



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF049

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

<b>OGGETTO</b>	<b>SENTENZE IMMEDIATAMENTE ESECUTIVE - IL DECRETO ATTUATIVO</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	<a href="#">DM 6/02/2017 N. 22</a> ; ART. 69 DLGS 546/1992; D.LGS. 156/2015 – CM 38/2015
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>16/03/2017</b>

*Sintesi:* con il DM 6 febbraio 2017, n. 22, è stata data esecuzione alle disposizioni sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente.

Con l'entrata in vigore di tale DM, fissata al 28/03/2017:

- i contribuenti che ottengono sentenze favorevoli "provvisorie" in tema di rimborsi di imposte, condanna alle spese di lite a carico della parte pubblica o revisioni degli atti catastali
- si vedranno restituire dall'Ufficio le somme richieste entro 90 giorni dalla notifica della sentenza o dalla presentazione della garanzia (ove imposta dal giudice superato il limite dei 10.000€).

Il D.lgs. 156/2015, nel modificare l'art. 69 Dlgs 546/92 che disciplina il contenzioso, ha disposto che, in presenza di **condanna dell'Ufficio al pagamento di somme** in favore del contribuente:

- in generale: le sentenze sono **immediatamente esecutive**:
  - l'Ufficio ha, dunque, l'obbligo di eseguirle tempestivamente (entro 90 giorni)
  - in caso di inerzia continua a trovare applicazione il "giudizio di ottemperanza"
- in deroga: se il credito del contribuente:
  - è **superiore a € 10.000** e deriva da elementi diversi dalle "spese di lite"
  - il pagamento **può essere subordinato dal giudice**, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, **alla prestazione di idonea garanzia**.



## **Art. 69 Dlgs 546/92 modificato - Condanna dell'ufficio al rimborso**

1. Le **sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente** e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, **sono immediatamente esecutive**. Tuttavia il **pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro**, diverse dalle spese di lite, **può essere subordinato dal giudice**, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, **alla prestazione di idonea garanzia**.
2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.
3. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.
4. Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza **deve essere eseguito entro novanta giorni** dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta.
5. **In caso di mancata esecuzione della sentenza** il contribuente **può richiedere l'ottemperanza** a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

## **IL QUADRO NORMATIVO**

### **DISPOSIZIONI PREVIGENTI AL DLGS 156/2016**

Prima dell'entrata in vigore della normativa richiamata (1 giugno 2016):

- il contribuente vittorioso in giudizio poteva ottenere **l'esecuzione forzata della sentenza**
- **solo a seguito di una sentenza passata in giudicato**, non più soggetta ad impugnazione.

In particolare, le procedure di:

- esperimento del giudizio di ottemperanza
- di richiesta di apposizione della "formula esecutiva" da parte della Commissione tributaria

erano previste nel solo caso di sentenze passate in giudicato.

## DISPOSIZIONI ATTUALI

Il D.Lgs. n° 156/2015 (art. 9 c. 1, lett. ff), gg), hh), che ha introdotto l'art. 67 bis, abrogato l'art. 69-bis e modificato gli artt. 68, 69 e 70 D.lgs. 546/92) ha modificato l'esecutorietà delle sentenze tributarie.

In particolare:

- articolo 67 bis D.lgs. 546/92: riconosce **l'esecutorietà immediata a tutte le sentenze tributarie** emesse dalle CtP e CtR (equiparandole a quelle del giudizio civile e amministrativo)
- art. 68 c. 2 D.lgs. 546/92: prevede l'esecutorietà nei giudizi avente ad oggetto **atti impositivi**
- art. 69 D.lgs. 546/92: **estende, di fatto, tale l'esecutorietà** ai giudizi aventi ad oggetto **dinieghi di rimborso** (ed agli atti relativi alle operazione catastali).

Dunque:

- ➔ **non è più necessaria la richiesta della “formula esecutiva”** della sentenza
- ➔ in caso di **inerzia dell'Ufficio** il contribuente può continuare a ricorrere al solo **giudizio di ottemperanza** previsto dall'art. 70 D.lgs. 546/92 (ex art. 68 c. 2 e art. 69 c. 5 D.lgs. 546/92).

**Giudizi contro il diniego al rimborso**: la restituzione di quanto spontaneamente versato:

- è stabilita l'immediata esecutività della sentenza favorevole al contribuente che
- **non dovrà più attendere il passaggio in giudicato** della sentenza per ottenere il rimborso.

### Esempio1

Il sig. Rossi ha richiesto a rimborso degli acconti IRAP versati ma non dovuti per assenza della autonoma organizzazione.

A seguito dell'istanza di rimborso, l'Agenzia ha opposto un rifiuto (espresso o tacito), a fronte del quale il contribuente ha opposto ricorso, con esito favorevole in 1° grado.

La sentenza dà diritto al contribuente di ottenere immediatamente il rimborso delle somme (eventualmente prestando la garanzia) e ciò anche se l'ufficio dovesse appellare.

## ENTRATA IN VIGORE

L'art. 12 c. 2 Dlgs. 156/2015 ha previsto che

- ➔ le novità al citato art. 69 Dlgs 546/92 si applicassero solo a decorrere dall'entrata in vigore di apposito Decreto del MEF per disciplinare, ove necessaria:
  - il **contenuto della garanzia**,
  - la **sua durata**
  - nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi
- ➔ fino a tale data continua ad applicarsi l'art. 69 Dlgs 546/92 nella versione previgente.

**DISCIPLINA TRANSITORIA**: in attesa dell'emanazione del DM attuativo sussistevano dubbi circa la possibilità di anticipare l'applicazione della norma in questione.



**Nota**: la CM 38/2015 ha ritenuto che, per la loro applicazione, occorra far riferimento alle **sentenze depositate** a decorrere **dal 1° giugno 2016**.

Tuttavia, In più occasioni il giudice di merito ha negato la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, secondo la quale la mancata emanazione del Decreto attuativo del MEF renderebbe inefficaci le “nuove” disposizioni dell'art. 69 del D.lgs.546/1992, evidenziando:

- l'applicabilità della norma alle sentenze depositate dal 1° giugno 2016
- in tutti i casi in cui la presentazione della garanzia non sia necessario.



**N.B.** Nei casi in cui sia necessaria la presentazione della garanzia, la norma non può esplicitare i propri effetti perché forma e contenuto della garanzia non sono stati ancora disciplinati.

<b>Ctp Venezia sentenza 316/13/2016</b>	ove <b>non sia necessaria la presentazione della garanzia</b> , o perché l'importo da restituire è inferiore a euro 10.000,00 o perché il contribuente è solvibile e il giudice non ritiene necessaria la presentazione di idonee garanzie, la norma trova applicazione già dal <b>1° giugno 2016</b> , a nulla rilevando la mancata emanazione del Decreto attuativo del Mef. Questo perché il Decreto del Mef riguarderà solo ed esclusivamente le caratteristiche che dovranno avere le garanzie richiedibili dal giudice, a propria discrezione.
<b>Ctr di Milano sentenza n. 6725/27/16</b>	Visto che il DM disciplinerà solo la presentazione della garanzia, <b>in tutti i casi in cui la presentazione della garanzia non sia necessaria, la norma può ritenersi immediatamente applicabile</b> . Pertanto, le sentenze di condanna dell'Ufficio sono immediatamente esecutive. In riferimento al caso di specie, il giudice di merito ha conseguentemente ordinato all'Amministrazione Finanziaria di provvedere al rimborso dell'IVA per il 2009.

Il contribuente potrà fare utilmente ricorso a tali sentenze al fine di ottenere il rimborso anche nel caso di sentenze depositate prima del 1/06/2016 (dovendo tuttavia opporre nuovo ricorso nel caso di inerzia dell'ufficio a effettuare rimborso)

Al contrario per le sentenze depositate successivamente, l'introduzione del DM non comporterà alcun adempimento.

### LA GARANZIA INTRODotta DAL DM MEF

Con il **DM 6 febbraio 2017, n. 22** (GU, Serie Generale n.60 del 13-3-2017), è stata data esecuzione alla normativa sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente. In particolare nel citato Decreto si disciplina:

Art. 1	Contenuto e soggetti abilitati al rilascio della garanzia
Art. 2	Durata della garanzia
Art. 3	Escussione della garanzia

La previsione della garanzia per rimborsi di importi superiori a **€ 10.000** discende, come indicato nella **relazione al D.lgs. 156/2015** dalla considerazione che:



*"Per la parte privata occorre tener conto di tale possibilità, e cioè del rischio che una volta ottenuto – in virtù di una sentenza esecutiva ma impugnata dall'Amministrazione – il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza".*

Il rilascio della garanzia viene demandata alla **discrezionalità** del giudice, che deve accertare:

- la **solvibilità** del contribuente
- sulla base della consistenza del suo patrimonio e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso.

Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito:

- entro 90 giorni dalla sua notificazione ovvero
- dalla presentazione della garanzia se dovuta.

I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico del soccombente all'esito definitivo del giudizio.

### CONTENUTO E SOGGETTI ABILITATI AL RILASCIO DELLA GARANZIA

Per quanto riguarda la tipologia di garanzia, si prevedono regole diverse a seconda del profilo soggettivo del contribuente (del tutto analoghe alla garanzia prevista in caso di **rimborso Iva**):

<b>in via generale</b>	<b>Tutti i contribuenti</b>	La garanzia è costituita, alternativamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>- da una cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale</li> <li>- da fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che, a giudizio dell'ente a favore del quale deve essere prestata, offra adeguate garanzie di solvibilità</li> <li>- da polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.</li> </ul>
<b>PMI</b>	Imprese che presentano: <ul style="list-style-type: none"> <li>- &lt; 250 occupati</li> <li>- un fatturato annuo ≤ €. 50 mil. o un totale attivo di bilancio ≤ €. 43 mil.</li> </ul>	Oltre alle tipologia indicate precedentemente: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ le garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi (art. 29 L. 317/1991., iscritti nell'albo previsto art. 106 D.lgs 385/1993)</li> </ul>
<b>Gruppi di società</b>	Patrimonio risultante dal bilancio consolidato > €. 250 mil.	La garanzia può essere prestata mediante diretta assunzione dell'obbligazione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'art. 2359 C.C. La prestazione di garanzia resta ferma anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'ente a favore del quale è prestata la garanzia l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata.

La garanzia:

- va redatta in conformità ai modelli approvati con DM (di prossima emanazione)
- deve coprire l'integrale restituzione della somma pagata al contribuente, comprensiva di interessi

### LA DURATA DELLA GARANZIA

a) La garanzia è prestata:

- fino al termine del nono mese successivo a quello del passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio
- ovvero fino al termine del nono mese successivo a quello dell'estinzione del processo

anche se la sentenza che ha disposto il pagamento di somme in favore del contribuente viene successivamente riformata con una sentenza non ancora divenuta definitiva.



**N.B.:** la garanzia cessa qualora il giudice del grado successivo di giudizio ritenga di non subordinare la condanna al pagamento di somme in favore del contribuente alla prestazione della garanzia.

b) Per la garanzia a cui sia subordinata la sospensione dell'atto impugnato e nei seguenti casi :

- sospensione dell'atto da cui può derivare un danno grave ed irreparabile al contribuente
- sospensione dell'atto in caso di impugnazione presso la commissione regionale competente ove sussistano gravi e fondati motivi
- sospensione dell'atto per le sanzioni in caso di ricorso alle commissioni tributarie

la garanzia è prestata:

- ➔ fino al termine del nono mese successivo a quello del deposito del provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è disposta.



Nota: la garanzia cessa automaticamente dalla data di deposito della sentenza favorevole al contribuente.

c) Nei giudizi aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali nonché l'IVA riscossa all'importazione e nei seguenti casi :

- sospensione dell'atto da cui può derivare un danno grave ed irreparabile al contribuente
- sospensione dell'atto in caso di impugnazione presso la commissione regionale competente ove sussistano gravi e fondati motivi
- sospensione dell'atto per le sanzioni in caso di ricorso alle commissioni tributarie

la garanzia:

- ➔ è prestata fino al termine del nono mese successivo al passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero fino al termine del nono mese successivo all'estinzione del processo.

d) Nei casi di garanzia per:

- evitare l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido

questa è prestata:

- ➔ fino al termine del nono mese successivo a quello della definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

In tale ultimo caso, la garanzia cessa:

- se, nel termine di centoventi giorni dall'adozione del provvedimento cautelare, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; in tal caso, il presidente della commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca;
- a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che:
  - ✓ accoglie il ricorso avverso gli atti del provvedimento cautelare
  - ✓ accoglie parzialmente il ricorso avverso l'atto impositivo, di contestazione o di irrogazione

### ESCUSSIONE DELLA GARANZIA

Nel caso in cui il contribuente debba procedere alla restituzione delle somme ottenute:

a) **in via generale:**

- il termine previsto è 3 mesi
- dal passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero dall'estinzione del processo

b) nel caso di garanzia prestata per la **sospensione dell'atto:**

- il termine di tre mesi
- decorre dal deposito del provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è disposta.

c) nei casi di garanzia per evitare l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido:

- il termine di tre mesi
- decorre dalla definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.