mantenere una sanzione minima al 90 per cento. Questa percentuale dovrebbe essere assai più bassa (30 per cento).

Un'altra criticità che mi preme rilevare è rappresentata dalla mancanza di una incisiva modifica del regime sanzionatorio applicabile alle operazioni per le quali l'IVA non sia correttamente assolta mediante il meccanismo del **reverse charge**.

Nonostante lo schema di decreto introduca una riduzione del 10 per cento delle attuali sanzioni (che vengono, infatti, comprese tra il 90 e il 180 per cento e non più dal 100 al 200 per cento), l'intervento appare, tuttavia, decisamente troppo timido. Inoltre, una sanzione del 90 per cento appare sproporzionata in casi in cui, come nel *reverse charge*, non esiste per definizione alcuna sottrazione di imposta, in presenza di soggetti che non soffrono limiti alla detrazione dell'imposta. Si ricorda che l'estensione del *reverse charge*, che comporta rilevanti problemi finanziari ai settori interessati, è giustificato dal Governo proprio con la necessità di combattere le frodi dell'IVA!

Pur riconoscendo la complessità della questione, potrebbe essere opportuno aggiornare la disposizione del comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, per chiarirne la portata, anche nella considerazione dell'incremento delle fattispecie di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, previsto dalla Legge di Stabilità 2015, cercando soprattutto di valorizzare il principio di proporzionalità, costantemente invocato in casi simili dalla giurisprudenza comunitaria e, di recente, anche da quella nazionale.

- Qualche dubbio genera altresì la disposizione che "codifica" le modalità di **utilizzo delle perdite fiscali** a riduzione del maggior imponibile accertato, nell'ambito dei procedimenti di accertamento e di adesione. Se è positiva la scelta di definire con una disposizione di legge la procedura da seguire per l'uso delle perdite fiscali a riduzione del maggiore imponibile accertato non si comprende appieno il motivo di aver previsto che essa si applichi dal 1° gennaio 2016. La norma, nei fatti, codifica una prassi già seguita dall'Amministrazione e ad essa dovrebbe essere chiaramente riconosciuta la natura interpretativa.

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

Lo schema di decreto legislativo in oggetto dà attuazione alle disposizioni contenute negli articoli 6 (comma 6) e 10 (comma 1, lett. a) e b)) della legge delega fiscale, relativi, rispettivamente, alla riforma dell'istituto dell'interpello e alla revisione del contenzioso tributario, in un'ottica di razionalizzazione degli istituti, di semplificazione dei rapporti tra Fisco e contribuente, di incremento della funzionalità della giustizia tributaria e di rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente.

Le disposizioni presentate lo scorso 26 giugno - congiuntamente ad altri precedenti interventi normativi - danno il senso di un decisivo cambiamento di approccio rispetto al passato e l'intento di delineare un rapporto tra contribuente e Amministrazione maggiormente improntato alla trasparenza e alla collaborazione.

Gli strumenti deflattivi del contenzioso, le semplificazioni procedurali, la previsione di forme di collaborazione e confronto antecedenti la fase patologica dell'accertamento, sono strumenti da plaudire, perché possono assicurare benefici per entrambe le parti del rapporto tributario.

Tuttavia, la previsione di nuove forme di dialogo preventivo e di conciliazione della pretesa tributaria prima della definitività di un giudizio dimostrano che il Fisco continua ad essere materia incerta. Il successo di questi rimedi e la loro numerosità rivelano la gravità del male. Visto dalla parte dei contribuenti, ogni volta che l'Amministrazione finanziaria si vede annullato un avviso di accertamento, o accetta di ridurre la propria originaria pretesa, vuol dire che la pretesa iniziale era sbagliata. Va quindi bene offrire rimedi per comporre la pretesa. Va bene lottare contro l'evasione e l'illegalità. Ma ci pare giusto attenderci e richiedere sempre maggiore cura negli accertamenti fiscali.

Revisione della disciplina degli interpelli

Con specifico riferimento agli interpelli, l'intervento normativo recato dallo schema di decreto mira a **razionalizzare la disciplina**, eliminando quasi del tutto, le istanze connotate da obbligatorietà e riconducendo ad un **unico alveo normativo** (art. 11, Statuto del Contribuente) la disciplina delle istanze; negli anni, infatti, la normativa sulle istanze di interpello si era stratificata in modo farraginoso.

Apprezzabile anche l'intervento sulla **certezza dei tempi** di risposta con l'introduzione di termini perentori e l'applicazione generalizzata del meccanismo del silenzio-assenso.

Sarebbe opportuno, tuttavia, uno sforzo ulteriore sulla ampiezza dei tempi di risposta. Le istanze di interpello sono investimenti in certezza che il

contribuente fa, senza peraltro poter contare su alcun effetto sospensivo o interruttivo sugli adempimenti che comunque deve porre in essere: avere, dopo 3 o 4 mesi, una risposta che convalida la soluzione prospettata rischia, purtroppo, talvolta, di frustrare le esigenze operative delle imprese.

Sia ben chiaro: comprendiamo fin troppo bene le esigenze di approfondimento dei tecnici dell’Agenzia delle Entrate, al cospetto di fattispecie e tematiche spesso connotate da elevata complessità; e non vogliamo che la riduzione dei tempi di risposta vada a detrimento delle prerogative di qualità ed alta professionalità che hanno finora caratterizzato le risposte agli interpelli. Sugeriamo, però, una riflessione su **ulteriori snellimenti procedurali**, ad esempio, elidendo l’obbligo di motivazione nei casi di risposta positiva da parte dell’Amministrazione: d’altra parte, le istanze devono essere per legge corredate da una descrizione circostanziata e specifica descrizione della fattispecie, nonché da una esposizione chiara ed univoca della soluzione proposta, per cui nei casi in cui vi sia una sostanziale adesione dell’Amministrazione alla soluzione proposta, si potrebbe far ricorso a mere formule di approvazione e a motivazioni più stringate, riducendo così i tempi di risposta.

Venendo alle forme di interpello delineate dalla nuova disciplina, esprimiamo apprezzamento per la codificazione dell’istituto innovativo dell’interpello c.d. **qualificatorio**, da utilizzare per giungere alla corretta qualificazione di una fattispecie nei casi di obiettiva incertezza.

Noi che – quasi quotidianamente - ci interfacciamo con fattispecie dalla incerta qualificazione fiscale riponiamo grande fiducia in questo strumento; per questo motivo crediamo sia quanto mai opportuno chiarire, in via esplicita, che si tratta di un istituto idoneo a definire se una società non residente possa definirsi “esterovestita”, ai sensi dell’art. 73, TUIR. Il tema dell’**esterovestizione** è stato, finora, foriero di gravosi contenziosi e, nonostante i nostri auspici, non ha trovato soluzione nello schema di decreto su crescita e internazionalizzazione delle imprese.

Ponendo fine al dibattito che ha interessato la dottrina e la giurisprudenza negli ultimi anni, lo schema di decreto precisa che **le risposte negative alle istanze di interpello non sono impugnabili**, con la sola eccezione delle risposte relative all’interpello disapplicativo, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all’atto impositivo.

Con riferimento alla generalità degli interpelli, questa lettura si conforma ad un orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità e costituzionale, secondo cui il parere espresso nelle risposte ad interpello non è altro che espressione dell’attività di natura consultiva demandata al Fisco e non integra l’esercizio dell’attività impositiva e, pertanto, non può essere autonomamente impugnata in sede giurisdizionale.

Con specifico riferimento alla fattispecie di interpello disapplicativo, va sottolineato che - tanto in giurisprudenza quanto in dottrina - si è affermato

un orientamento favorevole all'autonoma impugnabilità delle risposte negative a istanze di interpello ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973. In questi casi, più che una finalità interpretativa, la risposta assume portata attuativa della norma tributaria, nel senso che, con essa, l'Agenzia delle Entrate ne verifica l'applicabilità al caso concreto e personale prospettato dall'istante, nell'esercizio di un potere non discrezionale, bensì vincolante (v. Cass., Sent. n. 8663 del 15 aprile 2011 e, più recentemente, Cass. Ord. n. 11929 del 28 maggio 2014).

Alla luce di queste posizioni, sarebbe opportuno, intervenire ulteriormente sulla norma in commento prevedendo, per gli interpelli disapplicativi la facoltà del contribuente di impugnare immediatamente la risposta eventualmente sfavorevole ricevuta; appare, infatti, criticabile e, peraltro, non aderente alle recenti posizioni giurisprudenziali, la tesi della **impugnabilità soltanto differita**, ossia posticipata all'epoca dell'emissione dell'avviso di accertamento, delle risposte negative agli interpelli disapplicativi.

Peraltro, per ragioni di coerenza sistematica, si potrebbe prevedere la medesima disciplina (tempi di risposta uniformi, facoltà di impugnazione immediata delle risposte negative) anche per le risposte negative alle istanze (facoltative) di interpello "probatorio" (disciplinato alla lett. c) del comma 1) del novellato art. 11, Statuto del Contribuente). Anche l'interpello probatorio si sostanzia, infatti, in una richiesta all'Amministrazione tesa alla disapplicazione di un determinato regime fiscale (CFC, società di comodo, etc.).

Revisione della disciplina del contenzioso tributario

L'intervento dello schema di decreto recante revisione del contenzioso tributario contiene alcune innovazioni da valutare positivamente, cui, tuttavia, fanno da contraltare alcune complicazioni procedurali.

Va, inoltre, segnalata la presenza di molteplici previsioni che appaiono esorbitanti rispetto ai criteri di delega; tra tutte, merita una riflessione quella recata dal comma 8-bis aggiunto all'art. 47, a mente del quale "durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli **interessi** al tasso di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009".

La norma è foriera di criticità, in primo luogo perché, trattandosi di norma sostanziale, non avrebbe dovuto trovare collocazione in questo testo; in secondo luogo, perché, dal punto di vista pratico, pone delle incertezze sulla corretta individuazione del tasso di interesse applicabile: l'art. 6. cit., infatti, fissa due diverse misure del saggio di interesse, quella del 3,5% annuale alcuni casi (quali, la rinuncia all'impugnazione dell'accertamento) e quella del 2,5% semestrale per altre ipotesi (per esempio con riferimento alle somme dovute nei casi di pagamento entro il termine per l'impugnazione dell'avviso di liquidazione). Sarebbe, pertanto, opportuno un ripensamento su questa norma e una indicazione univoca del saggio di riferimento.

Entrando nel merito delle altre disposizioni, e rimettendomi alle considerazioni degli “addetti ai lavori” (giudici tributari, esperti di contenzioso, professionisti abilitati alla difesa, ecc.) per valutazioni più approfondite, vorrei soffermarmi su alcuni temi:

- merita un plauso l’aver superato, relativamente all’istituto della **tutela cautelare**, la limitazione di tale forma di tutela al solo giudizio di primo grado incardinato presso le Commissioni Tributarie Provinciali. Invero, si sarebbe potuto procedere ad una riforma più organica ed aderente allo spirito della delega, inserendo all’art. 61, D.lgs. n. 546/1992 la specificazione che nel processo di appello si applicano le stesse norme dettate per il processo di primo grado (ivi inclusa, la tutela cautelare);

- osserviamo che ha trovato spazio in questo testo una norma - proposta in varie occasioni da Confindustria – con cui si ammette esplicitamente la possibilità per i contribuenti di ricorrere agli istituti del **reclamo** e della **mediazione** anche per dirimere le controversie catastali di valore indeterminabile (concernenti il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l’attribuzione della relativa rendita catastale). La norma, pur interessando solo aspetti procedurali, consente una sostanziale e più efficace tutela dei diritti dei contribuenti con riferimento alle controversie in oggetto e offre uno strumento di possibile composizione della controversia diverso e proceduralmente più snello rispetto a quelli ordinari;

- va, inoltre, riconosciuta valenza positiva alla possibilità, riconosciuta dallo schema di decreto, di accedere al **giudizio di ottemperanza** sia per l’esecuzione delle sentenze passate in giudicato sia per l’esecuzione di sentenze anche solo esecutive;

- Confindustria apprezza anche la previsione secondo cui è possibile istituire **sezioni specializzate** in relazione a questioni controverse. In mancanza di una disciplina generale che assicuri una sempre maggiore professionalizzazione e competenza specifica da parte di tutti i giudici tributari, questa soluzione pare foriera di positive novità, soprattutto ove il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che ha potere di istituire le sezioni, saprà esser attento alle tematiche del diritto tributario delle imprese.

Porrei una particolare attenzione, inoltre, sulle novità introdotte in relazione all’**esecuzione di sentenza di condanna in favore del contribuente**.

La nuova norma dispone l’immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente; il pagamento al contribuente, per importi superiori a 10.000 euro, può essere subordinato dal Giudice alla prestazione di idonea garanzia, anche in considerazione delle condizioni di solvibilità del contribuente stesso. La richiesta di garanzia è subordinata ad una valutazione discrezionale da parte del Giudice, sulla base di una analisi della consistenza del patrimonio del contribuente e di tutti gli elementi utili alla valutazione della sua solvibilità.

Riteniamo che questo meccanismo possa arrecare elementi di complicazione allo svolgimento del processo tributario; inoltre, la previsione di una garanzia per importi superiori a 10.000 euro appare estremamente onerosa per il contribuente e rischia di vanificare il beneficio recato dalla norma stessa.

Conseguentemente, sarebbe utile eliminare la previsione di una garanzia o, alternativamente, elevare la soglia al di sotto della quale tale garanzia non è necessaria. Peraltro, in attuazione, della previsione della legge delega sulla tendenziale generalizzazione del meccanismo di compensazione, si potrebbe valutare l'opportunità di consentire la compensabilità delle somme derivanti da una sentenza di condanna a favore del contribuente con eventuali debiti tributari a suo carico.

In termini generali, va, tuttavia, rilevato che l'intervento sulla immediata esecutività delle sentenze, rischia, nella sua estrema complessità, di ingenerare numerose difficoltà applicative; peraltro, i vantaggi per il contribuente che abbia ottenuto l'esecutività di una sentenza favorevole, sono limitati, da una parte, dal meccanismo della garanzia e, dall'altra, dalla previsione che fa salvo il meccanismo di **riscossione frazionata** del tributo in giudizio (art. 68, D.lgs. n. 546/1992).

Secondo il novellato art. 52 in caso di sentenza di CTP favorevole al contribuente dichiarata immediatamente esecutiva, l'Ufficio può richiedere in appello la sospensione dell'esecutività della sentenza; laddove la sospensione sia riconosciuta, si procede alla riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado, di fatto sterilizzando gli effetti positivi per il contribuente della immediata esecutività e negando il suo diritto alla restituzione di somme indebitamente versate.

Sarebbe pertanto auspicabile un intervento più lineare che garantisca un adeguato e certo coordinamento tra la disciplina della riscossione frazionata delle somme *sub iudice, della esecutività e della sospensione della sentenza*.