
GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA



EDITO DALL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI SALERNO

1-2/06

SOMMARIO

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI

IMPOSTA SULLE PERSONE FISICHE

Indennizzo percepito per la chiusura di un impianto di distribuzione di carburante – Natura – E' di indennità spettante a titolo di risarcimento danni – Assoggettabilità a tassazione separata ai sensi dell'art.17 D.P.R. n. 917/86 lett.i) – Consegue. pag. 49

Tributi erariali diretti – Riscossione delle imposte dirette – Conseguimento di redditi di partecipazione sottoposti a sequestro giudiziario – Intervenuto dissequestro degli stessi in epoca antecedente alla presentazione della pertinente dichiarazione dei redditi – Realizzo del presupposto di imponibilità di cui all'art. 1 del T.U.I.R. – Sussistenza – Inserimento da parte del contribuente dei contestati redditi nel solo quadro dei redditi di partecipazione con omessa rilevazione degli stessi nel quadro riepilogativo della dichiarazione annuale – Recupero a mezzo di avviso di accertamento – Non è necessario – Iscrizione a ruolo ex art. 36 bis D.P.R. 600/73 conforme al modello ministeriale – Sufficienza – Legittimità – Consegue. ” 9

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI

Tributi erariali indiretti - Imposta di registro - Revoca delle agevolazione “prima casa” di cui alla L. 243/93 - Notifica avviso di liquidazione – Termine triennale. ” 19

TRIBUTI LOCALI

Contributi Consortili – Presupposti impositivi – Beneficio specifico e diretto dell'immobile ricadente nel perimetro consortile – Necessità – Modalità di determinazione della quota – Obbligo di motivazione ed onere della prova. ” 14

Imposta comunale sugli immobili – Soggetto detentore di fabbricato su suolo altrui – Soggettività passiva – Prova della sussistenza – Onere – E' a carico dell'ente impositore – Mancanza - Illegittimità dell'avviso di liquidazione – Consegue. ” 71

Riscossione – Canone per il servizio idrico integrato a natura periodica – Ingiunzione di pagamento – Annualità soggette alla prescrizione quinquennale ex art. 2948 c.c. – Applicabilità – Computo del *dies a quo* equivalente nel caso di specie all'anno della notifica dell'ingiunzione – Non va considerato. ” 52

Tributi locali – Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani – Omessa denuncia del contribuente art. 70 D.Lgs. 507/93 – Notifica di apposito accertamento – Necessità – Mancanza – Iscrizione a ruolo – Illegittimità – Sussiste. ” 17

IMPOSTE E TASSE

Esercizio della funzione impositiva – Adozione di criteri trasparenti e comprensibili – Necessità – Atto fiscale caratterizzato da dati informi e generici, sigle ed entità non determinate – Inidoneità a raggiungere lo scopo. pag. 71

ACCERTAMENTO

Accertamento – Notifica dell'avviso di accertamento – Notifica a mezzo posta effettuata a mani di persona non addetta a ricevere – Nullità della notifica – Sussiste – Definitività dell'avviso di accertamento – Non si realizza – Conseguente iscrizione a ruolo – Illegittimità – Ricorso avverso l'iscrizione a ruolo – Ammissibilità. ” 38

Accertamento – Mancanza della sottoscrizione del dirigente dell'ufficio o di un suo delegato – Nullità dell'atto – Consegue. ” 41

Tributi erariali diretti ed indiretti - Accertamento - Determinazione del maggior reddito in base ai parametri – Rilevata maggiore attendibilità al caso di specie del risultato dello studio di settore – Applicabilità. ” 45

Tributi erariali diretti ed indiretti – Accertamento da studi di settore – Scostamento del reddito dichiarato rispetto a quello calcolato – Onere della prova – Spetta al contribuente – Sussistenza di documentate patologie mediche limitanti – Prova giustificativa dello scostamento del reddito dichiarato rispetto a quello calcolato – Sussiste. ” 36

Tributi erariali diretti ed indiretti – Imposta regionale sulle attività produttive - Regime del margine ex Legge n. 507/95 – Ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo – Modalità di determinazione dell'imponibile. ” 42

Tributi erariali diretti – Imposta sul reddito delle persone giuridiche e imposta locale sui redditi – Accertamento per adesione – Perfezionamento – E' subordinato al comportamento del contribuente – Omessa presentazione di garanzia – Parzialità dei versamenti rateali – Inefficacia dell'adesione – Consegue. ” 47

AGEVOLAZIONI

Imposte e tasse – Agevolazioni tributarie – Credito di imposta – Investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 L. n. 388/2000 – Diritto al contributo maturato nel corso delle annualità 2001 e 2002 – Necessità di proposizione di istanza telematica (c.d. Mod. CVS) – Approvazione di tale modello in violazione dei termini di cui all'art. 3, comma II, della Legge n. 212/2000 – Illegittimità – Omessa presentazione dell'istanza da parte del contribuente – Non comporta decadenza dai benefici. ” 21

Agevolazioni – Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 L. 388/2000 – Benefici di cui alla L. 488/1992 – Non cumulabilità. ” 24

Agevolazioni – Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 L. 388/2000 – Prestito d'onore ai sensi della L. 608/96 – Cumulabilità delle agevolazioni in oggetto – Regolamento C.E. n. 69/2001 - Rispetto della regola del *de minimis* – Necessità. ” 23

CONTENZIOSO

Notificazioni – Atti – Notifica a mezzo del servizio postale - Dedotta inesistenza della notificazione – Ricevuta di ritorno – Essenzialità – Esibizione processuale – Incombe sul soggetto emittente l'atto impositivo. pag. 17

Procedimento e processo – Atti impositivi concernenti medesime questioni ma soggetti passivi diversi – Contestuale impugnazione delle stesse con un unico ricorso (cd. ricorso collettivo-cumulativo) – Inammissibilità – Sussiste – Rilevabilità d'ufficio – Sussiste. ” 65

Procedimento e processo – Atti impugnabili – Impugnativa del provvedimento di diniego di autotutela – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Non sussiste. ” 73

Procedimento e processo – Contributi dovuti dal datore di lavoro al Servizio Sanitario Nazionale – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste. ” 63

Processo e procedimento – Contributi dovuti alla Gestione Commercianti – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste. ” 67

Procedimento e processo – Elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. 546/92 – Omessa inclusione del diniego di autotutela – Rilevanza – Inammissibilità dell'impugnazione – Consegue. ” 73

Procedimento e processo – Inammissibilità del ricorso – Coordinamento con le disposizioni di cui all'art. 24 Cost. – Necessità – Condizioni per la dichiarazione di inammissibilità – Lesione di profili sostanziali del contraddittorio processuale – Inammissibilità per mancanza di sottoscrizione nell'ipotesi di chiamata in giudizio con ricorso consegnato in copia – Insussistenza – Consegue. ” 79

Procedimento e processo – Processo tributario – Produzione di documenti – Termine – E' di venti giorni liberi prima dell'udienza – Computo – Va effettuato senza conteggiare il periodo di sospensione feriale. ” 14

Procedimento e processo – Rinuncia all'appello da parte di funzionario dell'Amministrazione finanziaria – Assenza di delega – Validità della rinuncia per effetto di rappresentanza organica – Sussiste. ” 87

CONDONO TRIBUTARIO

Condono tributario – Definizione della lite ex legge 724/94 – Non contestabilità dell'imponibile condonato – Consegue – Parziale adempimento dell'obbligo assunto a seguito della definizione – Irrilevanza. ” 67

Indennizzo percepito per la chiusura di un impianto di distribuzione di carburante – Natura – E' di indennità spettante a titolo di risarcimento danni – Assoggettabilità a tassazione separata ai sensi dell'art.17 D.P.R. n. 917/86 lett.i) – Consegue - Definizione automatica ex art. 9 D.P.R. n. 289/02 – Non applicabilità. ” 49

RISCOSSIONE

Riscossione – Canone per il servizio idrico integrato a natura periodica
– Ingunzione di pagamento – Annualità soggette alla prescrizione
quinquennale ex art. 2948 c.c. - Applicabilità – Computo del *dies a quo*
equivalente nel caso di specie all’anno della notifica dell’ingunzione –
Non va considerato.

pag. 52

Riscossione – Riscossione dei tributi erariali diretti ed indiretti -
Liquidazione delle imposte ex artt. 36 bis D.P.R. n. 600/73 e 54 bis
D.P.R. 633/72 – Termini previsti a pena di decadenza dalla L. 31 luglio
2005 n. 156 – Applicazione alle liquidazioni operate prima dell’entrata
in vigore della legge e *sub iudice* – Applicabilità.

” 53

Riscossione – Termini di decadenza ex artt. 17 e 25 D.P.R. n. 602/73 –
Inapplicabilità.

” 67

Riscossione – Riscossione forzata – Provvedimento del Concessionario
della riscossione costitutivo di ipoteca (art. 77 D.P.R. 29/9/1972, n. 602)
– Azione del contribuente diretta alla cancellazione o alla riduzione
dell’iscrizione ipotecaria – Sospensione cautelare dell’efficacia del provvedimento ai sensi dell’art. 700 c.p.c. – Ammissibilità.

” 90

INDICE CRONOLOGICO

Corte suprema di Cassazione, Sez. Tributaria, 20 settembre 2005, n. 21170	pag. 79
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. X, 12 ottobre 2005, n. 345	” 14
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. X, 12 ottobre 2005, n. 350	” 63
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sez. X, 12 ottobre 2005, n. 357	” 65
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. X, 27 ottobre 2005, n. 397	” 36
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. X, 14 novembre 2005, n. 431	” 23
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. I, 23 novembre 2005, n. 345	” 38
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. I, 23 novembre 2005, n. 351	” 42
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. I, 23 novembre 2005, n. 378	” 41
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. X, 28 novembre 2005, n. 444	” 45
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. X, 28 novembre 2005, n. 448	” 47
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. I, 2 dicembre 2005, n. 381	” 5
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. XVII, 30 dicembre 2005, n. 608	” 24
Corte suprema di Cassazione, Sezione Tributaria, 11 gennaio 2006, n. 305	” 87
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. XVIII, 18 gennaio 2006, n. 369	” 19

Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. XV, 25 gennaio 2006, n. 1	pag. 67
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. XV, 25 gennaio 2006, n. 411	” 49
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. I, 31 gennaio 2006, n. 481	” 52
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. I, 21 febbraio 2006, n. 497	” 21
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. XVI, 13 marzo 2006, n. 14	” 53
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. XII, 18 maggio 2006, n. 80	” 17
Commissione tributaria regionale, Sez. staccata di Salerno Sez. II, 6 giugno 2006, n. 317	” 71
Commissione tributaria regionale, Sez. staccata di Salerno Sez. II, 3 luglio 2006, n. 326	” 73
Tribunale di Salerno, Sezione distaccata di Mercato San Severino, Ord. 18 luglio 2006	” 90

PARTE PRIMA

REDDITI SOTTOPOSTI A SEQUESTRO E DISSEQUESTRATI: CONDIZIONI DI TASSABILITA'

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. I, 2 dicembre 2005, n. 381
Pres. Fedullo – Rel. Landolfi

Tributi erariali diretti – Riscossione delle imposte dirette - Conseguimento di redditi di partecipazione sottoposti a sequestro giudiziario – Intervento dissequestro degli stessi in epoca antecedente alla presentazione della pertinente dichiarazione dei redditi – Realizzo del presupposto di imponibilità di cui all'art. 1 del T.U.I.R. – Sussistenza - Inserimento da parte del contribuente dei contestati redditi nel solo quadro dei redditi di partecipazione con omessa rilevazione degli stessi nel quadro riepilogativo della dichiarazione annuale – Recupero a mezzo di avviso di accertamento – Non è necessario – Iscrizione a ruolo ex art. 36 bis D.P.R. n. 600/73 conforme al modello ministeriale – Sufficienza – Legittimità – Consegue

L'omessa considerazione in dichiarazione annuale di redditi di partecipazione dissequestrati in epoca antecedente alla presentazione della dichiarazione dei redditi legittima l'immediato ricorso all'iscrizione a ruolo ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 dell'imposta ad essi relativa, senza necessità di notificare propedeutico avviso di accertamento.

Svolgimento del processo

XXX con l'assistenza tecnica del Dott. XXX ha prodotto ricorso – notificandolo all'Agenzia delle Entrate e all'ETR SPA – Concessionario per la riscossione - avverso l'iscrizione a ruolo per complessivi Euro 31.370,64 (con Euro 5,56 per spese di notifica) – a titolo di IRPEF 2000 (redditi di partecipazione di cui alla D.U. 2001)- notificata in data 20.11.2004. Nel chiedere che sia dichiarata la nullità dell'impugnata iscrizione a ruolo, con condanna dei soccombenti al pagamento delle spese di giudizio - adduce: non essendo stata la contestata iscrizione a ruolo preceduta da avviso di accertamento - è divenuta autonomamente impugnabile ai sensi del 3° comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/92: si contesta, infatti, nel caso di specie l'applicazione dell'art. 36-bis D.P.R. n. 600/73 citato nella cartella di pagamento poiché la fattispecie non può essere riferita alla situazione giuridica realizzatasi nel periodo d'imposta 2000 e ciò perché: con decreto di sequestro del patrimonio del 10.03.1997 della Procura di Salerno – poi confermato dal Tribunale di Salerno (all. n. 2) sono state sottoposte a custodia giudiziaria tutte le società di persone da cui trae origine il reddito di partecipazione e che presentano il capitale sociale così suddiviso:

- A) XXX S.N.C.: Socio A: 34%, Socio B: 33%, Socio C 33%;
- B) YYY S.N.C. YYY: Socio D 25%, Socio B 25%, Socio C 25%, Socio E 25%;
- C) ZZZ & C. S.N.C. : Socio A 25%, Socio C 25%, Socio B 25%, Socio F 25%.

Il sequestro è stato esteso a tutte le dispo-

nibilità finanziarie in capo al Socio B, Socio C, Socio A e Socio e Socio E.

I soggetti preposti alla custodia giudiziaria - dott.ri xxx e xxx - per il periodo di imposta 1997 e per gli anni successivi "compreso il 2000" hanno comunicato i redditi delle società in questione: ciascun socio ha dichiarato nel Quadro RH della D.U. i redditi comunicati dagli amministratori in riferimento alla quota di propria competenza, ma non ha riportato tali redditi nel Quadro RN, non essendosi realizzato il presupposto previsto dall'art. 1 del T.U.I.R., cioè il possesso dello stesso reddito".

L'art. 14 - comma 4 - della Legge 24/12/1993, n. 537 afferma che: "nelle categorie di redditi di cui all'art. 6 - comma 1 del T.U.I.R. approvato con D.P.R. n. 22/12/1986, n. 917 devono intendersi ricompresi, se in essi classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale, o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale....." - come nel caso di specie. I redditi in questione sono pertanto congelati. L'Agenzia delle Entrate - con circolare n. 156/E del 2000 - "ha ritenuto applicabile all'amministrazione giudiziaria dei beni oggetto di sequestro penale di cui alla Legge 31/05/1965, n. 576 (c.d. "sequestro antimafia") la disciplina relativa all'eredità giacente dettata dall'art. 131 T.U.I.R. Imposte Dirette in considerazione della provvisorietà della situazione determinatasi in pendenza di sequestro. La veste di soggetto passivo di imposta spetta a colui che assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati e, quindi, detto soggetto passivo sarà individuato a posteriori, seppure con effetto *ex tunc*, nello stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni.

Viene altresì eccepita la mancanza nel ruolo in contestazione delle indicazioni di cui all'art. 7 D.Lgs. n. 32 del 26/1/2001 e la

carenza di motivazione della cartella di pagamento.

L'Agenzia delle Entrate in sede di costituzione in giudizio ha così controdedotto: l'iscrizione a ruolo di cui si controverte è avvenuta ai sensi dell'art. 36/bis D.P.R. n. 600/73 in sede di controllo formale dell'Unico 2001: non era richiesto alcun propeedeutico accertamento;

- le eccezioni relative alle carenze formali e di motivazione della cartella di pagamento vanno addotte esclusivamente nei confronti del Concessionario per la riscossione;

- in ordine al mancato possesso del reddito - il procedimento a carico del socio - come da documentazione allegata (verbale di dissequestro) si è concluso in data 19/03/2001 "con la liberazione integrale delle quote sottoposte a sequestro, la cessazione della carica amministratori-custodi giudiziari e la consegna della documentazione contabile amministrativa. Si conclude col chiedere il rigetto del gravame con vittoria di spese.

L'ETR SPA - Concessionario per la riscossione - costituitasi in giudizio ha così dedotto: le doglianze relative al merito della pretesa impositiva vanno addotte nei confronti dell'Ente impositore che ha formato il ruolo; quanto alle carenze di contenuto e di motivazione della cartella di pagamento lamentate in gravame - la cartella notificata è assolutamente conforme al modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze - come integrato nel frontespizio riepilogativo con provvedimento del 23/03/2003 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - pubblicato su G.U. n. 82 dell'08/04/2003: vi è copiosa giurisprudenza in merito alla regolarità e legittimità delle cartelle di pagamento notificate conformi al modello. Si chiede che venga dichiarato il difetto di legittimazione passiva del Concessionario per la riscossione.

In data 26/10/2005 viene depositata dal difensore dott. xxx memoria aggiuntiva: vi

si precisa che nella fattispecie si è in presenza non di sequestro, ma di confisca, che ha dato luogo ad una acquisizione a titolo originario dei beni in favore dello Stato, con nomina di amministratore giudiziario e con diversi effetti nell'eventualità della revoca. Infatti "in caso di revoca del sequestro, si dà luogo ad una ripresa piena del diritto di proprietà *ex tunc*": l'interessato torna a disporre dei beni in pieno e deve anche essere tenuto indenne dalle spese di custodia durante il periodo di efficacia del sequestro – ai sensi dell'art. 2 *octies*, n. 3 – ultima parte legge n. 575: "nel caso di revoca della confisca – invece - proprio per la natura ablativa della acquisizione verificatasi col provvedimento antimafia, la ripresa del bene non può che verificarsi *ex nunc* e nulla è detto in materia di spese della procedura": è presumibile che rimangano a carico della procedura (di confisca). Nella fattispecie le quote sono tornate nella piena proprietà dei soci solo a far data dal momento di esecuzione della revoca: la tassazione nell'anno 2000 avrebbe il significato e la portata di una imposta sul patrimonio e non di una imposta sui redditi. Si insiste nel richiedere l'annullamento della cartella di pagamento ed – in via graduata - l'inapplicabilità delle sanzioni per le difficoltà di interpretazione della norma.

All'odierna udienza di discussione le parti - come rappresentate - hanno ribadito le contrapposte tesi processuali e richieste.

Motivi della decisione

L'attento vaglio delle risultanze processuali - rappresentate da documentazione prodotta e da articolate argomentazioni addotte dalle parti in giudizio - legittima e supporta le conclusioni cui il collegio è pervenuto e di cui appresso: correttamente l'Agenzia delle Entrate ha proceduto alla contestata iscrizione a ruolo relativa all'IRPEF 2000 sulla base dell'art. 36 bis

D.P.R. n. 600/73 in sede di controllo formale del modello Unico 2001 prodotto - nel quale al Quadro RH - al rigo RH6 - sono stati indicati i redditi di partecipazione in questione, senza poi che gli stessi venissero computati nel Quadro RN: non era richiesto - nella fattispecie - alcun propeutico avviso di accertamento in presenza di dati contabili e redditi indicati dal contribuente.

Né può essere individuata carenza di indicazioni e di motivazione nell'impugnata cartella di pagamento, sia perché la medesima riporta il codice fiscale del contribuente, la data del visto di esecutività del ruolo e le altre indicazioni richieste dalla conformità al modello ministeriale - cui fa riferimento l'E.TR. S.P.A. nelle sue deduzioni sul gravame - sia perché dal contesto della cartella in oggetto è chiaramente deducibile la causale dell'operata iscrizione a ruolo - in opposizione alla quale è stata attivata - in sede contenziosa - articolata difesa.

Rilevata così la regolarità formale del ruolo opposto - per quanto attiene il merito della controversia ritiene questo collegio che è da affermare la tassabilità dei redditi di partecipazione relativi all'anno di imposta 2000 - indicati al Quadro RH dell'Unico 2001 e ciò sulla base del verbale di dissequestro della Direzione Antimafia (documento prodotto dall'Agenzia delle Entrate) redatto in data 19/03/2001 - che ha permesso la realizzazione del presupposto di imponibilità dei redditi di cui si controverte - ex art. 1 T.U.I.R. 917/86: ossia il possesso del reddito. L'orientamento di questo collegio è sintonico a quanto affermato nella sentenza - richiamata nel ricorso introduttivo - emessa da questa stessa sezione in identica composizione collegiale: sentenza n. 80 pronunciata in data 1/6/2004 ove si legge: "non è possibile far conseguire che i redditi prodotti dalle società assoggettate a sequestro in regime di amministrazione giudiziaria siano imputa-

bili come redditi di partecipazione al soggetto che ha subito il sequestro, attesa la mancanza del requisito del possesso del reddito ai sensi dell'art. 1 del T.U.I.R., comportando il sequestro giudiziario c.d. antimafia la temporanea privazione dei beni oggetto di sequestro e la provvisorietà della titolarità dei beni sequestrati, in attesa che il procedimento si concluda con la definitiva confisca degli stessi o, al contrario, con la restituzione.... La veste di soggetto passivo d'imposta, conseguentemente, spetterà a colui che assumerà con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati e, quindi, il soggetto passivo d'imposta sarà individuato a posteriori". Il procedimento a carico dei sigg.ri xxx si è concluso con la restituzione dei beni – come documentato in atti – e nei soggetti medesimi va individuato il soggetto passivo d'imposta ai fini IRPEF: leggasi – infatti – nel precitato verbale di dissequestro del 19/3/2001: "i beni (e le quote) sono da ritenersi dissequestrati e pertanto nella legale disponibilità degli aventi diritto" e ciò in epoca antecedente alla produzione dell'Unico 2001 – relativo all'anno di imposta 2000. I redditi di partecipazione in questione andavano così indicati nel Quadro RN dell'Unico 2001 – ai fini della determinazione del reddito complessivo ed in ordine ad essi andava corrisposto il tributo IRPEF.

In riferimento poi alle argomentazioni sviluppate nella memoria aggiuntiva – rileva il collegio che è documentato in atti sequestro (all. n. 2) non confisca, sicché è da concludersi che la ripresa del diritto di proprietà conseguente alla revoca del sequestro sia avvenuta con effetti *ex tunc* e che la tassabilità per l'anno 2000 debba correttamente configurarsi come imposta sui redditi e non (come ipotizzato in memoria) sul patrimonio.

Non sussistono infine i presupposti legittimanti la non applicazione delle irrogate sanzioni.

Tutto ciò premesso il ricorso è respinto: consegue l'integrale conferma dell'impugnata iscrizione a ruolo a titolo IRPEF 2000. Tenuto conto della particolare natura della controversia ricorrono giusti motivi per disporre la compensazione integrale delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione rigetta il ricorso. Compensa le spese di giudizio.

Il *sequestro anti-mafia* disposto dalla legge del 31/5/1965 n. 575 rappresenta una misura cautelativa di tipo patrimoniale avente lo scopo di scongiurare fenomeni di associazionismo a carattere criminale. Nell'esaminato procedimento, a seguito di sottoposizione a sequestro dei beni da cui deriva il reddito del soggetto ricorrente, nella fattispecie rappresentato da quote di partecipazione a tre diverse società di persone, si configura la perdita del possesso, e conseguente indisponibilità, di tale forma reddituale da parte di tale soggetto. La temporanea perdita della disponibilità dei beni oggetto di sequestro, rimette pertanto all'esito dell'intero procedimento la definitiva confisca dei beni o la loro restituzione al proprietario, beni che medio tempore sono amministrati, sotto la vigilanza di un giudice delegato, da un amministratore giudiziario nominato dal Tribunale con il Decreto di sequestro, che provvede alla custodia, all'amministrazione e conservazione dei beni, per effetto dell'art. 2-sexies, comma 1 della richiamata legge.

Le quote di partecipazione che rappresentano nel caso di specie i beni oggetto del sequestro, gestite nelle more del procedimento dall'amministratore giudiziario che inevitabilmente opera come rappresentante *in incertam personam*, formano un patrimonio separato, assimilabile a quello dell'eredità giacente di cui all'art. 131 del T.U.I.R., con individuazione del soggetto passivo di imposta soltanto a posteriori, ma con effetto *ex tunc*, nello Stato o nella persona del soggetto indiziato a seconda che il procedimento si concluda con la conferma della confisca o con la restituzione dei beni. A conclusione del procedimento, nella ipotesi di revoca del sequestro e successiva restituzione dei beni all'indiziato, i redditi derivanti dagli stessi concorreranno con effetto retroattivo, alla formazione del suo reddito complessivo, che lo stesso avrà dovuto comunque dichiarare, per tutti gli anni di durata

del procedimento, in aggiunta alla dichiarazione che l'amministratore giudiziario è tenuto a predisporre fino al periodo d'imposta precedente a quello in cui tale procedimento cessa, determinando provvisoriamente il reddito derivante dai beni sequestrati. Sulla base, infatti, delle dichiarazioni presentate nel corso del procedimento dal commissario e dall'indiziato, il competente Ufficio finanziario provvederà alla liquidazione definitiva delle imposte ed alla successiva ed eventuale iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera b) del D.P.R. 29 settembre 1972 n. 602.

Essendo nella esaminata fattispecie i beni rientrati nella disponibilità del soggetto indiziato in epoca precedente la presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta cui si riferisce la impugnata cartella, gli stessi rimangono certamente assoggettabili a tassazione ordinaria. Laddove invece

diversamente si presentava la situazione esaminata nella richiamata sentenza n. 80 emessa dalla C.t.p. di Salerno, sez. I, del 06/07/2004, ed in cui i beni oggetto di sequestro non erano ancora rientrati nella disponibilità del soggetto su cui pendeva un procedimento cautelativo anti mafia; risultavano perciò inapplicabili le previsioni di cui all'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 24/12/1993, avente natura interpretativa dell'art. 1 del D.P.R. n. 917/86 richiamata nella sentenza dai giudici di primo grado. Questa norma, infatti, stabilisce la ricomprensione tra le categorie reddituali di cui all'art. 6 del T.U.I.R. dei "*...proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale*".

Marianna Confessore

NECESSARIA LA DIMOSTRAZIONE DEL BENEFICIO RITRATTO DALL'IMMOBILE

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. X, 12 ottobre 2005, n. 345**
Pres. Apicella - Rel. Russo

I) Contributi Consortili – Presupposti impositivi – Beneficio specifico e diretto dell'immobile ricadente nel perimetro consortile – Necessità – Modalità di determinazione della quota – Obbligo di motivazione ed onere della prova

II) Procedimento e processo – Processo tributario – Produzione di documenti – Termine – E' di venti giorni liberi prima dell'udienza – Computo – Va effettuato senza conteggiare il periodo di sospensione feriale

I) Il pagamento dei contributi di bonifica è subordinato all'inclusione del bene immobile, ancorché non agricolo, nel perimetro del comprensorio consortile e all'esistenza di un vantaggio particolare e specifico, con conseguenziale incremento di valore ascrivibile all'attività di bonifica. Ai sensi dell'art.12 L.R. 25 febbraio 2003, n. 4, la ripartizione della quota consortile deve essere graduata e ripartita in base a parametri oggettivi di quantificazione dei benefici, e grava sull'ente consortile l'onere di motivare la propria pretesa nell'atto impositivo e di fornire la prova in sede processuale, dimostrando l'entità e la portata del beneficio arrecato con la propria opera. In particolare tale beneficio, lungi dal consistere in una mera utilità, deve essere specifico e diretto, anche se non immediato, e deve derivare inequivocabilmente dall'attività svolta dall'ente impositore.

II) Il termine per la produzione di documenti, fissato dall'art. 32, primo comma, del D.Lgs. n. 546/92, va computato tenendo conto del periodo di sospensione feriale, dovendosi riservare alla controparte lo spatium per l'esame prescritto dalla legge e per l'esercizio della difesa.

Svolgimento del processo

Viene proposto ricorso avverso la cartella di pagamento in epigrafe, relativa a contributi dovuti al Consorzio di Bonifica dell'Agro Sarnese Nocerino, deducendosi che l'atto era sprovvisto di adeguata motivazione in ordine alla predisposizione secondo il disposto dell'art.12, II comma, L.R. 25/2/2003 n. 4, di un piano di classifica per il riparto della contribuzione consortile idoneo a stabilire, in base a parametri ed elementi obiettivi di individuazione e quantificazione dei benefici tratti dagli immobili gli indici di attribuzione dei contributi alle singole proprietà, tanto più che non era stato indicato se trattavasi di partecipazione a spese di esecuzione di opere o a spese generali di funzionamento del Consorzio; nel merito la parte ricorrente adduce che anche se l'immobile dovesse ritenersi incluso nel perimetro consortile, non sussisteva, e non era fornita dimostrazione del vantaggio da esso tratto dalle opere realizzate dal Consorzio in termini di incremento di valore, in realtà insussistente.

Il Consorzio si è costituito tardivamente oltre il termine di cui all'art 23 D.Lgs. n. 546/92, tanto peraltro non comportando alcuna nullità (Cass. 5 Novembre 2004 n. 21212), ma ha prodotto, oltre il termine di venti giorni liberi prima dell'udienza previsti dall'art. 32, I comma, documentazione,

che deve reputarsi irricevibile ed inutilizzabile trattandosi di termine sostanzialmente di decadenza (Cass. 9 Gennaio 2004 n. 138). I documenti risultano depositati, infatti, in occasione della tardiva costituzione, in data 19/8/2005 ovvero in periodo feriale, sicché il relativo termine dilatorio è assoggettato alla relativa sospensione e non assumendo dal 19 Agosto al 26 Settembre (data dell'udienza di discussione) venti giorni liberi, esso comincia a decorrere da epoca anteriore all'Agosto e, in effetti, nel caso concreto, non risulta rispettato, non essendo stato riservato così, al ricorrente lo *spatium* per l'esame prescritto dalla legge e per l'esercizio della difesa (Cass. 30 Gennaio 2004 n. 1771).

Motivi della decisione

Osserva la Commissione che sono soggetti al pagamento dei contributi di bonifica sia gli immobili agricoli che quelli extragricoli e che per l'assoggettamento al potere impositivo dei Consorzi devono coesistere i presupposti della inclusione dei beni nel perimetro del comprensorio e della configurabilità di un vantaggio fondiario, specifico e particolare, dei beni derivanti dalle opere di bonifica.

L'entità della quota che il proprietario consorziato è obbligato a pagare differisce a seconda del beneficio concretamente ottenuto dalla realizzazione delle opere di rilevanza pubblica e dall'incremento di valore ascrivibile all'immobile di appartenenza, tanto rilevandosi dall'enunciato letterale dell'art. 12 L.R. n. 4/2003 ("Nuove norme in materia di bonifica integrale") secondo cui i proprietari contribuiscono alle spese di esercizio e manutenzione delle opere di bonifica e alle spese di funzionamento dei consorzi se conseguono benefici dalle opere pubbliche di bonifica di cui all'art. 2 previa predisposizione di un piano di classifica per il riparto della contribuzione consortile in base a parametri oggettivi di quantificazione dei benefici. Di tali motivazioni, di conseguenza, deve rendersi conto, al fine di consentire la difesa

del contribuente, con riferimento alla cartella di pagamento, costituente il titolo esecutivo afferente alla pretesa tributaria, ma, anche, il primo atto di accertamento e liquidazione nei sensi esposti, sicché, in difetto, l'atto dovrebbe reputarsi nullo in quanto non conforme al paradigma legale degli atti di accertamento. Nel caso in esame l'accertamento dei presupposti dell'obbligazione tributaria e la determinazione dell'attribuzione della quota consortile sono avvenuti attraverso il Piano di classifica degli immobili e del riparto della contribuzione, sulla base di specifici indici e criteri di beneficio, e con indicazione delle zone di intervento, divisato con atto deliberativo 10 Dicembre 1996 n. 386 ed approvato dalla Giunta Regionale con deliberazione 18 Marzo 1997 n. 4031AC, atti regolarmente pubblicati e definitivi in assenza di opposizione innanzi al giudice amministrativo, e, perciò, ostensibili con la pubblicazione ai consorziati dell'ente associativo, senza necessità, di conseguenza, di riproduzione nella cartella di pagamento ai fini esposti di difesa del soggetto passivo dell'obbligazione.

Del pari, una volta soddisfatta (anche in forma contratta e semplificata come costantemente ribadito dalla giurisprudenza) l'esigenza di esternare le ragioni sostanziali della imposizione, ponendo il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di contestarne efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*, va fornita, una volta trasferita la definizione della controversia in sede processuale, la prova dei fatti dedotti a fondamento della pretesa con la conseguenza, in mancanza, del rigetto della medesima.

Nel caso di contributi consortili l'onere della prova, a carico del Consorzio, attiene alla portata che il beneficio deve avere affinché possa sorgere in capo al singolo l'obbligo di contribuire alla spesa sostenuta dal Consorzio stesso, dovendo trattarsi di un beneficio particolare, e non di una semplice *utilitas*, in relazione diretta ed inequivocabile con l'attività da esso eseguita; inoltre è necessario che gli immobili interessati conseguano

un incremento di valore e un vantaggio di natura fondiaria direttamente riconducibile alle opere di bonifica e alla loro manutenzione ed in rapporto causale con esse, specifico e diretto, anche se non immediato, conseguito o conseguibile a causa della bonifica, traducendosi in una qualità del fondo, essendo infondata la previsione di vantaggi solo possibili e generici e non rilevando un beneficio complessivo derivante dalle opere di bonifica per fini di interesse generale o un miglioramento dell'igiene e salubrità del-

l'aria (Cass. Sez. I 8/9/2004 n. 18079; Cass. Sez. trib. 12 Maggio 2003 n. 7240).

Tanto non si riscontra nel caso in esame, con la conseguenza che il ricorso va accolto. Sussistono giusti motivi per dichiarare compensate le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso ed annulla la cartella di pagamento impugnata. Spese compensate.

NECESSITA' DELLA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO IN CASO DI OMESSA DENUNCIA

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. XII, 18 maggio 2006, n. 80
Pres. Riggio – Rel. Apolito

I) Tributi locali – Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani – Omessa denuncia del contribuente art. 70 D.Lgs. n. 507/93 – Notifica di apposito accertamento – Necessità – Mancanza – Iscrizione a ruolo – Illegittimità – Sussiste

II) Notificazioni – Atti – Notifica a mezzo del servizio postale – Dedotta inesistenza della notificazione – Ricevuta di ritorno – Essenzialità – Esibizione processuale – Incombe sul soggetto emittente l'atto impositivo

I) In ipotesi di omessa denuncia da parte del contribuente, l'ente impositore non può procedere ad iscriverlo a ruolo il tributo se prima non ha provveduto a notificare il necessario ed obbligatorio atto di accertamento. Difatti dal combinato disposto degli artt. 71 e 72 D.Lgs. n. 507/93 si evince che nelle ipotesi di denuncia infedele e incompleta oppure di omessa denuncia l'iscrizione a ruolo deve essere obbligatoriamente preceduta dall'emissione di un avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio da notificare a pena di decadenza nel termine fissato dal 1 comma del citato art. 71. Soltanto nell'ipotesi in cui siano state presentate regolari denunce da parte dei contribuenti è consentito all'ente impositore, in ragione dell'art. 72, comma 1, del D.Lgs. n. 507/93, di liquidare l'importo del tributo sulla base dei ruoli dell'anno precedente a prescindere dalla notifica dell'avviso di accertamento.

II) In ipotesi di dedotta inesistenza giuridica di notificazione della cartella impugnata pervenuta a mezzo posta essa si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone abilitate a riceverlo ai sensi dell'art. 26 D.P.R. n. 602/73, la cui esibizione processuale deve avvenire a cura del notificante.

Svolgimento del processo

Si verte in tema di tassa di smaltimento rifiuti solidi urbani dovuta al Comune di ... per l'annualità 2003. Il comune provvede ad iscriverlo a ruolo la somma e il concessionario a notificare la conseguente cartella alla contribuente la quale impugna tempestivamente l'atto notificato eccependone l'illegittimità per violazione di legge e ne chiede l'annullamento.

Il comune e il concessionario non si costituiscono in giudizio benché il ricorso sia stato loro regolarmente notificato.

Motivi della decisione

Il ricorso va accolto perchè la cartella impugnata non è stata preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento.

Infatti in virtù del combinato disposto degli artt. 71 e 72 D.Lgs. n. 507/93 si evince che nelle ipotesi di denuncia infedele e incompleta oppure di omessa denuncia l'iscrizione a ruolo deve essere obbligatoriamente preceduta dall'emissione di un avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio da notificare a pena di decadenza nel termine fissato dal 1 comma del citato art. 71.

Dalla data della notifica del predetto avviso di accertamento la norma fa decorrere il ter-

mine perentorio per iscrivere a ruolo l'importo del tributo.

Soltanto nell'ipotesi in cui siano state presentate regolari denunce da parte dei contribuenti è consentito all'ente impositore di liquidare l'importo del tributo sulla base dei ruoli dell'anno precedente a prescindere dalla notifica dell'avviso di accertamento (art. 72 comma 1, D.Lgs. n. 507/93).

Nel nostro caso la ricorrente dichiara di non aver mai presentato denuncia al comune e nega che la medesima amministrazione abbia mai preceduto a notificare l'avviso di accertamento di ufficio.

Il comune a sua volta con la mancata costituzione in giudizio si è preclusa la possibilità di provare il contrario.

Tutti gli altri motivi del ricorso restano assorbiti da quello già esposto e che ha dato luogo all'accoglimento del ricorso medesimo anche se con qualche precisazione.

Per quanto riguarda l'inesistenza della notificazione della cartella impugnata si osserva che la notifica a mezzo posta si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone abilitate a riceverlo art. 26 D.P.R. n. 602/73. Dagli atti del processo non è possibile verificare se la notifica della cartella sia avvenuta in modo regolare in quanto l'avviso di ricevimento è in possesso del concessionario non costituito in giudizio.

Per quanto riguarda poi l'eccezione della violazione dell'art. 19, comma 2, lett. a), del

D.Lgs. n. 112/99 si fa osservare che quest'ultima fattispecie è completamente diversa da quella disciplinata dall'art. 25 D.P.R. n. 602/73 nel testo modificato dall'art. 1 D.Lgs. 27-4-01 n. 193: la prima riguarda la perdita del diritto dal discarico delle quote iscritte a ruolo per il concessionario che non provvede a notificare la cartella esattoriale entro il termine di cinque mesi dalla data di consegna al ruolo la seconda invece la notifica della cartella, non più soggetta ad alcun termine.

Pertanto è solo una forzatura interpretativa assimilare le due ipotesi e il contrasto dell'art. 25 nel testo riformulato dal D.Lgs. n. 193/01 con gli artt. 3 e 24 Costituzione va sollevato dinanzi alla Consulta.

Ma la questione nel nostro caso è stata superata dall'accoglimento del ricorso anche se per altri motivi e dal fatto che a seguito delle modifiche apportate dapprima con la legge 311/2004 e poi con il d.l. 106/2005 convertito dalla legge 156/05 in vigore dal 10/8/05 sono stati reintrodotti nell'art. 25 nuovi termini per la notifica della cartella previsti espressamente a pena di decadenza.

Non si fa luogo alla condanna alle spese del giudizio perchè non vi è stata costituzione in giudizio delle controparti.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Imposta di registro

E' TRIENNALE IL TERMINE DI DECADENZA PER LA REVOCA DELLE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. XVIII, 18 gennaio 2006, n. 369**
Pres. Casale – Rel. Messina

***Tributi erariali indiretti – Imposta di
registro – Revoca delle agevolazioni
“prima casa” di cui alla L. 243/93 –
Notifica avviso di liquidazione – Ter-
mine triennale – Computo***

*L'avviso di liquidazione con il quale
l'Agenzia delle Entrate revoca le agevola-
zioni “prima casa” di cui alla L. n. 243/93,
ed intima il pagamento delle normali impo-
ste deve essere notificato entro il termine
triennale di decadenza di cui all'art. 76
d.p.r. n.131/1986. In caso di rivendita in-
fraquinquennale, il termine decorre dalla
data di tale atto e non può considerarsi so-
speso nel periodo di un anno (ora 18 mesi
ex L. n. 388/2000) entro il quale è dato
all'alienante di acquistare altro immobile
da destinare ad abitazione principale con-
servando i benefici.*

Svolgimento del processo

M. M. R. con ricorso notificato a mezzo consegna dello stesso in data 14.2.2005 all'Agenzia delle Entrate, chiede l'annullamento dell'avviso di liquidazione Articolo 156 del Campione Atti Giudiziari, notificato il 4.1.2005, recante la richiesta di pagamento di Euro 6.254,29 per recupero imposte normali di registro per decadenza dai benefici fiscali di cui alla legge 19.7.1993 n. 243. L'Agenzia delle Entrate, con note depositate il 23 marzo 2005, ribadisce la tempestività del proprio operato, richiamando anche la proroga biennale di cui alla legge n.

289/2002 e conclude per il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Su conforme ed espressa richiesta delle parti, ritualmente prodotta, la controversia è stata, dalla Commissione, trattata in pubblica udienza e quindi decisa come da dispositivo.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e va accolto.

Si osserva preliminarmente che la ricorrente lamenta la illegittimità dell'avviso, in quanto emesso per una pretesa tributaria (recupero dell'imposta ordinaria di registro a seguito di revoca delle agevolazioni fiscali di cui alla legge 19.7.1993 n. 243 per rivendita dell'immobile acquistato con imposta agevolata, prima della scadenza del quinquennio) colpita da decadenza per decorso, alla data di notifica dell'avviso di liquidazione, del termine triennale di cui all'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986.

Detto termine triennale, decorrente dal 27 luglio 1999, data di registrazione dell'atto pubblico per notar P. di rivendita dell'immobile che ha provocato la decadenza dai benefici prevista dal comma 4 della nota II-bis della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, risulta scaduto al 27 luglio 2002, ed in quanto tale non più soggetto alla proroga biennale di cui all'art. I della legge n. 289/2002.

Inoltre, contrariamente all'assunto della resistente Agenzia, che si avvale nel caso di specie del conforto della circolare n. 69 del 14.8.2002, non può essere condivisa la tesi secondo la quale il predetto termine rimarrebbe comunque sospeso per un anno al fine di verificare l'eventuale acquisto da parte

dell'alienante di altra abitazione destinata ad abitazione principale, dovrebbe farsi decorrere dallo spirare dell'anno successivo al trasferimento dell'immobile acquistato.

La predetta interpretazione attribuisce alla mera eventualità della ipotesi innanzi delineata una generalizzata estensione del termine di decadenza, mentre il legislatore ha evidentemente previsto la predetta fattispecie come deroga, nel caso concreto, alla decadenza comminata in via generale per la rivendita infraquinquennale dell'immobile acquistato con i benefici.

Conforta tale interpretazione la lettera della normativa invocata nella quale, dopo la previsione della debenza delle imposte in misura ordinaria in caso di vendita infraquinquennale dell'immobile acquistato con i benefici, aggiunge che "...le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire ad abitazione

principale".

E' evidente che la norma, per come è formulata, non paralizza l'attività di accertamento e di contestazione dell'Amministrazione finanziaria, ma si limita ad attribuire al venditore la facoltà di paralizzare la predetta attività e la eventuale pretesa dell'Amministrazione finanziaria con il richiamo all'acquisto di altro immobile destinato ad abitazione principale o con la mancata scadenza del termine utile per tale acquisto. L'accoglimento della eccezione preliminare di prescrizione della pretesa erariale esonera la Commissione dall'esame degli altri motivi di ricorso.

Ricorrono giusti motivi per compensare per intero tra le parti le spese del giudizio

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno - sezione diciottesima - accoglie il ricorso. Dichiaro integralmente compensate le spese di giudizio.

IL MANCATO INVIO DEL MODELLO CVS NON COMPORTA LA DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI PER LE AREE SVANTAGGIATE

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. I, 21 febbraio 2006, n. 497
Pres. Di Luccia – Rel. Battista

Imposte e tasse – Agevolazioni tributarie – Credito di imposta – Investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 L. n. 388/2000 – Diritto al contributo maturato nel corso delle annualità 2001 e 2002 – Necessità di proposizione di istanza telematica (c.d. Mod. CVS) – Approvazione di tale modello in violazione dei termini di cui all'art. 3, comma II, della Legge n. 212/2000 – Illegittimità – Omessa presentazione dell'istanza da parte del contribuente – Non comporta decadenza dai benefici

La sanzione della decadenza dai benefici per il mancato invio del Mod. CVS viola il principio generale della ragionevolezza il principio della irretroattività della legge tributaria e il principio costituzionale sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica. Sussiste pertanto la violazione dell'art. 3, comma 2, della L. 212/00 c.d. Statuto del contribuente, in quanto i modelli CVS e CTS sono stati approvati con provvedimento del 24/01/2003 ma il loro invio è stato previsto per il 28/02/2003.

Svolgimento del processo

Ricorre il legale rapp.te della D.L.B. avverso l'atto dell'Agenzia delle Entrate concernente la irrogazione di sanzioni ed il recupero di credito di imposta previsto dall'art. 8 L. 388/00 per non aver la società presentato

il modello CVS previsto dall'art. 62 c. I, lett. A), L. 289/02: eccepisce la violazione e falsa applicazione dell'art. 3 L. 212/00. In riferimento a tale articolo ricorda che "in ogni caso le disposizioni possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al 60° giorno dalla data della loro entrata in vigore".

L'art. 62 della L. 27/12/2002 n. 289 stabiliva che i soggetti che avevano conseguito il diritto al contributo ex art. 8 L. 388/00 anteriormente alla data dell'8/7/2002 dovevano a pena di decadenza del contributo conseguito automaticamente comunicare i dati occorrenti per la ricognizione degli investimenti. I provvedimenti di attuazione sono stati emanati il 24/01/2003 dal direttore dell'agenzia con pubblicazione sulla G.U. del 4/2/2003 che fissava al 28/2/2003 il termine di comunicazione

Dal raffronto sulle date risulta evidente che l'adempimento relativo al modello CVS non aveva rispettato il termine di cui all'art. 3 dello statuto del contribuente.

Né aggiunge il ricorrente può obiettarsi che trattasi di tacita abrogazione del disposto dell'art. 3 da parte dell'art. 62 L. 289/02 atteso che tanto non è desumibile dall'art. 15 della preleggi secondo il quale le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perchè la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore atteso anche che l'art.1 L. 212/00 ha statuito che le disposizioni in essa contenute potevano essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Motivi della decisione

La commissione

- ritenuto sussistente nel caso specifico la violazione dell'art. 3, comma 2, della L. 212/00 statuto del contribuente, perchè non è stato rispettato il termine di 60 gg. in esso previsto in quanto i modelli CVS e CTS sono stati approvati con provvedimento del 24/01/2003 ma il loro invio è stato previsto per il 28/02/2003;
- considerato che lo scopo dell'art. 62 l. 289/02 consistente nel fare acquisire all'amministrazione i dati necessari per il monitoraggio e la pianificazione dei flussi di spesa poteva essere raggiunto attraverso la compilazione del quadro RU facente parte dell'unico 2002;

- rilevato che la sanzione della decadenza dai benefici per il mancato invio del mod CVS viola il principio generale della ragionevolezza il principio della irretroattività della legge tributaria e il principio costituzionale sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica;
- ritiene il ricorso meritevole di accoglimento la novità della questione e giusto motivo per la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato; compensa tra le parti le spese del giudizio.

CREDITI DI IMPOSTA: CONDIZIONI PER LA CUMULABILITA'

I

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. X, 14 novembre 2005, n. 431
Pres. Apicella – Rel. Della Monica**

Agevolazioni – Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 L. 388/2000 – Prestito d'onore ai sensi della L. 608/96 – Cumulabilità delle agevolazioni in oggetto – Regolamento C.E. n. 69/2001 – Rispetto della regola del de minimis – Necessità

Il credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate, concesso ai sensi dell'art. 8 della L. 388/2000, è cumulabile con il prestito d'onore usufruito dal medesimo contribuente ed avente ad oggetto gli stessi beni purché sia rispettata la regola del de minimis, ai sensi del quinto comma del Regolamento n. 69/2001 della C.E.. Di conseguenza le imprese possono ricevere, per lo stesso progetto, agevolazioni e contributi a fondo perduto, in conto capitale o con interessi, a condizione che non venga superato l'importo complessivo di Euro 100.000,00 per un periodo di tre anni.

Svolgimento del processo

D. M. A., rappresentato e difeso dal rag. G. C., ha presentato tempestivo e rituale ricorso avverso e per l'annullamento dell'avviso di recupero credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate ex art. 8 Legge 388/2000 da parte dell'Agenzia delle Entrate per l'importo com-

pletivo di Euro 8.800,00. A sostegno del ricorso, ha eccepito l'operato dell'Ufficio finanziario, laddove il credito d'imposta maturato, a differenza di quanto sostenuto con l'atto impugnato, è cumulabile con altri contributi o aiuti dello Stato (nel caso di specie prestito d'onore) nel rispetto dei criteri della regola c.d. "de minimis". L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio con le controdeduzioni, depositate in data 15.03.2005, nelle quali, rifacendosi alla circolare n. 41/E della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha sostenuto che il credito d'imposta in questione non è cumulabile con il prestito d'onore (L. 608/96) usufruito dal ricorrente non rientrante nella regola del "de minimis". Ha chiesto il rigetto del ricorso con vittoria delle spese di giudizio.

Motivi della decisione

La Commissione osserva: il ricorso appare fondato e va accolto.

L'Ufficio resistente ha motivato il recupero del credito d'imposta perché non cumulabile con il prestito d'onore usufruito dal ricorrente per gli stessi beni e non rientranti nella regola del c.d. "de minimis", ponendo a base del provvedimento impugnato le istruzioni della Circolare 41/E datata 18.04.2001. Orbene il punto centrale della vertenza in corso è di stabilire se è ammissibile per lo stesso bene il cumulo dell'agevolazione in oggetto (Art. 8 L. 388/2000) con altro tipo di agevolazione, siano queste sottoforma di contributi a fondo perduto, in conto capitale o in conto interessi concesse secondo la regola del *de minimis*. Invero, l'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 non è

cumulabile con altri contributi o aiuti di stato che abbiano ad oggetto i medesimi beni che fruiscono di tali benefici, salvo che gli aiuti soddisfino i criteri della regola del *de minimis*, vale a dire aiuti di importo così poco elevato da non avere un impatto sensibile sugli scambi e sulla concorrenza degli altri stati similari. La regola del "*de minimis*" ha fissato un importo assoluto al di sotto del quale non vi è obbligo di previa notifica alla Commissione europea. Tale importo, stabilito in euro 100.000 per un periodo di tre anni, comprende qualsiasi aiuto pubblico accordato come aiuto *de minimis*. Il quinto comma del Regolamento n. 69/2001 della C.E. statuisce "la regola del *de minimis* lascia impregiudicata la possibilità che le imprese ricevano, anche per lo stesso progetto, altri aiuti in base a regimi autorizzati dalla Commissione C.E.". Per quanto esposto, la Commissione ritiene che il credito d'imposta dell'art. 8 della predetta normativa possa essere fruito con riferimento ad investimenti per i quali l'impresa ha beneficiato di altra agevolazione che, nel caso in discussione, è rappresentato dal prestito d'onore nella parte del contributo a fondo perduto. Tale beneficio, sommato al credito d'imposta, raggiunge il totale delle agevolazioni per la somma di euro 17.601,00; pertanto, i contributi concessi, inferiori ai 100.000 euro previsti nel triennio, sono da ritenersi cumulabili nel rispetto della regola del *de minimis*. L'opinione espressa dalla Commissione nella vertenza in atto trova conforto anche nella successiva circolare n. 38/E del 09.5.2002 emessa dalla Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso - ignorata dall'Ufficio resistente. La Commissione ritiene, pertanto, di dover accogliere il ricorso e annullare l'atto impugnato. Concorrono equi motivi per compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Compensa le spese.

II

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. XVII, 30 dicembre 2005, n. 608**
Pres. e Rel. Oricchio

Agevolazioni – Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 L. 388/2000 – Benefici di cui alla L. 488/1992 – Non cumulabilità.

L'art. 8 della legge 488/1992 prevede la concessione del credito d'imposta per gli investimenti in aree svantaggiate che siano funzionali all'acquisizione di beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive già esistenti o da realizzare nelle aree predette che non abbiano già formato oggetto di aiuti di Stato. Pertanto il beneficio non può essere concesso e viene legittimamente revocato dall'Amministrazione se concernente investimenti relativi a beni realizzati con i contributi di cui alla legge n. 488/92 (nella fattispecie concreta il complesso alberghiero al quale si riferiva il credito d'imposta, costituiva un unicum inscindibile pur se composto di varie strutture -auditorium, piscine, locali tecnologici, sale congresso e aree scoperte-realizzate in tempi e con progetti diversi, ma non autonomamente funzionali né indipendenti nel fine).

Svolgimento del processo

Con atto di ricorso notificato l'11.11.2004 e depositato in segreteria il 19.11.2004, la s.r.l. in persona del suo legale rappresentante impugnava l'avviso di recupero di credito d'imposta CR0200130/2004 a sua volta notificato in data 20.8.2004 con il quale l'Agenzia delle Entrate - aveva ridotto il credito di imposta di cui all'art. 8 della legge n. 388/2000 (richiesto dalla società ricorrente nella misura di Euro 1.623.851,00) ad Euro 46.664,50, proce-

dendo al contestuale recupero di Euro 479.836,69 (in quanto già utilizzati in compensazione per l'importo di Euro 526.501,19) oltre interessi e sanzioni e alla richiesta di pagamento dell'ulteriore somma di Euro 624.653,55, giusti prospetti allegati.

L'Amministrazione finanziaria fondava sostanzialmente tale sua pretesa sulla base di un processo verbale elevato in data 7.5.2004 con cui veniva contestata alla società ricorrente l'errata determinazione dell'investimento agevolabile e del credito d'imposta di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 sul presupposto che gli interventi edilizi posti in essere (realizzazione di un complesso turistico-alberghiero) costituissero un *unicum* inscindibile per il quale la società aveva già fruito delle agevolazioni previste dalla legge n. 488/1992, non cumulabili con quelle previste dalla legge 388/2000 ove interessanti gli stessi beni.

La società ricorrente, con l'atto introduttivo del presente giudizio, dopo avere mosso alcune censure procedurali all'operato dell'Amministrazione sosteneva invece che gli interventi realizzati e per i quali era stato utilizzato il credito d'imposta de quo fossero del tutto autonomi rispetto a quelli che avevano fruito delle agevolazioni di cui alla legge n. 488 del 1992, per cui fossero compatibili con questi ultimi non ponendosi alcun problema di "cumulo" di benefici.

In particolare riteneva che vi fosse una chiara distinzione fra le opere realizzate ed agevolate con la legge n. 488/1992 e quelle per le quali era stata richiesta l'applicazione dei benefici di cui alla legge 388 del 2000 procedendone alla rispettiva individuazione e descrizione anche con l'ausilio di una consulenza tecnica di parte. All'esito di un articolato tessuto argomentativo la società ricorrente concludeva sostenendo: a) l'inesistenza di interferenze fra opere agevolate ai sensi delle leggi ri-

chiamate; b) la sussumibilità della tipologia degli interventi realizzati in un ampio programma di investimento relativo a strutture complesse ed articolate dotate di propria autonomia; c) l'inesistenza di complementarietà o inscindibilità degli interventi effettuati.

Chiedeva la sospensione cautelare dell'atto impugnato e concludeva per la declaratoria di illegittimità dello stesso per vizi procedurali e carenza di motivazione nonché, nel merito, per l'affermazione del proprio buon diritto a fruire del richiesto credito di imposta.

In via gradata chiedeva che venisse riconosciuta la chiesta agevolazione con riferimento a quelle iniziative riconosciute dotate di autonomia funzionale e la inapplicabilità delle sanzioni irrogate, in base al disposto di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997.

In via istruttoria prospettava l'opportunità di disporre una C.T.U. "al fine di risolvere la questione controversa, con spese a carico della parte richiedente".

Instauratosi il contraddittorio, si costituiva ritualmente in giudizio l'Agenzia delle Entrate che resisteva all'avverso dedotto rilevando come il proprio operato fosse esente da vizi formali e fosse la conseguenza di un processo verbale con cui si era proceduto alla individuazione e descrizione dei beni costituenti il complesso turistico, cui si era giunti anche attraverso l'esame degli atti amministrativi ad essi relativi ed, in particolare, le concessioni rilasciate dal comune.

Dalla tempistica delle autorizzazioni edilizie e dallo svolgimento dei lavori l'Ufficio aveva concluso che l'intero complesso turistico fosse la conseguenza di un unico progetto di investimento già agevolato ai sensi della legge n. 488 del 2000 e, pertanto, non ulteriormente agevolabile ex art.8 della legge n. 388/2000.

Concludeva per il rigetto della domanda, con vittoria di spese.

Assegnato a questa Sezione il ricorso, dopo il preliminare esame presidenziale dello stesso, ne veniva fissata la trattazione in camera di consiglio per la decisione sulla proposta istanza cautelare, che veniva concessa in data 28.2.2005.

Veniva quindi fissata per il 9 maggio 2005 l'udienza di discussione di merito, in prossimità della quale la società ricorrente depositava ulteriori memorie illustrative delle proprie richieste. All'esito la Commissione, rilevata la natura squisitamente tecnica della controversia, disponeva espletarsi C.T.U. nominando all'uopo l'ing. All'udienza del 27.6.2005 la Commissione conferiva al tecnico incaricato i quesiti pertinenti all'oggetto del contendere con termine per il deposito di relazione peritale scritta, da ultimo fissato per il 20.11.2005.

Le operazioni si svolgevano regolarmente pur in presenza di alcune divergenze fra le parti e il C.T.U. in merito ai limiti del mandato affidatogli, come si evince dai verbali delle operazioni peritali e da alcuni scritti versati in atti.

Veniva, quindi, fissata l'odierna udienza di discussione, in prossimità della quale parte ricorrente depositava ulteriori memorie con cui insisteva per l'accoglimento del ricorso eccependo anche la nullità dell'espletata consulenza tecnica ai sensi dell'art. 157 del codice civile.

Dopo esauriente discussione, svoltasi alla presenza dei rappresentanti di entrambe i contendenti, la controversia veniva assegnata a sentenza.

Motivi della decisione

Preliminarmente il collegio deve esaminare le questioni preliminari sollevate nel corso del giudizio, partendo da quelle relative alla natura dell'atto impugnato: il contenuto ed il tenore letterale dello stesso ne consentono la sussunzione fra i provvedimenti di diniego di agevolazione in cui la

contestuale richiesta di recupero dell'imposta dovuta è conseguenza immediata e diretta del mancato riconoscimento dell'agevolazione indebitamente utilizzata.

A tal fine l'Ufficio impositore ha posto in essere le verifiche necessarie per accertare la corretta applicazione dei benefici fiscali previsti dall'art. 8 della legge 388/2000 e, a fronte della rilevata insussistenza di tale diritto, ha provveduto al recupero dell'agevolazione che ha ritenuto indebitamente utilizzata.

Ovviamente tale atto di natura complessa ben poteva, come è accaduto, essere impugnato per vizi procedurali e di merito afferenti sia al diniego di accesso ai benefici fiscali richiesti, sia al conseguente recupero di imposta.

Né l'atto impugnato risulta essere affetto dai paventati rischi di motivazione: infatti esso - conformemente alla prevalente giurisprudenza di legittimità - contiene l'indicazione di tutti gli elementi utili ad individuare la ratio della pretesa dell'Amministrazione finanziaria recando il rinvio al contenuto del processo verbale di constatazione incontestatamente già notificato al legale rappresentante della società ricorrente (cfr. *ex multis*: Cass. Sez. Trib. 30.10.2002 n.15319).

Nessuna violazione del diritto di difesa della società ricorrente può dunque considerarsi essere avvenuto.

Tanto premesso e passando ad esaminare il merito della controversia portata alla cognizione di questa Commissione, ritiene il collegio che il proposto ricorso sia sostanzialmente privo di giuridico fondamento e vada, conseguentemente, rigettato sulla scorta delle seguenti considerazioni.

Innanzitutto va precisato il "*thema decidendum*" che va identificato nel contrasto insorto fra le parti in ordine all'applicabilità dei benefici fiscali recati dall'art. 8 della legge n. 388/2000 all'intervento edilizio con finalità alberghiere realizzato dalla s.r.l., intervento che aveva già

fruito dei contributi di cui alla legge 488/1992.

Il contrasto, in particolare, verte sulla circostanza della configurabilità o meno di un'autonomia strutturale e funzionale fra gli interventi realizzati richiedendo l'applicazione dei benefici di cui alla più recente normativa e quelli effettuati utilizzando i contributi di cui alla legge n. 488/1992, non essendo tali incentivi cumulabili fra di loro. Tale contrasto, in punto di fatto e contrariamente a quanto ritenuto dalla società ricorrente, è rimasto sostanzialmente inalterato nel corso del giudizio in quanto la circostanza che in sede di svolgimento di operazioni peritali il funzionario dell'Agenzia dell'Entrate ad esse presente abbia sottoscritto delle planimetrie predisposte dal ricorrente allo scopo di distinguere le varie opere realizzate non può costituire accettazione della prospettazione di controparte sia perché promanante da soggetto non dotato di generale potere di rappresentanza dell'Ufficio impositore (facente capo solo al Direttore) sia perché relativa a elaborati grafici di parte volti solo ad individuare beni in relazione ai quali si imputavano le fatture esibite ai fini agevolatori senza con ciò impingere sulla questione fondamentale sottostante relativa alla sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto per poter fruire - in concreto - di entrambe i benefici richiesti.

Sul punto, inoltre, la volontà dell'Ufficio impositore è stata chiarita con la memoria sottoscritta dal direttore dello stesso depositata in data 28 settembre 2005.

Alla luce di quanto fin qui detto, appare opportuno ricostruire i "passaggi" fondamentali della vicenda che qui ci occupa: in sostanziale concomitanza con la fine dell'anno 2000, ed in un momento in cui alla s.r.l. erano - a far riferimento alla elencazione dei "Titoli di spesa legge n. 488/92" versata agli atti del procedimento - già stati fatturati lavori, relativi alla strut-

tura alberghiera per cui è processo, per circa L. 5.300.000.000 (Euro 2.743.743,00), entrava in vigore la legge n. 388/2000 che, con l'art. 8 ("Agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate") attribuiva un "credito d'imposta" ai soggetti titolari di reddito d'impresa, i quali, avessero effettuato nuovi investimenti a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2000 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006; in ciò intendendo come "nuovi investimenti" l'acquisizione di beni strumentali nuovi, con la limitazione della non cumulabilità di siffatto credito con altri aiuti di Stato a finalità regionale o con altri aiuti che avessero avuto ad oggetto i medesimi beni che avevano fruito del credito d'imposta e con l'ulteriore precisazione che, se i beni oggetto dell'agevolazione non fossero entrati in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta sarebbe stato rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione.

Dopo vari interventi legislativi volti ad ovviare ad alcune criticità manifestatesi nella concreta applicazione del predetto meccanismo, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con decreto 24 febbraio 2004 emesso di concerto con il Ministero delle Attività Produttive, provvedeva a definire i criteri e le modalità per l'attività di controllo effettuata sulla base di "liste selettive".

Nel frattempo, nel 2001, con il proseguire dei lavori di costruzione della struttura alberghiera, la s.r.l. decideva di avvalersi anche delle agevolazioni offerte dalla (allora recente) legge 388/00 e suddivideva le fatturazioni ad essa rilasciate in due distinti gruppi così da fare afferire, l'uno alla legge n. 488/92 e l'altro al richiamato ultimo provvedimento normativo strutturale".

L'Agenzia delle Entrate, preso atto che con modello C.V.S. trasmesso in data 27/2/2003 e sostituito da analogo modello trasmesso il 9/7/2003, la ... s.r.l. aveva comunicato all'Anagrafe tributaria di aver maturato negli anni 2001 e 2002 (fino alla data dell'8/7/2002) un credito d'imposta ex art. 8 Legge 388/2000 per investimenti nelle aree svantaggiate per un importo di Euro 1.623.851,00, procedeva, in data 21/11/2003 e nell'ambito dell'attività di controllo di tale agevolazione, ad un accesso presso siffatta società, nel corso del quale veniva esaminata la documentazione contabile rilevante ai fini della spettanza del credito stesso e venivano visionati i beni relativi ai nuovi investimenti realizzati. Nella circostanza i funzionari verificatori rilevavano che il credito maturato dalla società derivava "principalmente da lavori di costruzione e realizzazione impianti logistici di varia natura (impianto elettrico, idraulico, di condizionamento, ecc.) concernenti parte del complesso alberghiero attualmente in via di ultimazione, e in via residuale, dall'acquisto di immobili, vasellame ed attrezzature da impiegare nella predetta struttura".

Il prefato Ufficio, considerato che nel citato modello C.V.S. la Società aveva specificato anche di aver usufruito, per lavori svolti nel medesimo complesso alberghiero, delle agevolazioni previste dalla legge n. 488/1992, ritenendo un siffatto aspetto come ostativo alla concessione del prospettato credito d'imposta, chiedeva allora un parere in proposito alla Direzione Regionale della Campania dell'Agenzia delle Entrate.

La nota, inviata in data 8 gennaio 2004 precisava in particolare che "Il rappresentante legale della società, ing. ..., per giustificare la coesistenza delle due agevolazioni, non cumulabili se aventi ad oggetto i medesimi beni o se ricadenti nello stesso progetto di investimento, ha esibito una propria relazione tecnica ed una perizia di

parte, redatta da tecnico incaricato dalla Società, alla quale sono allegati elaborati grafici con la descrizione delle parti realizzate con l'agevolazione della legge n. 488/1992 e di quelle che hanno invece usufruito del credito previsto dall'articolo 8 della legge n. 388/2000.

A parere dell'Ufficio, nella fattispecie non ricorrono i presupposti indicati nel punto 4 della Circolare n. 41 del 18.04.2001 per poter fruire di entrambe le agevolazioni, sia pure nell'ambito di un programma di investimento costituito da una pluralità di progetti; si ritiene, infatti, che la struttura alberghiera in via di ultimazione costituisca un "*unicum*" inscindibile, pur essendo logicamente avvenuta la realizzazione in tempi e con progetti diversi.

Si rileva, ad esempio, che il medesimo fabbricato "D" risulta agevolato con la legge n. 488/1992 per il piano terra ed il primo piano e con la legge n. 388/2000 per quanto riguarda il secondo piano; la parte, al riguardo, sostiene che ogni piano del fabbricato possiede le caratteristiche di autonomia e funzionalità richiamate dalla citata Circolare Ministeriale, così come le altre strutture annesse (*auditorium*, locali tecnologici, aree scoperte) che ben possono essere contemporaneamente utilizzate con finalità diverse (ad esempio, allestimento di mostre enogastronomiche, congressi, banchetti ecc.).

Si fa presente, inoltre, che alcuni beni e servizi agevolati con entrambe le disposizioni di cui sopra sono, a parere dello scrivente, assolutamente indivisibili (es. impianto elettrico o lavori di tinteggiatura); la società, al contrario, ritiene che si possa attribuire alle singole porzioni di edificio una quota dei citati lavori in base agli stati di avanzamento rilasciati dalle ditte appaltatrici, nei quali sono specificati i lavori eseguiti e le superfici interessate.

La predetta distinzione, comunque, è inapplicabile in relazione all'acquisto delle materie prime (cemento, tubi, rame, piastrelle, colla, lampade ecc.), in quanto nelle relative fatture di acquisto non è indicata la parte della struttura alberghiera a cui tali beni sono destinati".

Alla luce delle predette rilevate circostanze l'Ufficio ha chiesto alla Direzione Regionale della Campania dell'Agenzia delle Entrate un parere in merito alla sussistenza nella fattispecie delle condizioni di non cumulabilità dei benefici sopra menzionati e se potessero essere agevolati con l'articolo 8 della legge n. 388/2000 anche i beni mobili risultanti dai prospetti esibiti (vasellame, scaffalature, tende ecc.) pur in presenza di altri acquisti degli stessi beni già agevolati con la legge n. 488/1992".

La direzione generale della Campania rispondeva con nota del 28 aprile 2004 così argomentando: "si riscontra la nota prot. 149/2004 dell'8/1/2004, condividendo le determinazioni assunte da codesto ufficio in ordine alla questione prospettata, inerente la non cumulabilità dell'agevolazione dell'art. 8 della L. 388/2000 con i benefici previsti dalla legge n. 488/1992.

Al riguardo, la scrivente, esaminata la documentazione allegata alla succitata nota, è del parere che il progetto di investimento, per il quale sono state richieste le agevolazioni di cui all'art. 8, costituisce un ampliamento del progetto originario".

Conseguentemente, in data 7.5.2004, veniva notificato al legale rappresentante della società odierna ricorrente il processo verbale di constatazione posto a base dell'impugnato avviso di recupero in cui si rendeva formalmente edotta la stessa delle ragioni (innanzi sintetizzate) che impedivano la fruizione dei benefici di cui all'art.8 della legge 388/2000 in tale atto - ampiamente articolato e argomentato viene precisato fra l'altro che: "La s.r.l., costituitasi nell'anno 1998, ha presentato

nell'anno 1999 domanda per l'ottenimento delle agevolazioni finanziarie di cui alla legge n. 488/1992 per la creazione di un complesso alberghiero. Detta domanda ha avuto esito positivo, come si rileva dal Decreto n. 82266 del 07.12.1999 emanato dal Ministero dell'Industria, Commercio e Artigianato, ora Ministero delle Attività Produttive.... in base al citato decreto, per la realizzazione di un programma di investimento di L. 8.921.000.000 (costituito da spese per studi e progettazioni per L. 418.000.000, suolo aziendale per L. 232.000.000, opere murarie ed assimilate per L. 6.508.000.000 e macchinari, impianti ed attrezzature per L. 1.763.000.000), è stato concesso in via provvisoria un contributo in conto/capitale di L. 3.330.660.000.

Dall'esame della documentazione esibita dalla società si rileva che il complesso turistico, successivamente denominato ..., risulta così costituito:

- **Fabbricato "A"** individuato dall'unità immobiliare censita nel catasto del Comune di Capaccio al foglio 30, particella n. 30 per tale fabbricato, di antica costruzione il predetto Comune ha rilasciato l'autorizzazione n. 23 del 16.02.2000, con la quale sono stati consentiti lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria ... La s.r.l. ha inviato al Comune la prescritta D.I.A. il 13.07.2000, affermando che i lavori autorizzati sul fabbricato "A" sarebbero iniziati nella stessa data, a cura della s.a.s. Tali lavori, come emerge dall'allegato n. 8 del p.v. di accesso del 23.11.2003, in realtà sono iniziati già nel mese di febbraio 2000 e sono stati interamente agevolati con la legge n. 488/1992.

- **Fabbricato "C"**, costituito da una sala congressuale "Auditorium " con una superficie di mq. 284,66; i lavori relativi alla realizzazione delle opere strutturali e di carpenteria di tale fabbricato sono stati effettuati da aprile 2000 a marzo 2001 ri-

spettivamente dalle ditte ed come si rileva dal predetto allegato 8 del p.v. del 23.11.2003 (lavori agevolati con la legge n. 488/1992). La relativa autorizzazione amministrativa è stata rilasciata dal Comune di C. in data 11.08.2000 (concessione edilizia n. 195, allegato 5), mentre la D.I.A., indicante la ditta quale esecutrice dei lavori strutturali, è del 22.08.2000 Occorre rilevare che per il fabbricato "C" sono state agevolate con la legge n. 488/1992 le spese relative alla progettazione, agli studi, al suolo ed alle opere strutturali e di carpenteria; la società, al contrario, afferma che la realizzazione dell'auditorium è avvenuta al di fuori del programma di investimento concernente tale legge (vedi relazione tecnica dell'ing.del 02.11. 2001 e perizia tecnica dell'ing., su incarico della società, del 05.05.2002.... Dall'esame delle fatture passive per le quali è stata richiesta l'agevolazione ai sensi della legge n. 388/2000, si rileva che tra le opere murarie figura la fattura n. 23 del 9.7.2001, per l'importo di L. 40.000.000, emessa dalla s.r.l.per "lavori di carpenteria fabbricati C e D", ossia l'identica descrizione dei lavori eseguiti dalla stessa società e già agevolati con la legge n. 488/1992. La società, inoltre, ha stipulato contratti di appalto con le ditte che hanno effettuato lavori di varia natura (impianti elettrici, idraulici, di condizionamento, opere edili) sul medesimo fabbricato "C", lavori agevolati con la legge n. 388/2000. Si rileva, altresì, che tali contratti di appalto recano esplicitamente nelle premesse l'autorizzazione edilizia n. 195 dell' 11.08.2000 (in base alla quale le ditte hanno effettuato i primi lavori sul fabbricato "C"), nonché il decreto del Ministero dell'Industria n. 82266 che ha autorizzato l'agevolazione di cui alla legge n. 488/1992. Ne deriva che le spese ed i lavori eseguiti sul fabbricato "C" sono stati illegittimamente agevolati sia con la legge

n. 488/1992 (studi, progettazione, suolo, scavi, lavori strutturali e di carpenteria) sia con la L. n. 388/2000 (completamento opere murarie, rivestimenti, pavimenti, pitturazioni, impianto idraulico, elettrico e di condizionamento), violando in tal modo il divieto di cumulo previsto da tale ultima disposizione normativa.

- Fabbricato "D" come già sopra evidenziato per il fabbricato "C", anche per il fabbricato "D" le opere strutturali e di carpenteria sono state effettuate da aprile 2000 a marzo 2001 ed è la stessa società ad indicare che il piano terra ed il primo piano hanno goduto delle agevolazioni di cui alla legge n. 488/1992, mentre il secondo piano ha fruito del credito d'imposta di cui all' art. 8 della L. 388/2000..... si rileva, però, che il secondo piano del fabbricato "D" è costituito interamente da camere d'albergo così come il piano terra ed il primo piano dello stesso fabbricato.

Ne discende che le camere ubicate al secondo piano fanno parte integrante della medesima struttura alberghiera delle camere poste al piano terra ed al primo piano, per cui non si rilevano le caratteristiche di autonomia funzionale ed economica richiamate dalla società.

Analoghe considerazioni vengono svolte in merito ad altre opere realizzate anche in base alle richiamate concessioni edilizie n. 195 del 2000 e 200 del 2001 quali i piazzali destinati a banchetti per mq. 1400, la sala espositiva per mq. 435 e il locale tecnologico per mq. 150.

Di qui l'emanazione del provvedimento CR200130/2004 che ha recepito integralmente tali censure e che è stato impugnato per le motivazioni meglio esposte nella parte in fatto. Da tale ricostruzione della vicenda emerge con chiarezza che per il contenzioso che è stato portato alla cognizione di questo Giudice tributario implica una stretta ed inscindibile connessione fra aspetti edilizi, amministrativi e fiscali: in-

fatti la disputa sull'applicabilità dei benefici recati dall'art. 8 della legge n. 388/2000 presuppone che si abbia una chiara visione delle modalità e dei tempi dell'investimento originariamente prospettato ed assentito e di quello realizzato (consistente, appunto, nella costruzione di una struttura alberghiera) in quanto, ai sensi della predetta norma, possono fluire del credito d'imposta da essa previsto solo i novelli investimenti costituiti da acquisizioni di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive già esistenti o che vengano impiantate *ex novo* in aree territoriali svantaggiate purché riferiti a beni che non abbiano già fruito di aiuti di Stato.

Poiché nella vicenda i nuovi investimenti riguardano opere edilizie si è reso necessario procedere a disporre una C.T.U. per lumeggiare il Collegio sugli aspetti più strettamente tecnici della controversia: del resto tale mezzo istruttorio era stato diviso dallo stesso ricorrente proprio in considerazione della particolare natura della controversia e del fatto che, essendo l'atto impugnato una "*provocatio ad opponendum*" spetta a chi invoca l'applicazione dei benefici ivi negati provare di averne diritto in applicazione del principio generale di cui all'art. 2697 del codice civile. Del resto la ricorrente ha prodotto le fatture ritenute utili e pertinenti nonché una relazione illustrativa a firma dell'ing.ma esse non sono state ritenute sufficienti a sostenere le richieste del ricorrente in quanto generiche e spesso prive di obiettiva riscontrabilità nell'indagine in fatto.

Tali lacune sono state confermate dalle operazioni peritali che, pur essendo state espletate in condizioni di non perfetta collaborazione fra le parti e il perito, hanno prodotto una corposa relazione ampiamente documentata ed illustrata che al Collegio è sembrata assolutamente condivisibile in quanto esente da vizi logico-giuridici tali da poterne inficiare l'attendibilità.

Sotto tale profilo va respinta l'eccezione di

nullità della perizia sollevata dalla difesa del ricorrente con riferimento all'art. 157 del codice di procedura civile in quanto in nessuna nullità è incorso il C.T.U. che non ha assolutamente travalicato i limiti del mandato conferito che implicava anche l'esame degli aspetti tecnici connessi alle realizzazioni edilizie eseguite al fine di valutarne il carattere innovativo o meno.

Dall'attento e meditato esame complessivo della documentazione acquisita è emerso un quadro d'insieme che, pur presentando ancora alcuni punti poco chiari per i quali si rimette ogni valutazione alle competenti autorità amministrative, conferma la fondatezza dell'assunto dell'Agenzia delle Entrate secondo cui si è sostanzialmente in presenza di un unico investimento costituito nella realizzazione fra fine 1999 ed il 2002 di una struttura alberghiera si complessa ma unitaria in tutte le sue componenti in quanto intimamente connesse e quindi prive, singolarmente prese, di quell'autonomia funzionale minima per poter fluire delle agevolazioni *ex lege* 388/2000 in presenza di altri aiuti di Stato, come chiarito dalla circolare ministeriale n. 41 del 2001 (che, peraltro, costituisce una interpretazione amministrativa non vincolante per questa Autorità giudiziaria). In merito - per economia espositiva - basta richiamarsi all'univoco tenore della relazione peritale acquisita della quale è sufficiente qui riportare i soli seguenti passaggi altamente significativi: "I nuovi, e spesso consistenti, volumi aggiunti nel corso dei lavori, all'iniziale complesso formato dagli edifici "C" e "D" e dalle opere comuni, non hanno infatti le caratteristiche di "stralci funzionali" di una più ampia preliminare progettazione generale, ma vanno ordinariamente considerati come il risultato della volontà di inserire nuove opere (peraltro neanche afferenti a progettazioni autonome di cui non si è infatti trovata traccia presso l'Ufficio tecnico comunale ed, anzi, spesso addirittura in difformità

alle indicazioni urbanistiche) che però non modificavano l'iniziale impianto progettuale.

Quest'ultimo, in sostanza, anche con l'aumento apportato in corso d'opera alla concessa iniziale volumetria, restava fermo nel proporsi come finalizzato alla concretizzazione di una struttura turistico-alberghiera che, anche con i successivi interventi aggiuntivi, vedeva sempre il complesso edilizio, costituito dai fabbricati "C" e "D" e dalle opere a questi strutturalmente e funzionalmente correlate, come il proprio fondamentale nucleo operativo.

In altri termini, lo schema progettuale originariamente ipotizzato (il quale, a far riferimento alle concessioni edilizie, è quello di cui alla n. 193/2000) e che consisteva nel lasciare il fabbricato "A" come corpo edilizio a sé stante per poi affiancarvi una alquanto più voluminosa costruzione formata, appunto, dagli uffici "C" e "D" e quant'altro già indicato di relativo, è rimasto sempre sostanzialmente inalterato, poco, di fatto, significando (ovviamente solo in termini di articolazione dei principali elementi caratterizzanti un complesso alberghiero) l'aver modificato, ad esempio, la terminologia di individuazione del fabbricato "C" (passata da "ristorante" ad "auditorium" senza che però il contenitore edilizio subisse significative modifiche) o l'aver migliorato la fruibilità degli originali locali interrati del fabbricato "D" portando fuori terra i relativi prospetti od ancora l'aver fatto aumentare le camere nell'edificio "D" mediante la realizzazione del sottotetto in modo palesemente diverso da quanto era stato assentito"..... "Relativamente poi al secondo quesito di cui al conferito mandato "Se e quali delle opere complessivamente realizzate siano dotate di autonomia funzionale, e se esse siano centri autonomi di imputazione di costi e di ricavi, può dirsi, in ciò naturalmente considerando come opere da attenzionare quelle sulla cui concretizzazione si è im-

plementato il "credito di imposta" ex legge 388/00, che -operando in un ordinario contesto valutativo ed anche a non tener conto degli aspetti tecnici - per un'opera quale la considerata mansarda (o secondo ed ultimo piano che dir si voglia del fabbricato "D"), una eventuale "autonomia funzionale" seppure esistesse, così come la possibilità di potere essere un possibile "centro autonomo di costi e ricavi" sarebbe sempre e comunque costantemente condizionata dall'assenza di una concessione edilizia e di una certificazione di "agibilità". A volere entrare anche nel merito degli aspetti tecnici, non può sfuggire l'esistenza di una intima "comunione" di componenti essenziali della predetta partizione, quali le montanti degli impianti, gli orizzontamenti di separazione dagli ambienti sottostanti, i primari componenti strutturali, le scale, le opere fondali e la stessa copertura, con altri analoghi volumi dello stesso complesso edilizio, con conseguenti, a tal punto, possibili interferenze limitative sulla caratteristica "di autonomia funzionale" e sulla normale operatività di tale mansarda come "centro autonomo di costi e ricavi".

Nè sfugge l'analogo condizionamento derivante alla pur prospettata autonomia funzionale dei predetti locali, dalla necessità di dovere individuare comunque, per la clientela, i necessari servizi, complementari all'offerta delle sole "camere" in altre e diverse strutture, oltretutto con la concreta possibilità che queste ultime siano state realizzate utilizzando le agevolazioni della 488/92.

Lo stesso dicasi per i piazzali (cioè per le cosiddette sale banchettistica con anfiteatro e fontana con giochi d'acqua, e per la sala espositiva) marginali al fabbricato "D".

"Dall'attività infine svolta con il fine di acquisire sufficienti elementi onde poter dare una esaustiva ed oggettiva risposta al quarto quesito: se vi siano interferenze fra le

opere agevolate ai sensi della L. 488/92 e quelle di cui alla L. 388/2000, anche in base all'esame delle relative fatture", è emerso, anzitutto, che i "titoli di spesa" trovati agli atti, pur autonomamente inidonei a consentire un esaustivo inquadramento del prospettato problema, comunque hanno evidenziato aspetti utili per il fine che ci occupa.

Innanzitutto va detto che, a far riferimento alle fatture rilasciate nell'anno 2000, non può non ordinariamente ritenersi che non solo in siffatto anno l'attività edilizia si è caratterizzata per un notevole dinamismo ma anche che la stessa ha coinvolto opere le quali afferivano non solo a singole opere o a specifici interventi unitari, ma anche all'intero sostanziale complesso alberghiero che si era programmato di realizzare e che, già all'epoca, prevedeva, quanto meno dal mese di marzo (e ciò a tener conto dei progetti di cui si è avuta la disponibilità) la realizzazione di un piano interrato che coinvolgesse strutturalmente entrambi i fabbricati "C" e "D".

D'altronde la notevole quantità di scavi e movimenti di terra effettuati nel corso di siffatto anno ed i più di 1.000 mc di calcestruzzo cementizio all'epoca acquistato rappresentano una indiscutibile conferma che le opere coinvolte nei lavori andavano ben oltre il solo fabbricato "A" che pure era stato il primo ad avere una concessione per interventi di ristrutturazione.

In sostanza esistono diversi elementi per ritenere, ancorché in un contesto di ordinaria valutazione, che i lavori effettuati nell'anno 2000 abbiano quanto meno riguardato anche la realizzazione delle opere fondali sia del fabbricato "C" che del "D" (peraltro correlati dal comune piano, allora, interrato) e questo nel mentre i relativi costi risultano sostanzialmente tutti agevolati con la legge 488/92.

Dal che è allora naturale ritenere che tutte le parti edilizie che utilizzano tali opere fondali (fabbricato "C" e sottotetto del fab-

bricato "D" inclusi) nel momento in cui vengono correlate ad agevolazioni ex L. 388/00, comportano una automatica concretizzazione della predetta "interferenza". Tali considerazioni del consulente tecnico sono confermate inoltre dalla documentazione fotografica allegata alla perizia che mostra un complesso edilizio armonico unitariamente concepito *ab origine* per svolgere la funzione di Hotel di categoria superiore. Questa Commissione le ha ritenute assolutamente condivisibili anche nell'esercizio delle sue funzioni di "*peritus peritorum*" peraltro l'insussistenza nel caso di specie dei presupposti per poter fruire dei benefici di cui all'art. 8 della legge 388/2000 è comprovata dalle seguenti ulteriori acquisizioni documentali e fattuali:

- a) acquisto dell'intero terreno su cui si è edificato il complesso ... fruendo delle agevolazioni recate dalla legge n. 488/1992;
- b) versamento al Comune di Capaccio degli oneri di urbanizzazione per un importo interamente riportato come agevolato ai sensi della legge 488/1992;
- c) mancanza di chiara documentazione amministrativa in ordine ai lavori eseguiti tale da potere consentire (al di là delle affermazioni apodittiche di parte ricorrente) l'oggettiva individuazione delle opere progettate e realizzate fruendo della legge 488/1992 e delle opere successivamente ed autonomamente realizzate fruendo della legge 388/2000;
- d) mancanza di soluzione di continuità temporale fra le varie opere realizzate (tutte eseguite in un "*continuum*" durato un triennio);
- e) mancanza di certificati di agibilità ex art. 24 D.P.R. 380/2001 tali da poter consentire l'individuazione di opere autonomamente funzionanti *ab origine* ovvero successivamente a seguito di ampliamenti;
- f) univocità funzionale degli interventi realizzati tutti finalizzati alla contestuale realizzazione di un unico complesso alber-

ghiero, costituente un'azienda i cui componenti sono privi di vera autonomia funzionale, come dimostrato dal fatto che i vari plessi originariamente ben individualizzabili, dopo i lavori che li hanno interessati sono stati ricompresi in un'unica entità strutturale;

g) inesistenza di ogni autonomia degli impianti tecnologici e tecnici di cui - peraltro non è stata prodotta alcuna idonea progettazione e comunione dei servizi minimi caratterizzanti il regime alberghiero.

Tutte queste considerazioni non possono ritenersi in alcun modo scalfite dalla produzione di fatture recanti rispettivamente l'indicazione "opere realizzate ex lege 488/1992" e "lavori agevolati ex lege 388/2000" in quanto al dato cartaceo non è corrisposto alcun positivo riscontro oggettivo tale da consentire una specifica imputazione dei costi ivi attestati ad una specifica unità immobiliare avente caratteristiche di autonomia strutturale ed economica tali da differenziarla da altre già realizzate con contributi di Stato.

Anche la documentazione da ultimo prodotta dal ricorrente ed afferente alla pratica di finanziamento ex lege 488/1992 curata dalla banca Monte dei Paschi di Siena non ha giovato a tal fine confermando solo l'esistenza di un'incredibile "precarietà" documentale a supporto di un intervento edilizio di notevole spessore.

Conseguenza logica del discorso sin qui svolto è che nonostante i mezzi istruttori profusi, non è stato possibile raggiungere la prova dell'esistenza nel caso di specie di interventi ben distinti, autonomamente funzionali e non cumulabili fra di loro costituenti "autonomi centri di imputazione di costi e di ricavi".

Il complesso edilizio a finalità alberghiera realizzato dalla s.r.l. costituisce il "coerente precipitato" di un'idea progettuale unitaria ben chiara fin dall'inizio della sua realizzazione che avendo fruito di corpose sovvenzioni in base alla legge

488/1992, non può fruire - per le medesime strutture - di alcuna ulteriore sovvenzione stante il chiaro disposto di cui all'art. 8 della legge 388/2000: dall'esame delle fatture prodotte si evince al di là di ogni ragionevole dubbio come ci si trovi di fronte ad acquisizioni di beni strumentali (come definiti dagli artt. 67 e 68 del TUIR) di un'unica realtà produttiva che, all'atto dell'entrata in vigore delle agevolazioni previste dalla legge 388/2000 aveva già fruito di aiuti di stato incompatibili con il nuovo regime agevolativo.

Pure la documentazione contabile esaminata (dal consulente) evidenzia l'insostenibilità della tesi dell'esistenza di "autonomi centri costi/ricavi", non rivelando né autonomi appostamenti in bilancio né gestioni separate.

Non si è, dunque, in presenza di mere interferenze ma di unicità teleologica di interventi per i quali non è consentita la fruizione di una pluralità di benefici fiscali in base al più volte richiamato disposto dell'art. 8 della legge 388/2000; non può neppure ammettersi, perché contrario allo spirito della predetta legge una valutazione atomistica e settoriale degli interventi fatturati tale da escludere ogni valutazione complessiva della loro funzione e finalità, come pure prospettato da parte ricorrente. Tanto in disparte ogni considerazione in ordine all'applicazione dell'art. 49 del T.U. 380/2001 (già art. 41 ter della legge n. 1150 del 17.8.1942) pure paventata dall'Amministrazione finanziaria nella memoria depositata in data 28.9.2005.

Infatti dall'espletata istruttoria sono emerse "zone d'ombra" in ordine alla sussistenza di idonea copertura amministrativa per le opere realizzate dalla s.r.l. che hanno interessato un delicato contesto territoriale, quale quello di "Paestum" con volumetrie complessive finali apparse "incidenter" al C.T.U. eccedenti quelle consentite e con interventi edilizi che hanno impegnato consistentemente anche le zone

agricole "E" confinanti con la zona edificabile.

Per tali motivi va disposta la trasmissione della presente sentenza al funzionario responsabile dell'U.T.C. perché provveda a porre in essere le attività di competenza previste dagli artt. 27 e 49 del D.P.R. 380/2001, notiziando dell'esito delle stesse le competenti Autorità.

Alla luce delle suesposte argomentazioni il proposto ricorso va rigettato perché privo di giuridico fondamento, non potendosi neppure accogliere la richiesta di non applicazione delle sanzioni avanzata in via gradata dalla ricorrente con riferimento all'art. 3 del D.Lgs. 472/1997 sia perché non si può parlare di incertezza in ordine all'interpretazione dell'art. 8 della legge n. 388/2000 sia perché nessuna legge ha abrogato le disposizioni relative alle violazioni per omessi versamenti.

Per quanto attiene al regolamento delle spese processuali ritiene il Collegio che sussistono giusti motivi - desumibili dalla

complessità della controversia - per dichiararle integralmente compensate, ad eccezione di quelle di C.T.U. che, liquidate con separato decreto, vengono poste definitivamente a carico della parte soccombente.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno - sez. XVII definitivamente pronunciando sul ricorso proposto dalla s.r.l. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, *contrariis reiectis*, così decide:

- A) rigetta il ricorso;
- B) Compensa le spese processuali, ad eccezione di quelle di C.T.U. che, liquidate con separato decreto, vengono poste a definitivo carico della società soccombente;
- C) Ordina trasmettersi copia della presente sentenza al responsabile dell'U.T.C. del comune, per gli accertamenti di competenza.

CAUSE GIUSTIFICATIVE DELLO SCOSTAMENTO DAGLI STUDI DI SETTORE

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. X, 27 ottobre 2005, n. 397**
Pres. Apicella - Rel. Della Monica

***Tributi erariali diretti ed indiretti –
Accertamento da studi di settore –
Scostamento del reddito dichiarato
rispetto a quello calcolato – Onere
della prova – Spetta al contribuente
– Sussistenza di documentate patolo-
gie mediche limitanti – Prova giusti-
ficativa dello scostamento del reddito
dichiarato rispetto a quello calcolato
– Sussiste***

L'applicazione degli studi di settore comporta un'inversione dell'onere della prova, per cui spetta al contribuente dimostrare le ragioni per le quali i ricavi dichiarati sono inferiori rispetto a quelli determinati dal relativo studio di settore. Tale prova può riguardare qualsiasi fatto che abbia inciso negativamente sulla produzione del reddito dell'attività ed essere fornita con ogni mezzo.

Svolgimento del processo

M. M., rappresentata e difesa dal rag. F. T., ha proposto rituale e tempestivo ricorso avverso e per l'annullamento dell'avviso di accertamento per maggiori ricavi accertati per l'anno 1999, emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di ... sulla base degli studi di settore ex art. 62 bis del D.L. 331/93 in L. 427/93. A sostegno del ricorso, la ricorrente ha contestato l'operato dell'Ufficio finanziario ed ha esibito copiosa documentazione sanitaria a giustificazione del minor reddito

conseguito in relazione all'attività di parrucchiere svolta. L'Agenzia delle Entrate costituitasi in giudizio, ha controdedotto, facendo presente di non essere in grado di valutare le patologie della ricorrente ed ha chiesto a questa Commissione di valutare i riflessi delle patologie medesime sullo svolgimento dell'attività.

Motivi della decisione

La Commissione osserva: il ricorso appare fondato e va accolto.

Premesso che la normativa che disciplina l'accertamento dei maggiori ricavi e/o compensi a seguito dell'applicazione degli studi di settore pone un aggravio a carico del contribuente nel senso che si inverte l'onere della prova; sarà lui a dover dimostrare perchè i ricavi sono inferiori a quelli determinati dallo studio di settore. L'Ufficio accertatore avrà cura di adeguare il risultato degli studi di settore alla concreta e particolare situazione dell'impresa o dell'attività professionale. In ogni caso, le osservazioni formulate dal contribuente nel corso del contraddittorio andranno valutate e l'Ufficio dovrà motivare sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse (Circ. n. 25/E/2001 Min. Fin.). Nel caso di specie, l'ufficio resistente rimanda alla Commissione Tributaria la valutazione delle patologie sullo svolgimento dell'attività svolta. Orbene, la Commissione, esaminata l'abbondante documentazione medica esibita nel presente giudizio rilasciata da medici specialistici e dal Servizio Sanitario Nazionale, ritiene che le patologie sofferte dalla ricorrente rappresentano un vero ostacolo al normale svolgimento dell'attività di parrucchiere. Infatti tra le varie

patologie figurano, in particolare, tromboflebite e scoliosi della colonna con episodi di lombalgia e cervicalgia, varici. Appare evidente che tali malattie agli arti inferiori non hanno consentito alla ricorrente di stare in piedi nella stessa posizione per lungo tempo. Tali circostanze sono ritenute dal Collegio cause ostative e limitative allo svolgimento dell'attività di parrucchiera. Per quanto sopra esposto, la Commissione è

dell'opinione che il reddito dichiarato dalla contribuente sia corrispondente all'attività espletata e, conseguenzialmente, l'avviso di accertamento impugnato va rigettato. Concorrono equi motivi per compensare, tra le parti, le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Compensa le spese.

Accertamento

ISCRIZIONE A RUOLO NON PRECEDUTA DALLA VALIDA NOTIFICA DEL PRESUPPOSTO ACCERTAMENTO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. I, 23 novembre 2005, n. 345**
Pres. Fedullo – Rel. Landolfi

Accertamento – Notifica dell'avviso di accertamento – Notifica a mezzo posta effettuata a mani di persona non addetta a ricevere – Nullità della notifica – Sussiste – Definitività dell'avviso di accertamento – Non si realizza – Conseguente iscrizione a ruolo – Illegittimità – Ricorso avverso l'iscrizione a ruolo – Ammissibilità

La notificazione a mezzo posta, effettuata mediante consegna a mano a persona che si qualifichi incaricata a ricevere la posta indirizzata al destinatario, deve ritenersi nulla, per violazione degli artt. 149 c.p.c. e 7 L. n. 890/1982, se risulta che detta persona non faceva parte del nucleo familiare del notificando né era ad esso legata da un rapporto di lavoro idoneo a legittimarla alla ricezione. La nullità della notificazione dell'avviso di accertamento rende illegittima l'iscrizione a ruolo ad esso correlata e si traduce, quindi, in un vizio proprio della successiva cartella di pagamento, perciò autonomamente impugnabile ex art. 19 D.Lgs. n. 546/92.

Svolgimento del processo

P. A. con l'assistenza tecnica dell'Avv. ... ha prodotto tempestivo ricorso avverso l'iscrizione a ruolo per complessivi 119.151,98 di cui Euro 16.097,23 a titolo di Irpef 1998 in assenza di ricorso contro accertamento ed Euro 103.054,75 a titolo di Irpef 1999 in assenza di ricorso contro ac-

certamento iscrizione operata dall'Agenzia delle Entrate e notificata a mezzo cartella di pagamento in data 20/10/2004.

Nel chiedere l'annullamento del ruolo, nelle more del giudizio di merito, previa la sospensione dell'efficacia dell'atto il ricorrente adduce a sostegno: l'accertamento in rettifica dei redditi dell'anno 1998 indicato nella cartella di pagamento non è mai stato notificato al ricorrente.

Ed il ruolo non preceduto da accertamento o da altro atto impositivo è inficiato di nullità assoluta.

L'accertamento in rettifica dei redditi dell'anno 1999 distinto in cartella di pagamento e non opposto non poteva essere titolo di emissione del ruolo (peraltro definitivo) in quanto da annullarsi per manifesta illegittimità: e ciò perché il ricorrente è titolare di reddito di partecipazione nella società "H.M." in capo alla quale è stata operata rettifica del reddito di impresa con conseguente rettifica del reddito IRPEF dei soci. In capo alla s.n.c. veniva interamente ripresa a tassazione la somma di L. 190.010.979 considerata alla stregua di ricavi non dichiarati, perché rappresentante discordanza tra il totale delle ricevute fiscali emesse nel periodo 01/01/1999 – 22/10/1999 per complessive L. 414.994.545 ed il totale dei corrispettivi registrati in prima nota per complessive L. 608.104.393.

La ripresa a tassazione in questione è frutto di errore dell'A. F. generato dal mancato esame preventivo del bilancio di esercizio della società relativo al 1999 oltre che del Modello 750/2000: infatti la s.n.c. aveva regolarmente rilevato in contabilità con apposita scrittura rettificativa di fine anno e quin-

di riportato tra i componenti positivi del bilancio al 31/12/99 la somma di L. 190.109.779 oltre Iva L. 19.010.978. La s.n.c. ha denunciato l'errore commesso dall'Agenzia delle Entrate con istanza prodotta in data 2.7.04 chiedendo l'annullamento in via di autotutela dell'accertamento in rettifica: formatosi il silenzio-rifiuto su detta istanza è stato prodotto ricorso. Anche il ricorrente ha presentato istanza di annullamento in via di autotutela dell'accertamento, del maggior reddito di partecipazione imponibile ai fini Irpef 1999: anche detta istanza è rimasta inesa. Il ruolo opposto, allora, ha titolo in un atto palesemente illegittimo poiché riprende in capo al ricorrente un maggior reddito di partecipazione derivante da accertamento nullo in capo alla società.

L'Agenzia delle Entrate costituitasi in giudizio ha così dedotto in relazione al proposto gravame per l'anno d'imposta 1998 a seguito di processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza in data 30.12.1999 veniva accertato un reddito di partecipazione di L. 51.819.000 il relativo accertamento "è stato ritualmente notificato presso il domicilio fiscale indicato sull'avviso di ricevimento a mezzo del servizio postale ai sensi dell'art. 149 c.p.c. nelle mani della signora P. G. che si è dichiarata al messo notificatore come incaricata al ritiro per conto del signor P. A. nato il 13.01.1966". Viene allegata copia dell'avviso di ricevimento sottoscritto dalla signora P. G..

Per l'anno d'imposta 1999 l'Ufficio chiede l'inammissibilità del ricorso in quanto la cartella di pagamento recante intimazione di pagamento di credito tributario avente il titolo in un precedente avviso di accertamento regolarmente notificato e a suo tempo non impugnato, può essere contestata dinanzi agli organi del contenzioso tributario solo per vizi propri (irregolare notifica, tardività, errate liquidazione dei tributi e interessi)-ai sensi dell'art. 19 - comma 3 - D.Lgs. n. 546/92": nel caso in esame il ricorso contro

il ruolo non può riguardare gli eventuali vizi del rapporto tributario riferibili all'atto di accertamento.

In relazione ai ricorsi prodotti e dall' H.M. s.n.c. e dal ricorrente avverso il silenzio rifiuto formatosi su istanza prodotte in data 2/7/4 richiedenti l'annullamento in autotutela degli accertamenti afferenti il maggior reddito d'impresa e il conseguente maggior reddito di partecipazione per il 1999 - è stata richiesta declaratoria di inammissibilità non rientrando il diniego tacito di annullamento in autotutela tra gli atti impugnabili ex art.19 D.Lgs. n. 546/92.

Si fa presente comunque che a seguito dell'esame dell'istanza di annullamento in autotutela prodotta dalla "H. M." e della documentazione esibita, risultando i ricavi accertati in L. 190.109.848 regolarmente registrati dalla società e quindi dichiarati nel Modello 750/2000 presentato per l'anno di imposta 1999 - si è proceduto ad una liquidazione delle imposte e ad uno sgravio parziale per l'Iva e Irap più interessi e sanzioni. "L'effetto dell'autotutela parziale sull'accertamento della società H. M. ha portato anche ad una riduzione dei Redditi della Società da imputare ai soci" con una conseguente diminuzione delle quote di competenza da imputare ai singoli soci (ai sensi dell'art.5 D.P.R. n. 22/12/1986 n. 917): ne è conseguito uno sgravio parziale in riferimento all'impugnata iscrizione a ruolo per Irpef 1999.

All'udienza del 18/5/05 in sede di esame dell'istanza di sospensione cautelare dell'impugnata iscrizione a ruolo il rappresentante del ricorrente ha esibito documentazione ed ha rinunciato alla richiesta cautelare limitatamente all'Irpef 1999, insistendo nel resto. La Commissione ha disposto la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato per quanto attiene l'anno d'imposta 1998 fissando la trattazione del merito per l'odierna udienza nella quale il Collegio ha trattato la controversia in camera di consiglio ed ha deciso come da motivazione e dispositivo che seguono.

Motivi della decisione

Il Collegio sulla base della normativa vigente in tema di notifiche degli atti a mezzo del servizio postale e delle risultanze della documentazione prodotta dall'Agenzia delle Entrate resistente in allegato alle proprie note deduttive e dal rappresentante del ricorrente all'udienza del 18.5.05 ritiene che la notifica dell'accertamento costituente titolo per la successiva iscrizione a ruolo, a titolo di Irpef 1998 dell'importo di euro 16.097,23 è da considerarsi irrituale e quindi nulla. Conseguisce l'annullamento dell'impugnata iscrizione a ruolo. Supportano l'orientamento di questa sezione le considerazioni seguenti:

- l'accertamento di cui si controverte è stato notificato a mezzo servizio postale ai sensi dell'art. 149 c.p.c. in data 9.12.03 in corso G. Pisacane di P. nelle mani di P. G. qualificatasi incaricata al ritiro per conto del ricorrente;

- in ordine alla legittimazione al ritiro dell'atto rileva nel caso di specie l'art.7 della L. 20/11/1982, n. 890 (relativa alla notificazione di atti a mezzo posta) che in sintonia con l'art.139 c.p.c. così dispone: "L'agente postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario Se la consegna non può essere fatta personalmente al destinatario, il piego è consegnato nel luogo indicato sulla busta che contiene l'atto da notificare a persona di famiglia che conviva anche temporaneamente con lui ovvero addetta alla casa ovvero al servizio del destinatario; in mancanza delle persone indicate il piego può essere consegnato al portiere dello stabile ovvero a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario.

P.G. che ha ricevuto l'accertamento sottoscrivendo l'avviso di ricevimento come evidenziato da certificazione in atti del Comune di C. - Stato di famiglia - non è persona di famiglia che conviveva con il ricorrente, non facendo parte del nucleo familiare. Inoltre come documentato risiede in C., frazione P., corso Pisacane, n. 140 laddove il ricorrente in gravame ha indicato la propria resi-

denza in corso Pisacane n. 89 né la medesima P. G. nell'ottica processuale più favorevole all'Ufficio finanziario, di voler cioè considerare ai fini della notifica in questione la qualità del ricorrente di socio amministratore della s.n.c. H. M. è vincolata alla società da rapporto di lavoro continuativo come evidenziato da documentazione in atti relativa alla Snc prodotta all'udienza del 18/8/05.

Premesso ciò, che P. G. non era legittimata a ricevere l'accertamento, la notifica del medesimo è affetta da nullità assoluta ed insanabile (come affermato in numerose sentenze della Corte di Cassazione): non può che derivarne l'annullamento della contestata iscrizione a ruolo per Irpef 1998.

Dal momento poi che detta iscrizione a ruolo consegue all'imputazione al socio ricorrente di un reddito di partecipazione tassabile ai fini Irpef per l'anno 1998 di L. 51.819.000 (come indicato dall'Agenzia delle Entrate) detto reddito accertato non può costituire elemento su cui basare l'imponibilità in ordine alla stessa imposta per l'anno 1999, con conseguente eventuale rideterminazione dell'Irpef in riferimento a tale ultimo anno.

Per quanto attiene l'iscrizione a ruolo per Irpef 1999 (in relazione alla quale è stato predisposto dall'A. finanziaria sgravio parziale) il prodotto ricorso è inammissibile: condivide infatti questo Collegio quanto dedotto dalla resistente Agenzia delle Entrate in ordine alla non impugnabilità ai sensi del 3 comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/92 di iscrizione a ruolo operata sulla base di accertamento ritualmente notificato e non opposto.

In ordine alle spese del giudizio sussistono giusti motivi acchè sia disposta la totale compensazione tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione in relazione all'Irpef 1998 accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'impugnata iscrizione a ruolo. In relazione all'Irpef 1999 dichiara inammissibile il ricorso. Spese di giudizio totalmente compensate.

Accertamento

E' NULLO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO SOTTOSCRITTO DAL FUNZIONARIO PRIVO DI DELEGA

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. I, 23 novembre 2005, n. 378**
Pres. Fedullo – Rel. Battista

Accertamento – Mancanza della sottoscrizione del dirigente dell'ufficio o di un suo delegato – Nullità dell'atto – Consegue

L'avviso di accertamento deve essere sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da un funzionario da lui delegato: il difetto di sottoscrizione determina la nullità dell'atto, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 42 D.P.R. n. 600/73. Pertanto il provvedimento che, pur recando il timbro del Capo area controllo, risulti firmato da un funzionario diverso, privo di delega, è affetto da invalidità insanabile.

Svolgimento del processo

Con tempestivo ricorso A. V. ha impugnato l'avviso di recupero notificato il 14.12.2004, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha proceduto al recupero del credito d'imposta di cui all'art.8 della Legge n. 388/2000, per un importo di euro 633,00, oltre interessi e sanzioni, per aver utilizzato indebitamente un credito d'imposta (euro 1.162,00) superiore a quello spettante (euro 529,00), chiedendone l'annullamento.

In particolare il ricorrente ha eccepito la nullità della notificazione perchè eseguita da soggetto non abilitato e l'illegittimità dell'atto impugnato per difetto di sottoscrizione in quanto reca il timbro del capo area e la

firma di un soggetto diverso.

Costituitasi in giudizio, l'Agenzia delle Entrate, nel rilevare l'infondatezza delle eccezioni sollevate dal ricorrente, chiedeva il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

La Commissione, rilevato che, come sostenuto dal ricorrente, effettivamente l'atto impugnato, pur recando il timbro del Capo Area Controllo nella persona del sig. V. V., risulta poi sottoscritto da tale non meglio qualificata A. G.; rilevato, altresì, che quanto affermato, invece, dall'Ufficio resistente che la Sig.ra A. G. è preposta al coordinamento della sezione staccata di A. con poteri di firma dei provvedimenti di competenza della sezione medesima per effetto di ordine di servizio del direttore dell'Ufficio di Salerno non risulta provato, non essendo stato prodotto alcun atto che comprovi l'esistenza dell'asserita delega; rilevato, infine che la mancata sottoscrizione dell'impugnato avviso di accertamento da parte del capo dell'ufficio o da un funzionario della carriera direttiva da lui delegato, così come prescritto dall'art. 42 del D.P.R. n.600/1973, comporta l'illegittimità dello stesso, ritiene fondato il ricorso, che pertanto, va accolto. Ricorrono giusti motivi per disporre la compensazione integrale delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato.
Spese di giudizio integralmente compensate.

REGIME DEL MARGINE: CONDIZIONI DI APPLICABILITA'

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. I, 23 novembre 2005, n. 351**
Pres. Fedullo – Rel. Bonifacio

***Tributi erariali diretti ed indiretti –
Imposta regionale sulle attività pro-
duttive – Regime del margine ex Leg-
ge n. 507/95 – Ambito di applicazione
soggettivo ed oggettivo – Modalità di
determinazione dell'imponibile***

Il presupposto oggettivo per l'applicazione del cd. "regime del margine", introdotto con la L. n. 85/1995 e modificato con la L. n. 507/1995, è lo svolgimento di un'attività di intermediazione e commercio di beni mobili usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione suscettibili di riutilizzo. Condizione soggettiva è l'esercizio per professione abituale di tale attività, al dettaglio, all'ingrosso o in forma ambulante, nonché l'occasionalità di dette operazioni se effettuate da soggetti passivi Iva.

Svolgimento del processo

Con tempestivo ricorso la società "A. di C. & C. s.n.c.", con sede in in persona del suo amministratore e legale rappresentante p.t., ha impugnato, chiedendone l'annullamento, l'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, con il quale, sulla base del processo verbale di constatazione della G. di F., in data 21.12.2001, è stato accertato, a suo carico, per l'anno d'imposta 1998, in relazione all'attività di commercio di autoveicoli, ricavi non dichiarati di L. 1.663.274.770 e conseguentemente: ai sensi degli artt. 39 e 40 del D.P.R. n.600, ai fini IRPEF dovuta dai soci, un reddito d'impresa

di L. 1.698.654.000, a fronte di quello dichiarato di L. 35.379.000; ai sensi dell'art.8 dei D.Lgs. n. 446/1997, ai fini IRAP, un valore della produzione netta di L. 1.698.783.000 a fronte di quello dichiarato di L. 35.379.000; ai sensi dell'art.54 del D.P.R. n. 633/1972, un'omessa contabilizzazione di operazioni imponibili pari a L. 754.178.054 con IVA relativa pari a L. 150.835.611, irrogando per le violazioni contestate la sanzione amministrativa pecuniaria unica di euro 116.850,44.

La società ricorrente eccepisce l'illegittimità e l'infondatezza dell'impugnato accertamento per la sostanziale carenza dei relativi presupposti, opponendo, in particolare: l'estraneità dell'attività al c.d. "regime del margine", proprio del commercio di beni usati acquistati presso privati, atteso che la stessa fino al 18.12.1997, ha svolto esclusivamente attività di intermediazione consistente nella vendita sul mercato locale di veicoli usati per conto di terzi, sia di operatori commerciali del settore (a loro volta già titolari di mandato a vendere da parte dei proprietari mandatarî), sia nella veste di mandataria diretta o sub-mandataria dei privati venditori; che a far data dal 19.12.1997, senza cessare la prima attività, ha dato inizio all'attività di compravendita in proprio di autoveicoli, uniformandosi prontamente alle norme del "c.d. regime del margine" di cui agli artt. 36 e segg. del D.L. 23.12.1995 n. 41, con la puntuale annotazione degli acquisti e vendite nei relativi registri; che, avendo acquistato per il 1997 autoveicoli usati per l'importo di L. 93.948.000, siccome rimasti totalmente invenduti nel 1997, essi hanno costituito il valore delle rimanenze iniziali per l'anno 1998; la regolarità e correttezza delle procedure adottate, giacché conformi

alla disciplina civilistica sul mandato ed a quella della trascrizione e/o della relativa pubblicità.

Per quanto concerne le ragioni della verifica fiscale, poi, premesso che essa muove da una iniziativa giudiziaria del tutto estranea alla ricorrente, ne contesta anche i criteri della ricostruzione, sul punto opponendo, contrariamente a quanto sostenuto dalla G. di F., che la società ha operato in regime di contabilità semplificata, regime che non comporta alcun obbligo di annotazione finanziaria, e che i c.d. fornitori non sarebbero altro che i proprietari mandanti o gli intermediari di quest'ultimi. Contesta, perciò, la movimentazione come elaborata in fase di ispezione sul c/c bancario, trattandosi di gestione finanziaria relativa a corrispettivi per vendite, riscossi in nome e per conto dei proprietari, nonché l'omessa indicazione della fonte normativa da cui mutuerebbe l'obbligo di tenuta della documentazione relativa ai contratti di costituzione di depositi per tentata vendita, per esposizione e per la nomina di procacciatori di affari, con l'evidente conseguenza dell'illegittimità dell'atto contestato.

Costitutosi in giudizio, l'Ufficio finanziario, nel contestare le avverse eccezioni, evidenzia la criticità del proprio accertamento, perché eseguito mediante puntuale riscontro degli elementi documentali acquisiti su autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Vallo della Lucania: tra questi, in particolare, quelli relativi all'esito del "confronto tra le scritture contabili e i dati risultanti dall'esame del c/c bancario acceso dalla società presso la filiale di A. della B. P. dell'E. R., e "l'attinenza di tali dati con l'attività commerciale svolta dalla società ricorrente", rispetto alla quale l'omessa istituzione dei relativi registri contabili obbligatori ha caratterizzato l'inattendibilità della propria contabilità. Chiede, pertanto, il rigetto del ricorso.

Fissata l'udienza di trattazione della controversia, la stessa, in presenza di apposita istanza di discussione, veniva trattata in pubblica udienza ed all'esito decisa come da dispositivo che segue.

Motivi della decisione

La Commissione ritiene infondato il ricorso, che, pertanto, va rigettato. Invero, va osservato che il D.L. 23.2.1995 n. 41, convertito con alcune modificazioni nella legge 22.3.1995 n.85, ha introdotto il cd. "regime del margine", che, agli artt. 36 e segg., nel testo come modificato dal D.L. 2.10.1995 n.415, convertito con modificazioni nella legge 29.11.1995 n. 507, regola il sistema impositivo relativamente al commercio di beni mobili usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. Tra questi anche i veicoli e, più in generale, i mezzi di trasporto che possono essere considerati usati, individuati secondo le disposizioni contenute nell'art. 38, co.4, del D.L. 30.8.1993 n. 331, convertito nella legge 29.10.1993 n. 427 (tanto, in relazione alla settima direttiva n. 94/51CE, approvata dal Consiglio dei Ministri dell'Unione Europea il 14.2.1994 nell'ambito del più ampio programma di realizzazione di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto previsto dall'art. 32 della direttiva n.7713881CEE del 17.5.1997). Ora, al di là dei casi particolari e dei diversi metodi d'imposizione (analitico, forfettario e globale), condizione per l'applicazione del regime del margine è la ricorribilità di requisiti non solo oggettivi, intesi con riferimento a beni usati suscettibili di riutilizzo, e territoriali, intesi con riferimento alle cessioni di beni usati nel territorio italiano o in altro Stato UE, ma anche soggettivi, intesi, questi, con riferimento a quei contribuenti che esercitano per professione abituale il commercio (all'ingrosso, dettaglio o in forma ambulante) dei beni in parola, ivi compresi i soggetti passivi IVA che effettuano occasionalmente dette operazioni. Inoltre, trattandosi di disciplina che non esaurisce la sua portata agli acquisti con operatori di Stati membri, è evidente che la stessa trova legittima applicazione anche quando, con nel caso, i beni di che trattasi risultino acquistati da privati residenti in Italia. Esso prevede, proprio per le fattispecie indicate, l'assoggettività del solo utile lor-

do, quale differenza realizzata dal rivenditore fra il prezzo di vendita e quello di acquisto del bene stesso, maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie.

Nella fattispecie concreta, la ricorrente società esercita l'attività di commercio di veicoli usati e nuovi e, come tale, era tenuta ad annotare, nei registri obbligatori di acquisto dei beni usati e delle cessioni degli stessi, gli autoveicoli oggetto dell'atto di accertamento impugnato, come analiticamente individuati e trascritti nel p.v. in premessa indicato, a nulla rilevando l'opposta modalità di inter-

mediazione dell'attività medesima. Tanto anche in considerazione delle risultanze emerse dall'esame comparato tra la documentazione bancaria e quella contabile dell'azienda, che, ad avviso di questo Collegio, legittimano l'atto di accertamento impugnato.

Ricorrono giusti motivi per disporre la compensazione integrale delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione rigetta ricorso. Spese di giudizio interamente compensate.

Accertamento

E' APPLICABILE AL CONTRIBUENTE IL RISULTATO DELLO STUDIO DI SETTORE SE PIU' FAVOREVOLE DEI PARAMETRI

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. X, 28 novembre 2005, n. 444**
Pres. Apicella - Rel. Della Monica

Tributi erariali diretti ed indiretti – Accertamento – Determinazione del maggior reddito in base ai parametri – Rilevata maggiore attendibilità al caso di specie del risultato dello stu- dio di settore – Applicabilità

La determinazione del reddito avvalendosi degli studi di settore (applicazione informatica GE.RI.CO) deve essere preferita all'applicazione dei parametri allorquando tale metodo risulta più attendibile e più congruo. Se i dati dichiarati dal ricorrente rientrano nei valori minimi e massimi, ritenuti coerenti con comportamenti normali degli operatori che svolgono la medesima attività con analoghe caratteristiche, si rendono applicabili i relativi studi di settore in conformità a quanto stabilito dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 45/E del 14 marzo 2001.

Svolgimento del processo

C.A., rappresentato e difeso dal rag. V. Z., commercialista, produce tempestivo e rituale ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate ha accertato maggiori compensi per lire 25.793.000 quale differenza tra i compensi accertati in lire 51.092.000 e quelli dichiarati in lire 25.299.00, recuperando le maggiori imposte IRPEF, IRAP, IVA e accessori, il tutto riferito all'anno 1999. Il maggiore reddito complessivo accertato veniva così aumentato, in applicazione del D.P.C.M. del

29.01.1996, risultando i valori dichiarati inferiori a quelli calcolati con l'applicazione dei parametri. A sostegno del ricorso, fa presente di svolgere lavoro di avvocato civilista, la cui attività professionale è risultata limitata per il precario stato di salute ed ha eccepito nullità per difetto e/o mancanza di motivazione. In via subordinata ha chiesto l'applicazione degli studi di settore, esibendo il prodotto Gerico fornito dall'A.F. L'Agenzia delle Entrate si costituisce in giudizio con le controdeduzioni, depositate in data 20.09.2005, nelle quali giustifica l'accertamento operato ai sensi dell'art. 39, comma 10, lettera d), del D.P.R. n. 600/72, non avendo il contribuente, in sede di contraddittorio, aderito ai maggiori compensi determinati con i parametri. Ritiene, pertanto legittimo l'avviso impugnato e chiede il rigetto del ricorso con la condanna al pagamento delle spese di giudizio.

Motivi della decisione

Osserva: il ricorso merita parziale accoglimento.

L'Ufficio finanziario ha accertato a carico del contribuente maggiori compensi, per l'anno 1999, relativi all'attività di avvocato codice di attività 74111, in lire 51.092.000 a fronte di quelli dichiarati di lire 25.299.000, in applicazione dei parametri di cui al D.P.C.M. 29.01.1996. L'operato dell'Ufficio non meriterebbe censura, giacché si è limitato ad applicare una norma che consente l'accertamento di maggiori redditi sulla base dell'applicazione dei parametri. Tuttavia, il ricorrente, a carico del quale era l'onere della prova, ha esibito, con gli studi di settore, un metodo senz'altro più attendibile e, utiliz-

zando l'applicazione informatica GE.RI.CO, chiede di voler ritenere congruo i compensi di riferimento pari a lire 29.435.000, tenuto anche conto, che gli indicatori economici sono coerenti, tanto che i dati dichiarati per l'attività svolta dal ricorrente rientrano nei valori minimi e massimi ammissibili con comportamenti normali degli operatori che svolgono l'attività con analoghe caratteristiche. Il Collegio, nel dare accesso alla predetta richiesta, ritiene opportuno ed utile ricordare che il Ministero delle Finanze, con circolare del 14.3.2001 n. 45/E, ha fornito specifiche indicazioni agli Uffici periferici, allorquando l'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dall'applicazione dei parametri, sia superiore a quello attribuibile al contribuente in base allo studio di settore. In tale circostanza l'Ufficio è invitato a tener conto del risultato di quest'ultimo ai fini della valutazione della posizione fiscale del contribuente. Per quanto esposto il Collegio è del parere che anche il Giudice Tributario possa tener conto di tale metodo, in quanto

risulta più attendibile rispetto a quello basato sull'accertamento parametrico. In dipendenza di tutto quanto esposto, il Collegio ritiene di dover far proprie le risultanze dello studio di settore ed assumere quale ammontare dei compensi l'importo di lire 29.435.000 rispetto a quelli dichiarati in lire 25.299.000 con una differenza di maggiori compensi di lire 4.136.000. Tale differenza, ovviamente, assume rilevanza ai fini Irpef, Iva e Irap. Pertanto, il ricorso merita accoglimento nei limiti innanzi indicati, il che giustifica anche la compensazione delle spese di causa.

P.Q.M.

La Commissione, in parziale accoglimento del ricorso, determina i maggiori compensi non dichiarati in lire 4.136.000. Manda all'Ufficio per la rideterminazione delle maggiori somme dovute. Compensa le spese di causa.

CONDIZIONI PER LA DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. X, 28 novembre 2005, n. 448
Pres. Apicella – Rel. Della Monica

Tributi erariali diretti – Imposta sul reddito delle persone giuridiche e imposta locale sui redditi – Accertamento per adesione – Perfezionamento – E' subordinato al comportamento del contribuente – Omessa presentazione di garanzia – Parzialità dei versamenti rateali – Inefficacia dell'adesione – Conseguenze

La definizione dell'accertamento per adesione è subordinata al comportamento del contribuente che può, alternativamente, dare efficacia all'atto di adesione pagando la prima rata e prestando idonea garanzia o caducare l'intero procedimento omettendo di prestare garanzia e/o effettuando versamenti inferiori a quelli concordati. Tale ultima ipotesi rappresenta una causa ostativa al perfezionamento dell'adesione e legittima l'A.F. all'adozione di un avviso di accertamento sulla base della pregressa attività istruttoria.

Svolgimento del processo

Premesso che con ricorso in oggetto, la società srl ha impugnato l'avviso di accertamento II.DD. (IRPEG-ILOR) per l'anno d'imposta 1997 con il quale l'Agenzia delle Entrate ha accertato maggiori importi ai fini Irpeg per Euro 1.019.926,46 e per Euro 446.562,20 ai fini Ilor; rilevato che a motivi del ricorso la società denuncia l'illegittimità del provvedimento impugnato per la carenza

di motivazione e la indeterminatezza della pretesa fiscale, in quanto non vi è alcun riferimento per la medesima annualità di analogo accertamento con adesione, né tiene conto dei versamenti eseguiti in relazione a detta adesione; rilevato che la costituita Agenzia delle Entrate contrasta l'opposizione e ne chiede il rigetto, con vittoria di spese, al riguardo deducendo che, sulla base del P.V. di constatazione, fu avviata una procedura di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218/97, non perfezionatasi in quanto la parte non aveva prestato la prescritta garanzia a tutela dell'importo dovuto di Euro 51.645,68 e che comunque i versamenti rateali sono inferiori a quanto concordato; rilevato che l'istanza della ricorrente, intesa ad ottenere il provvedimento cautelare di sospensione dell'impugnato avviso è stato rigettato per l'insussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Motivi della decisione

Osserva. La prima eccezione con la quale la parte ricorrente sostiene la duplicazione della pretesa è palesemente infondata in quanto la pretesa stessa è stata già definita con accertamento con adesione. Invero, a seguito della notifica del p.v. di constatazione fu predisposto atto di adesione in data 24.11.2003 in virtù del quale le imposte accertate si riducevano ad Euro 53.847,86 per Irpeg e ad Euro 23.576,26 per Ilor, ai sensi del primo comma dell'art. 8 del D.Lgs. n. 218/97. Tale normativa ha previsto che i versamenti dovevano essere effettuati entro venti giorni dalla redazione dell'atto mentre il primo versamento, peraltro parziale, è stato fatto in data 24.12.2003. Giova precisare

che, sulla base di quanto previsto dall'art. 8 con l'art. 9, la definizione si perfeziona con il versamento dell'intera imposta dovuta o con il pagamento della prima rata (comma 1 dell'art. 8) e con la prestazione della garanzia prevista dell'art. 8, comma 2. Così come strutturata la normativa, appare chiaro che il perfezionamento dell'accertamento con adesione è affidato al comportamento del contribuente che è posto in condizione di dare efficacia all'atto di adesione oppure di rendere inefficace l'intero procedimento, ipotese quest'ultima che si è realizzata per l'omessa garanzia e per i versamenti rateali inferiori a quelli concordati i quali rappresentano cause ostative al perfezionamento dell'adesione. Decaduto l'atto di adesione l'Ufficio finanziario legittimamente ha emesso avviso di accertamento motivando l'atto sulle risultanze degli accertamenti ef-

fettuati dall'Ispettorato del Lavoro circa la corresponsione di compensi "in nero" che hanno determinato maggiori ricavi in applicazione dell'incidenza del 56% del costo omesso. Allo stesso modo appare corretto il recupero dei costi indeducibili. Avverso tali rilievi mossi dall'Ufficio, la ricorrente società non ha fornito valida documentazione tesa a contestare l'operato dell'A.F., limitandosi ad una critica del tutto generica. Per quanto esposto, il Collegio ritiene di dover rigettare il ricorso e confermare l'avviso impugnato. Sussistono giusti motivi per compensare interamente tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione rigetta il ricorso e compensa le spese di giudizio.

E' PRECLUSA LA DEFINIZIONE AUTOMATICA DEI REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. XV, 25 gennaio 2006, n. 411**
Pres. Iannotti – Rel. Flora

Indennizzo percepito per la chiusura di un impianto di distribuzione di carburante – Natura – E' di indennità spettante a titolo di risarcimento danni – Assoggettabilità a tassazione separata ai sensi dell'art. 17 D.P.R. n. 917/86 lett. i) – Conseguenze – Definizione automatica ex art. 9 D.P.R. n. 289/02 – Non applicabilità

L'indennizzo percepito per la chiusura di un impianto di carburante costituisce indennità spettante a titolo di risarcimento danni derivante dalla perdita di redditi relativi a più anni, tassabile separatamente a seguito di specifica e formale richiesta ad opera del contribuente. Tale presupposto non può essere soddisfatto mediante una dichiarazione presentata ai sensi dell'art. 9 della Legge 289/02, atteso che la stessa normativa esclude che i redditi soggetti a tassazione separata possano formare oggetto di definizione automatica, potendo al più, costituire oggetto di dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8 della citata Legge 289/2002, e ciò al fine di garantire la tassazione di redditi che, in assenza di un'integrazione, rimarrebbero assolutamente sconosciuti all'erario.

Svolgimento del processo

Con tempestivo ricorso agli atti C. G. gravava l'allegato avviso di accertamento notificatogli ad iniziativa dell'Agenzia delle Entrate con il quale si era recuperato a tassa-

zione l'indennizzo percepito per la chiusura dell'impianto di carburante di cui esso ricorrente era gestore alla Via D., intervenuta in data 31-12-1998, nell'ambito della razionalizzazione del sistema di distribuzione dei carburanti, a norma dell'art. 4) della legge 15-3-1997 n. 59. Chiusura che aveva consentito ad esso ricorrente di percepire nel corso dell'anno 1999 l'indennizzo di L. 75 milioni, su cui era stata liquidata la maggiore imposta IRPEF per L. 13.875.000, oltre pene pecuniarie.

Constatava il ricorrente l'operato recupero a tassazione essendosi egli avvalso della facoltà di definizione automatica anche di questo periodo ai sensi dell'art. 9 della Legge 289/2002. In ogni caso, rilevava il difetto dei presupposti di legge per il predetto recupero, ai sensi del comma 2 dell'art.16 del T.U.I.R. n. 917/86 ed insisteva, in via subordinata, per la declaratoria di estinzione delle sanzioni pecuniarie avendo egli effettuato il relativo pagamento nella misura di un quarto ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. n. 472/97.

Concludeva, quindi, per l'annullamento dell'avviso di accertamento ed in via incidentale avanzava istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto medesimo.

Controdeduceva l'Agenzia delle Entrate che contestava la sussumibilità della indennità di che trattasi nelle voci indicate da controparte di cui alle lettere g) ed n) dell'art. 17, comma 1, del T.U.I.R., quanto piuttosto in quella di cui alla successiva lettera i) relativa alle "indennità spettanti a titolo di risarcimento anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita dei redditi relativi a più anni", con conseguente sua assoggettabilità a tassazione separata.

Contestava anche che tale indennità potesse rientrare tra le voci oggetto di condono c.d.

tombale, stante la chiara previsione di cui all'art. 9 della Legge 289/2002 relativa proprio ai redditi oggetto di tassazione separata. Analogamente era da escludere l'applicabilità al caso di specie dell'art. 17 D.Lgs. n. 472/97 avendo esso ricorrente avanzato anche istanza di accertamento con adesione.

Motivi della decisione

Con ordinanza in data 3-8-2005 la Commissione accoglieva la incidentale domanda di sospensione della esecuzione ed alla successiva udienza in data 7-12-2005 decideva come da dispositivo in atti.

La domanda va rigettata siccome infondata. La prima questione che si pone all'attenzione della Commissione è quella relativa alla spettanza della esenzione, per come invocata dal ricorrente, ai sensi delle lettere da g) ad n) dell'art. 16 D.P.R. n. 917 del 1986.

Orbene, a parte ogni questione afferente la genericità dell'argomento, risultando indicate una casistica di "introiti" tra i più disparati, e ritenendosi, quindi, più che plausibile lo specifico richiamo operato dall'ufficio alla previsione di cui alla lettera i) della medesima disposizione, deve rilevarsi che proprio la normativa invocata si limita ad elencare i titoli e le condizioni per l'operatività della tassazione separata.

Condizioni che nello specifico non risultano affatto adempiute, prima fra tutte la formulazione della relativa richiesta ad opera del contribuente, per cui, almeno sotto questo aspetto, risulta più che plausibile il recupero a tassazione dell'indennizzo in questione.

Nè, a ben vedere, può ritenersi che questa dichiarazione sia surrogata per come dal ricorrente allegato da quella presentata, anche per l'anno 1999, ai sensi della Legge 289/2002, atteso che, proprio ai sensi dell'art. 9 del medesimo testo di legge, i redditi soggetti a tassazione separata non possono formare oggetto di definizione automatica, quanto piuttosto di dichiarazione integrativa ai sensi del precedente art. 8.

La *ratio* della previsione è ovvia, atteso che

questi redditi, in carenza di questa integrazione, rimarrebbero altrimenti assolutamente sconosciuti all'erario.

Anche l'ulteriore argomento relativo alla pretesa estinzione delle sanzioni pecuniarie è destituito di fondamento, operando questa ulteriore opzione - anche - alla condizione che il contribuente non abbia acceduto all'accertamento con adesione.

P.Q.M.

Per tali complessivi motivi il ricorso va rigettato siccome infondato.

Le spese della procedura restano integralmente compensate tra le parti in ragione della obiettiva controvertibilità delle questioni trattate.

La sentenza in oggetto esamina con attenzione il difficile rapporto tra redditi soggetti a tassazione separata, condoni fiscali e accertamento con adesione.

Brevemente accenneremo all'evolversi dei fatti.

Un contribuente riceve un indennizzo nel 1999 nell'ambito della razionalizzazione del sistema di distribuzione dei carburanti a norma dell'art. 4 lett.c) della Legge 15/03/1997 n. 59.

La prima controversia tra ricorrente e Agenzia delle Entrate riguarda la classificazione del reddito a tassazione separata.

Secondo il ricorrente si tratta di reddito ricadente nel caso g) o n) dell'art. 16 del D.P.R. n. 917/86, cioè si tratterebbe di una somma ricevuta a titolo di avviamento o di redditi comprese nelle somme o nei valore nominale dei beni attribuibili alla scadenza dei contratti.

Secondo la posizione dell'Agenzia il reddito rientrerebbe nel caso della lett. i) dello stesso articolo, cioè di somme ricevute a titolo di indennizzo del risarcimento del danno subito a causa della razionalizzazione del sistema di distribuzione del carburante.

La Commissione adotta la tesi dell'Agenzia sottolineando che la questione attiene ad un argomento generico, visto che in entrambi i casi la somma percepita rientra nella stessa categoria dei redditi a tassazione separata, denominata "plusvalenze, indennità e redditi pluriennali". La norma prevede la possibilità di rinunciare alla tassazione separata di questa tipologia di reddito se conseguita da soggetti privati, ma nel caso di imprenditori individuali è necessaria una specifica richiesta in dichiarazione

dei redditi. La facoltà di opzione è stata riconosciuta dal legislatore delegante col D.P.R. n. 917/86 per attenuare le conseguenze dell'inserimento di redditi una *tantum* a formazione pluriennale nella base della tassazione progressiva (Ris. Min. al D.P.R. n. 917/86).

Dal tenore letterale della sentenza si evince che il contribuente non ha effettuato nessuna opzione, anzi non ha dichiarato il reddito oggetto della contestazione e pertanto equamente l'Agenzia ha recuperato a tassazione la somma incamerata.

La posizione del ricorrente appare anche per altri motivi poco chiara. Difatti si evince che egli abbia avanzato istanza di accertamento con adesione per definire l'avviso di accertamento notificatogli dall'Agenzia ed abbia anche estinto le pene pecuniarie nella misura di un quarto ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/97.

L'accertamento con adesione si pone come procedimento alternativo rispetto al tradizionale percorso accertamento-impugnazione-contenzioso. E' una vera e propria fase incidentale, nell'ambito dell'attività istruttoria dell'Ufficio, finalizzata a garantire un efficace contraddittorio tra le parti evitando le incertezze e i tempi lunghi del contenzioso. Nel caso in oggetto il procedimento di adesione si è attivato su iniziativa del contribuente a cui è stato notificato un avviso di accertamento non preceduto da invito a comparire (art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218/97). La presentazione dell'istanza comporta la sospensione dei termini per l'impugnazione. Se il soggetto impugna l'atto rinuncia all'istanza, se assolve anche una sola rata e presta le dovute garanzie la definizione si perfeziona e l'avviso di accertamento perde la sua efficacia. Se il ricorrente ha proposto e definito il procedimento di adesione, ha proposto ricorso avverso un avviso di accertamento oramai inefficace.

La vicenda diventa ancor più di difficile comprensione nel momento in cui risulta dalla lettura della sentenza che il contribuente ha cercato di sanare la posizione fiscale dell'anno 1999 ricorrendo al condono tombale.

Il comportamento sembra non ammissibile in base all'art. 9 della Legge 289/2002, perché sono esclusi dal condono tombale i redditi a formazione pluriennale soggetti a tassazione separata, relativamente ai quali è possibile ricorrere alla dichiarazione integrativa semplice, disciplinata dall'art. 8 della stessa legge (in termini la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, Sez. V, Sent. 13/01/2005 n. 309).

Altro ostacolo al condono tombale è stata la notifica dell'avviso di accertamento del maggior reddito ai fini Irpef.

Non si evince dalla lettura della sentenza se si trattasse di lite potenziale o pendente al 1/1/2003.

Dovrebbe, quasi certamente, trovare applicazione la disciplina dell'art. 15. Infatti in base a tale normativa erano definibili gli inviti al contraddittorio, di cui agli artt. 5 e 6 del D.Lgs. n. 218/97 per i quali all'1/1/03 non era ancora intervenuta la definizione.

Sono, all'opposto, esclusi gli inviti al contraddittorio derivanti da istanza del contribuente ai sensi dell'art. 6 comma 2 e dell'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 218/97. In tali casi, infatti, l'art. 15 trova applicazione con riferimento all'avviso di accertamento che ha indotto il contribuente ad attivare la procedura di adesione (vedi Circ. Agenzia delle Entrate n. 12 del 21/2/2003).

Pertanto il contribuente per sanare la sua posizione fiscale relativa all'anno 1999, avrebbe dovuto *in primis* definire l'avviso di accertamento a norma dell'art. 15 e, successivamente, ricorrere alla definizione agevolata di cui all'art. 8 poiché non possono essere oggetto di definizione automatica i redditi a tassazione separata.

Quindi il ricorrente avrebbe dovuto presentare, per il solo anno 1999, una dichiarazione integrativa, indicando il reddito a tassazione separata precedentemente omesso, anche se aveva fatto ricorso alla definizione automatica a norma dell'art. 9 per coprire l'intero arco temporale condonabile.

Il ricorrente ritiene di aver già corrisposto le sanzioni pecuniarie relative all'avviso di accertamento in oggetto a norma dell'art. 17 D.Lgs. n. 472/97.

La Commissione ha rilevato di non poter accogliere la richiesta perché sembrerebbe che il contribuente non ha perfezionato il suo impegno a definire l'accertamento con adesione e al contempo non si può considerare valido il ricorso al condono tombale per la parte di reddito soggetta a tassazione separata. Pertanto non trova applicazione nel caso in esame l'art. 9 bis, comma 1, L. 289/2002 che dispone la non applicazione delle sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97 a condizione che si tratti di omessi o tardivi versamenti di imposte risultanti da una dichiarazione anche integrativa presentata dal contribuente, che non è stata mai elaborata e presentata dal ricorrente.

Nicolina Vitolo

Riscossione

ALLA ESAZIONE DEL CANONE PER IL SERVIZIO IDRICO E' APPLICABILE LA PRESCRIZIONE QUINQUENNALE

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. I, 31 gennaio 2006, n. 481
Pres. Di Luccia – Rel. Fragomeno

Riscossione – Canone per il servizio idrico integrato a natura periodica – Ingiunzione di pagamento – Annuità soggette alla prescrizione quinquennale ex art. 2948 c.c. – Applicabilità – Computo del dies a quo equivalente nel caso di specie all'anno della notifica dell'ingiunzione – Non va considerato

Il diritto all'esazione del canone per l'utilizzo del servizio idrico integrato deve essere esercitato entro il termine prescrizione di cinque anni, trattandosi di pagamento periodico per il quale opera la disciplina di cui all'art. 2948, comma 1, n. 4, c.c. ed avendo cura di non tenere conto del dies a quo nonchè di considerare, ai fini del decorso della prescrizione, lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale.

Ne consegue che per i canoni dovuti per l'anno 1999 il termine di maturazione della prescrizione va contato a partire dal 2000 ed i cinque anni si concludono alla data del 31/12/2005.

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi tempestivamente proposti i Sigg.ri P. impugnavano le ingiunzioni di pagamento n. 2841/04 1999 notificata il 10/01/2005 n. 2803/04 1999 notificata l'8/1/2005, n. 2767/4/1999 notificata il 4/1/2005 e n. 2841/04/1999 notificata il 4/1/2005 e n. 2841/4/1999 notificata il

10/1/2005 tutte emesse dal Comune per il pagamento degli importi dovuti per utilizzo servizio idrico integrato relativo all'anno 1999 chiedendone l'annullamento per intervenuta prescrizione.

Il comune non risulta costituito.

All'udienza fissata per la trattazione della richiesta cautelare attese la connessione oggettiva tra le questioni i ricorsi venivano riuniti.

Motivi della decisione

I ricorsi così come riuniti sono infondati e vanno rigettati.

Infatti nel computo del termine ai fini del decorso della prescrizione ai sensi dell'art. 2962 c.c. il c.d. *dies a quo* non si conta ed inoltre essa si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale.

Orbene nella materia il termine prescrizione applicabile è quello dei cinque anni trattandosi di pagamento periodico ex art. 2948, comma 1, n. 4, c. c..

Ciò posto ne deriva che trattandosi di canoni dovuti per l'anno 1999 il termine di maturazione della prescrizione va contato a partire dal 2000 ed i cinque anni si concludono alla data del 31/12/2005.

Quindi le notifiche degli atti impugnati essendo state compiute entro tale data sono del tutto legittime ai fini della pretesa fiscale dell'ente comunale.

Ne consegue il rigetto dei ricorsi.

Le spese per giusti motivi si ritengono compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione rigetta i ricorsi riuniti. Spese compensate.

Riscossione

I NUOVI TERMINI DI DECADENZA DELLA RISCOSSIONE SONO APPLICABILI ANCHE AI CASI *SUB IUDICE*

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. XVI, 13 marzo 2006, n. 14

Pres. Ferrara – Rel. Curcio

Riscossione – Riscossione dei tributi erariali diretti ed indiretti - Liquidazione delle imposte ex artt. 36 bis D.P.R. n. 600/73 e 54 bis D.P.R. n. 633/72 – Termini previsti a pena di decadenza dalla L. 31 luglio 2005 n. 156 – Applicazione alle liquidazioni operate prima dell'entrata in vigore della legge e sub iudice – Applicabilità

I termini fissati in tema di riscossione dei tributi dall'art. 1, commi 5 bis e 5 ter, della Legge 31 luglio 2005, n. 156 - che ha dato seguito alla pronuncia della Corte Costituzionale dichiarativa della illegittimità dell'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 - si applicano non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore ancora pendenti ma anche alle situazioni che si trovano sub iudice.

Svolgimento del processo

La E.TR. SPA Concessionario per la riscossione notificava alla società SNC la cartella di pagamento n. su iscrizione a ruolo del Centro di Servizio per totali Euro 26.301,04 a titolo di IVA anno 1997.

Ricorreva nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e della E.TR. SPA, con deposito in data 4 aprile 2005, utilizzando il termine lungo concesso in caso di iscrizione a ruolo effettuato dal Centro di Servizio, la ... SNC, in persona del legale rappresentante D.I.,

rappresentato e difeso dal dr. ..., lamentando:

- la nullità della cartella di pagamento per la intervenuta decadenza dell'azione dell'Ufficio in quanto emessa in violazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 che fissa il termine per la notifica degli avvisi di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;

- la illegittimità dell'operato dell'Ufficio per invalidità derivata della cartella di pagamento perché non preceduta dal rituale invito al pagamento di cui agli articoli 54 bis e 60, comma 6, dei D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997;

- la illegittimità della iscrizione a ruolo per violazione della normativa di cui all'art. 25, comma 3 *quater*, del D.Lgs. n. 472/1997;

- la illegittimità della iscrizione a ruolo per carenza di motivazione in ordine all'omesso versamento ed alle sanzioni irrogate.

Concludeva per l'annullamento della iscrizione a ruolo.

In data 28 luglio 2004 curava la costituzione in giudizio la E.TR. SPA. che deduceva la propria estraneità in ordine ai lamentati vizi della iscrizione a ruolo di cui risponde solo l'ente impositore e conseguentemente concludeva perché venisse dichiarato il proprio difetto di legittimazione passiva, con condanna alle spese.

In data 6 ottobre 2004 si costituiva l'Agenzia delle Entrate la quale precisava che la iscrizione a ruolo era stata curata entro i termini previsti dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e tutta la successiva attività era di competenza del concessionario per l'esazione.

Esponneva altresì che l'obbligo dell'invio

dell'invito al pagamento di cui all'art. 60, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 con effetto dal 1.4.98 era stato abrogato dal D.Lgs. n. 471/1997, mentre per quanto attiene alla comunicazione ex art. 2 del D. Lgs. n. 462/1997 l'eventuale mancata ricezione faculta il contribuente a potere effettuare il versamento delle somme iscritte a ruolo per tributo ed interessi entro i 30 giorni dalla ricezione della cartella di pagamento.

Concludeva per il rigetto del ricorso con condanna alle spese di giudizio.

In data 19 gennaio 2006 la difesa ricorrente produceva memorie illustrative precisando che la legge 156/2005 aveva valore retroattivo, come stabilito con le pronunce ultime della Cassazione, e quindi l'azione dell'Ufficio, come dedotto in ricorso, era da considerarsi decaduta trovando applicazione la disciplina transitoria laddove viene previsto che per le somme dovute a seguito della attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento doveva essere notificata a pena decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Precisava che il quadro normativo richiamato in ricorso a sostegno della necessità di notificare l'invito al pagamento era restato invariato e solo per le sanzioni, ma non per il tributo, poteva procedersi alla iscrizione a ruolo in assenza dell'invito.

Anche in tale sede, faceva rilevare la parte ricorrente, l'Ufficio non aveva prodotto prova di avere curato la notifica dell'invito al pagamento.

Insisteva infine sulla dedotta violazione dell'art. 25, comma 3, quater del D.Lgs. n. 472/1997 che impone al Concessionario per la Riscossione di curare l'invio di invito al pagamento prima della emissione della cartella.

Da ultimo evidenziava che in ordine alla lamentata carenza di motivazione l'Ufficio nulla aveva eccepito prestando così acquiescenza rispetto al dedotto rilievo.

Alla pubblica udienza tenuta in data 31 gennaio 2006 sono comparsi per il contribuente il dr. ... e per l'Ufficio la dott.ssa

Il difensore della società ricorrente si riporta a quanto detto nel ricorso. La rappresentante dell'Ufficio si riporta alle controdeduzioni.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e pertanto va accolto.

Dirimente è il motivo di lagnanza relativo al mancato rispetto dei termini fissati dal Decreto Legge 17 giugno 2005, n. 106 coordinato con la legge di conversione 31 luglio 2005, n. 156.

L'applicazione di tale normativa sopravvenuta rispetto alla fattispecie all'esame, alla luce della sentenza della Cassazione, sezione Tributaria, n. 1435 del 25 gennaio 2006, la quale statuisce che, in tema di riscossione dei tributi, la disciplina introdotta dai commi 5 bis e 5 ter dell'art. 1 della citata disposizione che ha dato seguito alla pronuncia della Corte Costituzionale dichiarativa della illegittimità dell'art. 25 del D. P. R. n. 602 del 1973, si applica non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore ancora pendenti ma anche alle situazioni che si trovino *sub iudice*, come nel caso in discussione.

La cartella di pagamento, contro cui si dirige l'azione avente in oggetto l'omesso o carente versamento di IVA, si riferisce all'anno 1997 su presentazione della dichiarazione prodotta nell'anno 1998.

Dispone l'art. 5 ter che in deroga all'art. 25, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 602/73 per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001.

Orbene siccome la presentazione della dichiarazione è avvenuta nell'anno 1998, per i redditi riferiti all'anno 1997, torna applicabile la citata disposizione che fissa il termine di notifica della cartella di pagamento al massimo entro la data del 31 dicembre 2003. Dato che la notifica della cartella di paga-

mento è avvenuta il 15 aprile 2004 risulta superato l'indicato termine e quindi la cartella stessa è affetta da decadenza, con conseguente suo annullamento.

Risulta assorbito ogni altro ulteriore motivo di lagnanza.

Per la novità della questione all'esame ritiene il Collegio di disporre la totale compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Dichiara compensate le spese processuali.

I nuovi termini per le iscrizioni a ruolo, il regime transitorio per le liti pendenti e le novità in tema di coobbligati nella fase della riscossione (*).

1. La disciplina delle iscrizioni a ruolo. La Corte costituzionale - 1.1. La legge 156/2005 - 1.2. La Corte di Cassazione - 2. Giudizi pendenti e questioni connesse. La data di notifica della cartella esattoriale - 2.1. I giudizi aventi ad oggetto le attività "interne" - 2.2. Rottamazione dei ruoli e sorte dei giudizi aventi ad oggetto cartelle tardive - 2.3. E' stata eccepita la decadenza ma invocando una legge diversa - 2.4. La contestazione della decadenza non è stata fatta - 3. Conclusioni.

1. *La disciplina delle iscrizioni a ruolo. La Corte costituzionale* - Con due ordinanze, la n. 107/2003 e la n. 352/2004, la Corte costituzionale si era già interessata del termine finale entro cui le imposte, dovute in base alla dichiarazione, dovevano essere iscritte a ruolo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Queste due ordinanze sono state interlocutorie, in quanto la Corte ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni che le erano state poste.

Con la prima ordinanza la Corte, pur ammettendo l'esigenza di un termine massimo oltre il quale l'Amministrazione Finanziaria non avrebbe potuto più incassare le somme iscritte a ruolo, ha concluso, invitando il mittente a ricercare tale termine, attraverso una interpretazione adeguatrice, in disposizioni di legge diverse dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, sottoposto al suo esame, che prevedeva sì un termine a pena di decadenza, ma per la sola iscrizione a ruolo e non per la notifica al contribuente della cartella di pagamento.

Con la seconda ordinanza è stata ribadita l'esigenza di un termine perentorio, desumibile an-

che in via implicita dalla norma, ma la Corte non ha affrontato la questione, visto che il giudice remittente non chiariva quali testi normativi intendeva sottoporre al suo esame (1).

Nonostante questi moniti, fondati sull'esigenza di garantire il diritto alla difesa del contribuente, pregiudicato e reso estremamente complesso dall'obbligo a contraddire su questioni risalenti nel tempo, anche oltre il termine previsto per la conservazione dei documenti, il legislatore era rimasto inerte e la giustificazione, con molta probabilità, andava ricercata nelle difficoltà, proprie dei concessionari della riscossione, di rispettare i rigidi termini di notifica previsti a pena di decadenza e nelle difficoltà, proprie dell'Amministrazione Finanziaria, di liquidare le dichiarazioni, soprattutto con riferimento a quelle presentate prima del 1999. Dopo queste due ordinanze, con la sentenza n. 280 del 2005 la Corte costituzionale ha finalmente dissolto le incertezze sulla natura decadenziale di taluni termini, da riferire sia all'attività di liquidazione che all'attività di riscossione, provocando inoltre l'intervento del legislatore con la L. 156/2005, il cui testo a tratti confuso è stato autorevolmente interpretato dalla Corte di Cassazione (2).

Nella trattazione delle problematiche, che si intendono porre all'attenzione del lettore, è doveroso partire dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 nella parte in "cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973". Un contribuente esposto alla pretesa tributaria per un tempo indefinito o comunque troppo lungo (prescrizione decennale) vedeva pregiudicato il suo diritto alla difesa tutelato dall'art. 24 della Costituzione.

In realtà il destino dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 era segnato dalla modifica legislativa del 2001, che aveva soppresso, con effetto retroattivo, qualsiasi termine fissato a pena di decadenza (come invece esisteva, direttamente o indirettamente, prima del 1999). Dunque il rapporto tra fisco e contribuenti anziché migliorare aveva subito un inasprimento.

Successivamente, in forza dell'art. 1, co. 417, L. 311/2004, il legislatore fissò a pena di decadenza un termine di 12 mesi per la notifica della cartella di pagamento, ma tale norma si dimostrò inutile perché il termine decorreva dalla consegna dei ruoli, la quale, invece, dopo le modifiche legislative del 1999, non sottostava più ad alcun termine perentorio. Dunque esisteva un incerto *dies a quo* e un certo *dies ad quem* (termine finale) con la conseguenza che la sostanza non cambiava: il contribuente rimaneva esposto alla pretesa tributaria per

un tempo non definito ed incerto, ovvero per un tempo pari a dieci anni.

L'articolo 25 del D.P.R. n. 602/1973, di cui si discorre, ha subito tre modifiche tra il 1999 ed il 2004 e la dichiarazione di incostituzionalità ha travolto, ora in modo esplicito ora in modo implicito, queste tre versioni.

Inizialmente il D.Lgs. 46/1999 prevedeva quale termine di notifica della cartella di pagamento "l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo". Anche in questo caso i termini risultavano imprecisi, poiché la consegna dei ruoli, quale necessario antecedente logico per la predisposizione della cartella, non era soggetta ad alcun limite di tempo.

Poi, con il D.Lgs. 193/2001, il termine decadenziale (biennale) per la formazione del ruolo, previsto dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, non subiva modifiche, ma veniva soppresso il termine per la notifica della cartella, contenuto nell'art. 25 del D.P.R. 602/1973, che poteva dunque essere notificata nel termine di prescrizione decennale.

Infine con il co. 417, art. 1, L. 311/2004, veniva fissato, come già detto, un termine di natura decadenziale di 12 mesi per la notifica della cartella; ma tale mossa del legislatore risultava inutile perché il *dies a quo*, a sua volta, era estremamente mobile.

In siffatto contesto legislativo è maturata, e non poteva andare diversamente, la pronuncia di incostituzionalità, che ha colpito in modo esplicito l'articolo 25, così come modificato dal D.Lgs. 193/2001 (che aveva soppresso ogni termine), ed in modo implicito, come statuito dalla Corte, anche la precedente versione dell'art. 25 come modificato dal D.Lgs. 46/1999 - che aveva soppresso il termine per la consegna del ruolo all'esattore ex art. 24 del D.P.R. n. 602/1973.

1.1. *La legge 156/2005* - Tale pronuncia di incostituzionalità va combinata, però, con i due interventi legislativi (del 2001 e del 2005), per dirimere i legittimi dubbi che possono sorgere sulla sorte degli innumerevoli giudizi pendenti dinanzi alle commissioni tributarie, nei quali è stata contestata la normativa anteriore al D.Lgs. 46/1999 formalmente rimasta indenne a seguito della pronuncia della Corte costituzionale. Il legislatore ha agito con rapidità per colmare il pericoloso vuoto normativo, che si era venuto a creare dal 2001 in poi, ed ha modificato l'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, utilizzando la fase della conversione in legge del D.L. 106/2005. La conversione del D.L. è avvenuta con la L. 156/2005, entrata in vigore il 10 agosto 2005.

Da ora in poi tale disposizione interesserà sia le imposte dirette, sia l'Iva, sia ogni altra imposta per il cui accertamento liquidazione e riscossione è prevista l'applicazione delle norme per le imposte

sui redditi (ad es. imposte sostitutive). In particolare: è stata introdotta una nuova disciplina a regime (art. 1, comma 5-ter lett. a) per la notifica delle cartelle i cui importi scaturiscono dalle liquidazioni automatizzate ex art. 36-bis, da quelle cartolari ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, da quelle dell'Iva ex art. 54-bis e dagli accertamenti definitivi. Le somme derivanti da tali titoli, da iscrivere nei ruoli per effetto dell'art. 2, D.Lgs. 462/97 (termine biennale), dovranno essere portate a conoscenza del contribuente, a pena di decadenza, entro le nuove scadenze fissate nell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973.

E' stata introdotta una disciplina transitoria (co. 5-bis e lett. b co. 5-ter punto 2), finalizzata a regolamentare sia la sorte delle dichiarazioni non ancora liquidate, sia la sorte dei giudizi pendenti dinanzi alle commissioni tributarie.

Più precisamente l'art. 1 della L. 156/2005, contiene tre specifici commi:

La lettera a) del comma 5-ter contempla sia le liquidazioni ex 36-bis, sia quelle ex 36-ter, sia gli accertamenti che si sono resi definitivi. Inoltre per effetto del nuovo art. 23 del D.Lgs. 46/1999 i termini di decadenza previsti dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 si applicano anche all'Iva. Tale disciplina, essendo completa, perché riguarda tutte le ipotesi di liquidazione della dichiarazione, trova applicazione per tutte le dichiarazioni presentate dopo il 10 agosto 2005 e per gli accertamenti che si sono resi definitivi dopo tale data.

Dunque, questa è la disciplina a regime che prevede per le liquidazioni ex art. 36-bis ed ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 un limite per la notifica della cartella, rispettivamente, di tre o quattro anni, mentre per gli accertamenti divenuti definitivi il termine per la notifica della cartella è di due anni. Tali scadenze decorrono dall'anno in cui è stata presentata la dichiarazione o l'accertamento è divenuto definitivo e scadono il 31 dicembre. La decorrenza della predetta disposizione è il 10 agosto 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 106/2005) e tale aspetto potrà interessare le dichiarazioni che vengono presentate per effetto delle operazioni di riorganizzazione societaria (trasformazione, fusione, ...).

Il comma 5-bis è destinato a regolare le liquidazioni delle dichiarazioni che non risultano disciplinate dagli altri due commi. Più precisamente risultano regolate le liquidazioni ex art. 36-ter, relativamente alle dichiarazioni presentate nel 2002 e nel 2003 e le liquidazioni ex art. 36-bis, presentate dal 2004 fino al 9 agosto 2005.

La lettera b), punto 2, del comma 5-ter, disciplina le sole liquidazioni delle dichiarazioni ex art. 36-bis, nonché le liquidazioni delle dichiarazioni Iva, ex 54-bis del D.P.R. n. 633/72, alle quali sono stati estesi i termini decadenziali previsti nell'art. 25 (si

veda il nuovo art. 23 D.Lgs. 46/1999).

Dalla lettura combinata di questi tre commi della L. 156/2005 emergono le seguenti considerazioni: A) il regime transitorio non è chiaro (3) nella forma; viceversa, nella sostanza, è possibile delineare un certo quadro normativo. In realtà nella L. 156/2005 sono contenute, riteniamo, due discipline transitorie:

- quella specifica, espressamente denominata come tale (lettera b del co. 5-ter), che disciplina le sole liquidazioni ex art. 36-bis, per le imposte dirette ed ex art. 54-bis per l'Iva.

- quella generale e, riteniamo, residuale (co. 5-bis), giustificata dal fine di garantire l'interesse del contribuente e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti (4), che disciplina le restanti ipotesi di liquidazione delle dichiarazioni, se non deroga altre disposizioni.

Entrambe queste discipline prevedono sostanzialmente termini uguali. Probabilmente tutto nasce dall'esigenza di allungare di un anno i termini per le liquidazioni ex art. 36-bis, per le imposte dirette, ed ex art. 54-bis, per l'Iva, rispetto al nuovo termine triennale contenuto nel nuovo art. 25 del D.P.R. n. 600/1973. Dunque per avvantaggiarsi di un termine di quattro anni, il legislatore è intervenuto in deroga del nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/1973.

Questa esigenza, invece, non è stata avvertita per le liquidazioni ex art. 36-ter, già soggette, con la norma a regime, al termine quadriennale. Questa conclusione implica che lo spartiacque della disciplina transitoria, per le diverse ipotesi di liquidazioni, è il 31 dicembre 2001:

le liquidazioni delle dichiarazioni, ex art. 36-bis e 36-ter, presentate prima di tale data sono soggette ai medesimi termini (5 anni dalla data di presentazione della dichiarazione);

le liquidazioni delle dichiarazioni, ma solo ex art. 36-bis, presentate nel 2002 e 2003 potranno essere liquidate (in deroga alla disciplina a regime) entro il più ampio termine di quattro anni. Per tali dichiarazioni, invece, le liquidazioni ex art. 36-ter già a regime sono soggette al termine di quattro anni.

Tale conclusione risulta conforme a quanto enunciato dalla Cassazione (5). E' innegabile che persiste una certa confusione, causata dalla paura di qualche buco normativo e dalla fretta del legislatore, che ha inserito qualche disposizione di troppo che andrebbe espunta, ovvero:

se venisse rimosso l'intero co. 5-bis, la conseguenza è che le liquidazioni ex art. 36-ter, anche relative a dichiarazioni ante 2001 (ad es. 1998), sarebbero soggette ad un termine di decadenza quadriennale, non operando alcuna deroga rispetto alla nuova versione dell'art. 25-bis;

se venisse rimossa solo una parte del predetto co. 5-bis, ovvero la lettera a), l'unica conseguenza è

che il co. 5-bis diventerebbe una copia, neanche troppo perfetta, dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973. Questa seconda ipotesi è preferibile perché determina minori problemi di coordinamento tra le norme.

B) L'Iva, per le dichiarazioni presentate a partire dal 1999, andava liquidata ex art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, e doveva essere iscritta a ruolo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (6). Invece, per le dichiarazioni presentate prima del 1999, l'Iva andava (7) iscritta a ruolo entro i termini per l'accertamento. Inoltre il novellato art. 23 del D.Lgs. n. 46/1999 ha esteso all'Iva i termini decadenziali previsti nell'art. 25, D.P.R. n. 602/73. Pertanto riteniamo che le conclusioni raggiunte e, quelle di seguito riportate, per le imposte dirette sono parimenti estensibili all'Iva (8). Si veda anche il succ. par. 2.1..

1.2. *La Corte di Cassazione* – Il regime transitorio è stato autorevolmente ed immediatamente ricostruito dalla Corte di Cassazione, che con la sentenza n. 26104/2005 ha fissato alcuni principi:

A) le diverse fasi del procedimento di liquidazione dei tributi ex art. 36-bis hanno un rilievo unitario e la data di notificazione della cartella è l'unico aspetto rilevante per il contribuente. La Cassazione ha così sostanzialmente ripreso le conclusioni della Corte costituzionale: tutte le fasi interne (la liquidazione automatizzata, la formazione del ruolo, la consegna del ruolo) interessano esclusivamente i rapporti tra l'Amministrazione Finanziaria ed il concessionario della riscossione, rispetto ai quali rimane estraneo il contribuente.

L'unico momento rilevante per il contribuente è la data di notifica della cartella di pagamento, mentre le altre fasi propedeutiche alla formazione della cartella non gli attribuiscono alcun interesse giuridicamente rilevante, tutelabile dinanzi alle commissioni tributarie. Su tale aspetto intendo solo aggiungere che l'unico interesse giuridicamente rilevante per il contribuente è costituito dal diritto ad ottenere la comunicazione, prevista dall'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette e dall'art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 per l'Iva (9), con la quale l'Amministrazione Finanziaria accorda il beneficio della riduzione delle sanzioni ad 1/3 qualora il contribuente provveda al pagamento, entro 30 giorni, delle somme liquidate ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 o ex art. 54-bis del D.P.R. n. 633/72.

La conclusione a cui perviene la Corte costituzionale, ribadita dalla Cassazione, circa la natura preparatoria delle attività necessarie per la predisposizione della cartella, rende di fatto inutile qualsiasi indagine circa la regola del *tempus regit actum*, secondo cui l'atto deve uniformarsi alla legge vigente nel momento in cui esso viene emanato.

Dunque sia la Corte costituzionale, sia la Suprema Corte, hanno statuito che le attività finalizzate alla liquidazione delle dichiarazioni hanno solo un ri-

lievo interno. Più precisamente la Corte costituzionale ha affermato: “E’ del tutto ovvio, infatti, che a questa Corte è preclusa la possibilità di determinare essa tale termine, competendo la sua individuazione (10) alla ragionevole discrezionalità del legislatore, così come le è precluso, dalla struttura del procedimento, di individuare in taluno di quelli già previsti dalla legge – ma per attività interne all’amministrazione – un termine che possa disciplinare anche la (successiva) notifica della cartella al contribuente”. Se ciò va accettato, non è chiaro come la natura interna e preparatoria di tali attività, poteva ritenersi compatibile con la natura decadenziale del termine fissato dall’art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, oramai soppresso (11).

Il diritto alla difesa del contribuente è adeguatamente garantito dalla data di notifica della cartella perché essa è direttamente rilevabile dal contribuente e dalla commissione tributaria.

B) Altresì la Corte di Cassazione ha assunto una posizione decisiva sul regime transitorio da applicare ai giudizi pendenti, non ancora definiti con sentenza passata in giudicato. Anzi, su tale punto, la Corte di Cassazione è andata oltre, facendo anche delle opportune precisazioni su cosa il legislatore avrebbe dovuto fare e non ha fatto con l’emanazione della L. 156/2005.

Tali adeguate ed opportune precisazioni della Cassazione sono state originate dalla particolare tecnica utilizzata dal legislatore, che non ha emanato una disposizione di legge *ex novo*, ma ha preferito, tra l’altro, modificare l’art. 36 di un “anziano” decreto del 1999, ovvero il D.Lgs. n. 46/1999, tramite il comma *5-ter*, lett. b). Vi è di più: il legislatore ha lasciato “in piedi”, forse involontariamente, il comma *2-bis* del predetto art. 36 (ciò che il legislatore non ha fatto è proprio l’abrogazione espressa di questo comma *2-bis*), che consentiva l’applicazione delle vecchie regole, contenute negli artt. 24, 25, ... del previgente D.P.R. n. 602/1973, per i ruoli formati fino al 30 settembre 1999.

In realtà l’art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, nella versione ante 1999, non è stato oggetto di pronuncia di incostituzionalità, salvo quanto si dirà in seguito, perché le diverse attività strumentali per la liquidazione della dichiarazione risultavano concatenate le une alle altre, e, dunque, alla fine esistevano dei termini, seppur non esplicitamente perentori (12). Infatti era previsto un termine decadenziale per la formazione del ruolo – 5 anni dalla presentazione della dichiarazione -; il ruolo, poi, andava consegnato all’esattore almeno 90 giorni prima della scadenza; infine la cartella andava notificata entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo era stato consegnato all’esattore. Questa vecchia normativa, applicabile in via transitoria proprio per effetto del comma *2-bis*, art. 36 D.Lgs. n. 46/1999, avrebbe potuto favorire il salvataggio di taluni giudizi pendenti aventi ad oggetto particolari ipotesi di cartel-

le esattoriali.

Più precisamente le cartelle esattoriali che potevano essere salvate erano quelle notificate al massimo entro il giorno cinque del mese di aprile, nel caso in cui il ruolo fosse stato formato il 31 dicembre. Ad es. la liquidazione della dichiarazione dei redditi presentata nel 1992 poteva ritenersi tempestiva se la corrispondente cartella di pagamento fosse stata notificata, seguendo le vecchie regole, al massimo fino al 5 aprile 1998 (nel caso in cui il ruolo fosse stato formato il 31 dicembre) (13). Viceversa con le nuove regole transitorie, la notifica della cartella di pagamento è valida solo se fatta entro il 31 dicembre 1997. Dunque le notifiche tra il 31 dicembre 1997 ed il 5 aprile 1998, sono diventate tardive per effetto della nuova norma transitoria, nonostante la permanenza del predetto comma *2-bis* art. 36, D.Lgs. n. 46/1999, il quale deve (doveva – si veda dopo) ritenersi implicitamente abrogato.

In realtà la vicenda esaminata dalla Corte di Cassazione interessava la liquidazione di una dichiarazione di condono ex L. 413/91 presentata nel 1992 (cfr. art. 39, co. 3, L. 413/91), la cui cartella esattoriale doveva essere notificata al massimo entro il 5 aprile 1998, nel caso in cui il ruolo fosse stato formato il 31 dicembre. Siccome la notifica della cartella, nel caso sottoposto al giudizio della Corte, era avvenuta il 22 giugno 1998, ne scaturiva che, pur volendo applicare la vecchia normativa, la notifica comunque risultava tardiva.

Ma la Corte è andata al di là del caso concreto, ed ha affermato che la decisione non sarebbe stata diversa nel caso in cui la notifica fosse avvenuta entro il 5 aprile 1998, così come, in astratto, avrebbe potuto consentire il co. *2-bis*, dell’art. 36 del D.Lgs. n. 46/1999, perché tale ultima disposizione è oramai divenuta un “relictio storico”, senza alcun valore e che non può più essere utilizzata dall’Amministrazione Finanziaria.

A nostro modo di vedere, dunque, per i giudizi in corso rimarrà solo da verificare se la cartella esattoriale è stata notificata o meno nei termini previsti dalle nuove disposizioni contenute nella lettera b) del co. *5-ter*, punto 2 e nel co. *5-bis*. Potrebbe risultare ad es. che il nuovo termine di scadenza, previsto dalla L. 156/2005, non sia stato rispettato. La conclusione di tale ragionamento è che la disciplina transitoria regola i precedenti rapporti fin dal loro inizio; dunque, si legge nella sentenza, è come se l’azione amministrativa tributaria fosse stata regolata *ab initio* dai termini previsti nella L. 156/2005. Questo effetto, rappresenta l’ulteriore conferma, che i termini previsti per le diverse fasi propedeutiche per la notifica della cartella, non attribuiscono più al contribuente, *ab initio*, alcuna situazione giuridicamente tutelabile dinanzi al giudice tributario.

Per riportare il tutto in termini di maggiore concretezza e praticità, ad es., la cartella esattoriale per le dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, in base alla nuova legge, andava notificata entro cinque anni; per le dichiarazioni presentate tra il 2002 ed il 2003 gli anni si riducono a quattro, mentre per le dichiarazioni presentate dal 2004 in poi la notifica della cartella va fatta, per le liquidazioni ex art. 36-bis, entro tre anni a partire dalla data di presentazione della dichiarazione. Dunque la cartella esattoriale per le dichiarazioni presentate ad es. nel 2000 andava notificata entro il 31/12 del 2005, e così via a ritroso. Tutti questi termini scadono il 31 dicembre.

Volendo schematizzare la diacronia delle norme sulla riscossione si ha:

Diacronia delle norme sulla riscossione

Dal: 1994

Formazione ruolo art. 17: 5 anni a pena di decadenza

Consegna ruolo art. 24: 90 gg. prima della scadenza

Notifica cartella art. 25: Entro il giorno 5 del mese successivo

Dal: 1999

Formazione ruolo art. 17: 2 anni a pena di decadenza somme ex art. 36 bis; 3 anni a pena di decadenza somme ex art. 36-ter (nt. 1)

Consegna ruolo art. 24: Il DM 321/1999 non prevede termini perentori

Notifica cartella art. 25: Entro 4 mesi dalla consegna del ruolo.

Dal: 2001-2004

Formazione ruolo art.: ---

Consegna ruolo art. 24: ---

Notifica cartella art. 25: Nessun termine 9/6/01-31/12/04

Dal: 2005

Formazione ruolo art.: ---

Consegna ruolo art. 24: ---

Notifica cartella art. 25: Entro 12 mesi dalla consegna del ruolo

Dal: 10/8

Formazione ruolo art.: Soppresso (dal 10/8/2005)

Consegna ruolo art. 24: ---

Notifica cartella art. 25: Nuovo regime

Nt. 1: per le dichiarazioni presentate a partire dal 1/1/1999

Concludendo i passaggi fondamentali della sentenza sono tre:

- con l'intervento del 2001 (anzi dal 1999) il legislatore aveva rimosso, con effetto retroattivo, qualsiasi limite per la notifica delle cartelle esattoriali, legittimando, dunque, un termine di prescrizione decennale, che risultava applicabile ai nuovi rapporti, ma soprattutto risultava applicabile ai vecchi rapporti, conformemente alle intenzioni del legisla-

tore di recuperare le imposte scaturenti dalle "vecchie" dichiarazioni presentate prima del 1999, rispetto alle quali i ritardi accumulati dall'Amministrazione e dai concessionari della riscossione erano notevoli. Dunque i limiti di tempo così rimossi non potevano essere più implicitamente "ristabiliti", perché solo una nuova legge (appunto la L. 156/2005) poteva disciplinare *ex novo* tutte le fattispecie passate.

- Il termine di prescrizione decennale, applicabile prima della L. 156/2005, risultava però incompatibile con il diritto alla difesa, riconosciuto dall'art. 24 della Costituzione; dunque era necessario, in luogo del termine decennale, un periodo più breve, coerente con il tipo di attività che l'Amministrazione deve svolgere per calcolare le imposte dovute e non versate dal contribuente - La L. 156/2005, che non è il frutto di una libera opzione del legislatore, ha introdotto in concreto un termine, ovviamente più breve di quello decennale, la cui applicazione non può che riguardare tutti i rapporti passati non ancora esauriti. La vecchia normativa (anche precedente al 1999), essendo stata travolta anche dall'intervento abrogativo del 2001, non poteva più essere recuperata. Ecco, si ripete, il motivo per cui il co. 2-bis, dell'art. 36 D.Lgs. n. 46/1999, è da considerarsi un relitto "storico".

2. *Giudizi pendenti e questioni connesse. La data di notifica della cartella esattoriale* - La prima questione da risolvere è quella di stabilire quando una cartella esattoriale deve ritenersi notificata. La questione che a prima vista può risultare pacifica in realtà non lo è. Ad es. la Regione Campania, impegnata nel recupero delle tasse automobilistiche non pagate, ha diramato un comunicato ai diversi ordini professionali con cui ha invitato i contribuenti a non impugnare tali avvisi, anche se giunti dopo il 31 dicembre, perché ciò che rileverebbe al fine di stabilire se c'è stata o meno decadenza, è il giorno della spedizione dell'avviso da parte dell'Amministrazione e non il giorno di ricezione dell'atto da parte del contribuente. Tale conclusione, a dire dell'amministrazione, portatrice di un evidente interesse di parte, sarebbe confortata da una pronuncia della Corte costituzionale (14). Siffatte conclusioni non possono essere applicate ai provvedimenti amministrativi o alle cartelle di pagamento, in quanto a ben vedere la pronuncia della Corte costituzionale interessa i soli atti processuali, ovvero i soli atti compiuti durante lo svolgimento di un giudizio dinanzi alle commissioni tributarie.

Ciò che rileva ai fini della notifica dei provvedimenti amministrativi è la data di ricezione da parte del contribuente, perché tali atti, compresa la cartella esattoriale, per effetto della loro natura recettizia, non ammettono l'applicazione delle regole proprie degli atti processuali per i quali, invece, la

fase della notifica si scinde in due momenti entrambi giuridicamente rilevanti: la data di spedizione, per stabilire se il notificante ha rispettato il termine di notificazione ai fini della decadenza processuale e la data di ricezione, invece, per verificare il rispetto dei termini della controparte nel compimento delle conseguenti attività processuali. Tale sdoppiamento dei termini, riguardando i soli atti processuali, come ribadito ad es. dalla Corte costituzionale (15), ben potrà essere applicato per la costituzione in giudizio presso le commissioni tributarie che ora ammette, come valido mezzo di trasmissione, il servizio postale (16).

2.1. *I giudizi aventi ad oggetto le attività "interne"* – Non solo l'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, ma l'intero *timing* delle liquidazioni ex art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, ha determinato un contenzioso davvero abbondante. Circa l'art. 36-*bis*, ricordiamo il pericoloso e deciso orientamento giurisprudenziale con il quale fu ritenuto perentorio il termine per la liquidazione della dichiarazione, che costrinse il legislatore ad emanare l'art. 28, L. 449/1997, per precisare che i termini per le liquidazioni dovevano intendersi ordinatori e non perentori. La portata di tale norma "interpretativa" è stata, nel 2002, ridimensionata dalla Cassazione, che l'ha ritenuta applicabile solo a quei termini non ancora scaduti, mentre quelli già scaduti (17) non potevano "rivivere" per effetto della modifica di legge. Successivamente nel 2004, la Cassazione, stavolta a sezioni unite, ha stabilito che la scadenza di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, nella versione in vigore fino al 31/12/98, aveva natura meramente esortativa (18) e non poteva affatto considerarsi perentoria.

La natura preparatoria di queste attività intermedie, stabilita dalla Corte costituzionale e poi dalla Suprema Corte, ha di fatto posto nel nulla queste contestazioni, che attribuivano rilievo "esterno" e, dunque, legalmente rilevante a tali attività, come confermato peraltro da qualche pronuncia della stessa Corte di Cassazione, che aveva ritenuto decadenziale e non ordinatorio il termine di riscossione anche per l'Iva (19). Pertanto la liquidazione di una dichiarazione iva presentata nel 1998, il cui ruolo è stato formato e consegnato all'intendenza di finanza nel 2003, risulta tardiva in base alle vecchie regole – che prevedevano quattro anni –, mentre in base alle nuove regole – cinque anni – risulta tempestiva se la cartella è stata notificata al contribuente entro il 31 dicembre 2003.

2.2. *Rottamazione dei ruoli e sorte dei giudizi aventi ad oggetto cartelle tardive* - Un'altra questione che pure potrebbe porsi, relativamente ai giudizi pendenti, riguarda il caso in cui il contribuente abbia aderito alla rottamazione dei ruoli, corrispondendo il 25% dell'importo iscritto a ruolo (art. 12 L. 289/2002), senza rispettare le scadenze poste dalla legge.

Per questi giudizi, che sembrano numerosi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il condono è invalido e le somme versate costituiscono un acconto del dovuto (20). Orbene nel caso in cui il giudizio sulla tempestività della cartella non sia ancora terminato con sentenza passata in giudicato e, a patto che sussistano i presupposti per ritenere tardiva la cartella esattoriale a seguito della nuova legge, l'ufficio si troverà dinanzi ad una scelta:

a) ritenere valido il condono a condizione che il contribuente versi il residuo 20% del condono, b) oppure respingere la domanda di condono, esponendosi al rischio di dover rimborsare le somme versate a seguito del condono (praticamente la prima rata pari all'80% del dovuto). Sul punto è già intervenuta qualche sentenza favorevole al contribuente (21), precisando che la decadenza dal beneficio del condono non può essere pronunciata se non è espressamente prevista dalla legge, sempreché il contribuente, nella sostanza, abbia corrisposto o corrisponderà il dovuto.

2.3. *E' stata eccepita la decadenza ma invocando una legge diversa* - Se il giudicato non si è ancora formato si pone il problema di comprendere se le disposizioni di legge, poste a base dell'eccezione di decadenza tempestivamente formulata nel ricorso introduttivo, possono essere sostituite, in corso di giudizio, con quelle contenute nella L. 156/2005, visto che l'integrazione è ammessa solo a seguito del deposito di documenti non conosciuti prima, ex art. 24 co. 2 del D.Lgs. n. 546/92. Altresì, per effetto dell'art. 57, nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e non possono proporsi nuove eccezioni, che non siano rilevabili anche d'ufficio.

Ad es. in primo grado potrebbe essere stata eccepita la decadenza invocando la violazione del termine di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e non dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973. Dunque applicando le nuove norme, non sussistendo più la violazione del termine di cui all'art. 36-*bis*, che ha un rilievo solo interno, ci si pone il problema se, in presenza dei presupposti, potrà essere eccepita la decadenza come disciplinata dalla L. 156/2005. La stessa commissione tributaria, in forza del principio del chiesto e del pronunciato, non potrebbe decidere su un motivo diverso.

Recentemente la Suprema Corte (22) ha statuito: "si ha domanda nuova, inammissibile in appello, per modificazione della *causa petendi* solo quando i nuovi elementi, dedotti innanzi al giudice di secondo grado, comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, modificando l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controver-

sia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio”. Pertanto è ammesso il richiamo alla nuova normativa per sostenere l’eccezione di decadenza, la quale nei precedenti giudizi era stata basata su altre disposizioni di legge.

2.4. *La contestazione della decadenza non è stata avanzata* – Di recente, questo profilo è stato affrontato e deciso dalle sezioni unite della Corte di Cassazione, che contestualmente hanno risolto sia la questione della sanabilità dei vizi attinenti alla notificazione degli atti impositivi, sia, appunto, la rilevanza del vizio della decadenza.

Ebbene con questa importante pronuncia la Corte: - ha concluso, superando “parzialmente” la natura recettizia dell’atto tributario (23), che la proposizione del ricorso sana la notifica irregolare, ex artt. 156 e 160 del c.p.c., se e nella misura in cui il contribuente, svolgendo adeguate difese, dimostra di aver conosciuto l’atto;

- ha affermato che il contribuente ha l’onere di eccepire la decadenza nel ricorso introduttivo dinanzi alle Commissioni Tributarie, escludendosi un potere di declaratoria *ex officio* del giudice” (24).

Dunque il contribuente aveva ed ha l’onere di eccepire la decadenza, nel termine di 60 giorni dalla notifica dell’atto (25), pena la sanatoria del vizio. Incidentalmente si osserva che la dichiarazione di incostituzionalità, qualora investa una norma di tipo sostanziale, rende opportuno l’annullamento dell’atto da parte dell’Amministrazione Finanziaria (26), facendo così prevalere la dichiarazione di incostituzionalità sulla definitività dell’atto per mancata impugnazione nei termini (27). Invece nel tema qui affrontato la dichiarazione di incostituzionalità riguarda una norma di tipo procedimentale.

3. *Conclusioni* - La liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione consta di diverse fasi, ma per il contribuente soltanto la data di notifica della cartella di pagamento costituisce l’aspetto giuridicamente tutelabile; dunque gli eventuali ritardi nelle attività propedeutiche per la predisposizione della cartella di pagamento non invalideranno più l’obbligazione tributaria.

Tale conclusione è stata estesa anche ai numerosi giudizi pendenti, per effetto dell’intervento congiunto, Corte costituzionale / Legislatore / Corte di Cassazione. Si è visto, altresì, come lo *ius superveniens* incida sui giudizi in corso qualora la decadenza sia stata formulata nel giudizio di primo grado ma per motivi diversi da quelli resi possibili con la L. 156/2005.

Giuseppe Rocco

Note:

- * L’articolo riproduce l’intervento fatto in occasione del convegno “Recente giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione. Teoria e pratica tributaria”, tenutosi l’8 marzo 2006, presso l’Università di Salerno, facoltà di Economia, per commemorare il 10° anniversario della morte del prof. Antonio Pistone.
- (1) Per una recente analisi cfr. M. ALLENA, *I termini della riscossione: moniti della Corte costituzionale ed interventi del legislatore*, in “Riv. dir. trib.”, 2005, II, pagg. 659 e seguenti, nonché A. CARINCI, *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/1973*, in *Rass. Trib.*, 2005, pagg. 1669 e seguenti.
 - (2) Cass., 30 novembre 2005, n. 26104, in “Riv. dir. trib.”, 2005, II, pag. 607, con nota di L. CARPENTIERI, *La ridefinizione del procedimento di accertamento e riscossione nella sentenza sui termini di notifica della cartella di pagamento: la Corte costituzionale gioca d’anticipo sul legislatore e ne orienta i comportamenti futuri (... e passati)*.
 - (3) Cfr. A. GASTALDO, N. RAGGI, *Il termine di notifica della cartella di pagamento*, in “Dir. prat. trib.”, 2005, II, pag. 1124, nonché A. CARINCI, *op. cit.*, pagg. 1682 e seguenti.
 - (4) Il testo di legge prevede: “Al fine di garantire l’interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l’interesse pubblico allariscossione dei crediti tributari, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: ...”.
 - (5) A tal fine, messa da parte qualche leggera imprecisione, si veda il punto 3.4.2 della Cass., 30 novembre 2005, n. 26104.
 - (6) Così l’art. 2 del D.Lgs. n. 462 del 18 dicembre 1997 (Unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione ...).
 - (7) Si riporta l’art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 nella versione in vigore fino al 1998: “Le imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, comprese quelle riscuotibili mediante versamento diretto e non versate, devono essere iscritte in ruoli formati e consegnati all’intendenza di finanza, a pena di decadenza, entro il termine di cui al primo comma dell’art. 43 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600”. Per l’iva il riferimento era all’art. 57 del D.P.R. n.

- 633/1972 anziché all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973. Inoltre l'applicabilità dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, è stata legislativamente prevista a decorrere dal 1999, con l'art. 23 del D.Lgs. n. 46/1999; invece prima del 1999 si riteneva comunque applicabile l'art. 17, nel testo antecedente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 46/1999, per effetto dell'art. 67 del D.P.R. n. 43/1988.
- (8) Cfr. Cass., 10 aprile 2006, n. 8368 e Cass., 8 luglio 2004, n. 12587.
- (9) Si veda anche l'art. 2 del D.Lgs. n. 462/97.
- (10) Cfr. M. ALLENA, *op. cit.*, pagg. 675 e seguenti, che ha affrontato la natura giuridica di questo monito, il quale non costituisce parte della *ratio decidendi* su cui si fonda il dispositivo.
- (11) L'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 prevedeva che "Le somme dovute dai contribuenti sono iscritte in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza: entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni ...".
- (12) Per la perentorietà dei termini ex art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, nel testo vigente ante 1999, si veda Cass., 19 luglio 1999, n. 7662.
- (13) Per la perentorietà di tale termine si veda Cass., 7 gennaio 2004, n. 10.
- (14) Corte Cost., 26 novembre 2002, n. 477.
- (15) Corte Cost., ord. 12 marzo 2004, n. 97.
- (16) Si veda P. PARISI, *La costituzione in giudizio a mezzo del servizio postale nel processo tributario*, in "Dir. prat. trib.", 2004, I, pagg. 601 e seguenti. Si veda anche l'art. 16, D. Lgs. 546/1992 rubricato "Comunicazioni e notificazioni", che da sempre prevede per le notificazioni a mezzo del servizio postale la data di spedizione.
- (17) Così Cass., 9 dicembre 2002, n. 17507, in "Boll. trib.", 2003, pag. 213. Invece per la perentorietà dei termini ex art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, nel testo vigente ante 1999, si veda una isolata pronuncia, Cass., 19 luglio 1999, n. 7662. Si veda Comm. Trib. Reg., Lombardia, 15 settembre 2004, n. 144 in "Boll. Trib.", 2006, pag. 517.
- (18) Così Cass., SS.UU., 12 novembre 2004, n. 21498 in "Boll. trib.", 2005, pag. 1328.
- (19) In tal senso Cass., 8 luglio 2004, n. 12587. Si veda, anche, l'art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997 (Unificazione ai fini fiscali e contributivi, delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento).
- (20) Per la "rottamazione dei ruoli" ex art. 12 L. 289/2002 si veda la Ris. 125/2005, mentre per il condono degli omessi o tardivi versamenti, ex art. 9-bis si veda la Circ. 36/2005.
- (21) T. Morina, *Versamenti tardivi, primi condoni salvi*, in "Il Sole 24 Ore", 12 maggio 2006, pag. 25 a commento della Comm. Trib. Prov., Matera, 29 novembre 2005, n. 174.
- (22) Cass., 23 maggio 2005, n. 10864.
- (23) C. GLENDI, *Per le notifiche restano i dubbi*, in "Il sole 24 ore", 30 ottobre 2004, pag. 23, che critica tale posizione della Cass., SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854. Si v. anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, I, 2003, pag. 220, che sottolinea come i vizi di notifica sono vizi (formali) dell'atto che, dunque, non vengono sanati con la proposizione del ricorso.
- (24) F. TESAURO, *op. cit.*, pag. 220, secondo cui la scadenza del termine non estingue il potere dell'ufficio, altrimenti dovrebbe parlarsi di atto inesistente. Si v. anche G. FALSITTA, *op. cit.*, I, Padova, 2003, pag. 420. Per la recentissima giurisprudenza, in materia di Iva, si rinvia a Cass., 25 gennaio 2006, n. 1434. Si v. anche E. MANZON, *Avviso di accertamento iva notificato oltre il termine di legge: inesistenza ovvero illegittimità dell'atto non rilevabile d'ufficio da parte del giudice tributario?*, in "Riv. dir. trib.", 2000, II, pagg. 94 e seguenti, a commento della Cass., 16 gennaio 1999, n. 404.
- (25) Per una contestazione tardiva della decadenza, fatta dopo 60 giorni dalla notifica dell'atto, si rimanda a Cass., 26 giugno 2001, n. 14575, commentata da A. VIGNOLI, *La tardività dell'atto impugnato tra nullità ed inesistenza*, in "Rass. trib.", 2002, pag. 340.
- (26) Cfr. V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, pag. 123.
- (27) Cfr. D. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, pag. 265, che ritiene opportuno un tale comportamento da parte dell'Amministrazione. Si v. anche A. MERCATALI, *Un vecchio problema in una prospettiva nuova: effetti della dichiarazione di incostituzionalità di una norma tributaria sui rapporti definiti, ma non estinti con pagamento*, in "Giust. civ.", 1976, II, 1840.

Procedimento e processo

LA COMPETENZA GIURISDIZIONALE IN TEMA DI CONTRIBUTO AL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE APPARTIENE AL GIUDICE TRIBUTARIO

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. X, 12 ottobre 2005, n. 350

Pres. Apicella – Rel. Russo

Procedimento e processo – Contributi dovuti dal datore di lavoro al Servizio Sanitario Nazionale – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste

Le controversie relative alla spettanza e all'ammontare dei contributi al Servizio Sanitario Nazionale appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Svolgimento del processo

Viene proposto ricorso avverso cartelle di pagamento per iscrizione a ruolo da parte dell'Inps di contributi previdenziali obbligatori omessi, comprendenti somme aggiuntive per il Servizio Sanitario Nazionale per la gestione di lavoratori agricoli dipendenti per il periodo 1983-1986-1992. La parte ricorrente deduce 1) la nullità della cartella e del ruolo (per mancata sottoscrizione da parte di funzionario legittimato; per mancata conformità ai requisiti prescritti con D.M.; per mancato rispetto del termine ex art. 25 D.P.R. n. 602/73; per mancata descrizione del credito azionato; per difetto di esauriente motivazione; 2) il decorso dei termini di prescrizione e di decadenza; 3) l'infondatezza e mancata certezza della pretesa creditoria, sia perché l'Istituto, dopo il trasferimento ad esso delle funzioni originariamente dello Scau non aveva provveduto ad aggiornare gli estratti conto delle aziende agricole sia perché gli importi effettivamente dovuti erano stati regolarmente pagati; 4)

l'erronea determinazione delle sanzioni. L'Inps resiste.

Motivi della decisione

Deve, innanzi tutto, osservarsi che sussiste attualmente la giurisdizione tributaria quanto ai contributi dovuti e non versati, riservati al Servizio Sanitario Nazionale e riscossi dall'Inps nei confronti dei datori di lavoro. Nel giudizio in esame poi, risulta legittimamente evocato, quale contraddittore litisconsorte necessario la s.p.a. S.C.C.I., società di cartolarizzazione cessionaria dei crediti dell'Inps, che, all'esito della cartolarizzazione, si limita a formare il relativo ruolo e a procedere all'iscrizione, ed assume la qualità di mandatario con rappresentanza *ex contractu* del cessionario.

Nel merito va osservato che la cartella esattoriale è atto assimilabile al decreto ingiuntivo con pedissequo precetto e che il merito della controversia è affidato ad un processo di cognizione strutturato secondo un modulo impugnatorio caratterizzato da una sostanziale inversione delle parti, anche per quel che concerne gli oneri probatori, per cui chi agisce in giudizio è convenuto sostanziale, l'istituto convenuto in opposizione, essendo attore sostanziale, è onerato della prova dei fatti costitutivi della propria pretesa, con la conseguenza che esso è tenuto a provare l'esistenza dei lavori soggetti alla contribuzione iscritta a ruolo e l'obbligo e l'entità di essa (cfr. Trib. Genova 10/4/2002, in "Guida al Lavoro 2002, n. 28, 35), sicché va accolto il ricorso tendente ad ottenere l'annullamento della cartella esattoriale con la quale si richiede il pagamento di presunti crediti qualora non sia stata data alcuna prova in

giudizio dell'esistenza di tali crediti, nè può ritenersi sufficiente, quale prova dell'esistenza del credito, la generica indicazione di esso contenuta nella cartella opposta (Trib. Salerno 20 Dicembre 2001, in Guida al Lavoro 2002, n. 14, 49, con nota di F. Focillo), in quanto la mancanza di allegazioni probatorie sufficienti in ordine alla sussistenza della pretesa tributaria e all'ammontare del credito, se non toglie validità all'accertamento, comporta pur sempre l'accoglimento dell'opposizione del contribuente per difetto di prova in ordine agli elementi concreti in base ai quali si è proceduto alla determinazione del credito stesso (Cass. 28/8/1997 n. 7779).

Nel caso in esame la dimostrazione dei crediti pretesi è affidata, esclusivamente ad

estratti affatto informi e succinti di situazioni contabili, contestati dal ricorrente, contenenti mere enunciazioni sommatorie, sprovvisti di enumerazioni analitiche e di richiami a posizioni contributive concretamente individuabili ed analizzabili storicamente e criticamente, ovvero a dichiarazioni contributive (confessorie) del datore di lavoro non seguite dal pagamento, con pregiudizio pressoché assoluto del diritto di difesa dell'ingiunto e dell'onere probatorio, nonostante la rilevanza della pretesa, sicchè, in applicazione dei principi dianzi richiamati le cartelle impugnate vanno annullate.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e annulla le cartelle impugnate. Spese compensate

NON E' AMMISSIBILE UN SOLO RICORSO PROPOSTO DA PIU' PARTI CONTRO ATTI DIVERSI ANCHE SE CONCERNENTI LE MEDESIME QUESTIONI

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sez. X, 12 ottobre 2005, n. 357**
Pres. Apicella - Rel. Della Monica

Procedimento e processo – Atti impositivi concernenti medesime questioni ma soggetti passivi diversi – Contestuale impugnazione delle stesse con un unico ricorso (c.d. ricorso collettivo-cumulativo) – Inammissibilità – Sussiste – Rilevabilità d'ufficio – Sussiste

E' inammissibile l'impugnazione proposta con un unico atto avverso provvedimenti diversi emessi all'esito di procedimenti accertativi distinti, seppur suscettibili delle medesime soluzioni.

Tale inammissibilità, rilevabile d'ufficio, trova supporto normativo alla sua operatività nell'art. 18 n. 2 lett. d) del D.Lgs. n. 546/92, il quale stabilisce che il ricorso deve riguardare l'atto impugnato, e nell'art. 29 del D.Lgs. cit. che attribuisce al giudice il potere di disporre la riunione dei ricorsi, soltanto nella fase contenziosa già instaurata.

Svolgimento del processo
e Motivi della decisione

Premesso che con il ricorso in oggetto, S. A., L. M., P. L.F. A., F. G., I. C., A. F.A., e D.M., rappresentati e difesi dall'avv. ..., hanno impugnato con ricorso cumulativo n. 8 cartelle di pagamento, ciascuna riferita a contributo consortile emesse per conto del Consorzio di Bonifica Agro Nocerino Sarne-

se; ritenuto che, in tema d'impugnazioni, costituisce principio generale che l'impugnazione in unico contestuale atto di una pluralità di provvedimenti emessi in forma diversa, ma con effetti decisori su un conflitto di diritti soggettivi suscettibili di acquistare efficacia definitiva, è consentita esclusivamente nel caso in cui i provvedimenti medesimi siano stati pronunciati non solo tra le medesime parti, ma anche nel medesimo procedimento, ancorché in diversi gradi o diverse fasi, mentre è, invece, inammissibile l'impugnazione proposta con unico atto contro provvedimenti diversi emessi all'esito di procedimenti formalmente e sostanzialmente distinti, quantunque intercorsi tra le stesse parti e comportanti la soluzione di questioni in tutto o in parte coincidenti (*ex plurimis*: Cass., Sez. un., n. 12562/98; Cass., n. 2845/99; Cass., n. 69/2002; Cass., n. 13831/2002); ritenuto che tale inammissibilità, che deve essere rilevata e dichiarata, anche in assenza di eccezioni di parte, in via ufficiosa, investe tutte le impugnazioni contestualmente proposte, non essendo possibile discernere l'una dall'altra al fine di riconoscerne o negarne la idoneità ad integrare e ad esaurire il contenuto dell'unico ricorso; ritenuto che detto generale principio deve applicarsi anche al processo tributario, a maggior ragione in considerazione dell'espressa previsione di cui all'art. 18, n. 2, lett. d) del decreto legislativo 31.12.1992, n. 546 (che stabilisce che il ricorso debba riguardare l'atto impugnato) e dell'art. 29 della stessa legge (che riserva al provvedimento del giudice adito, nella successiva fase contenziosa già instaurata la riunione dei ricorsi, cui non deve, perciò, provvedere la parte con lo strumento del ricorso cumulativo);

considerato che, nella specie, non solo si tratta di cartelle emesse in distinti procedimenti impositivi del tributo, onde, dovendosi escludere la sussistenza dell'eccezionale ipotesi nella quale è consentito il ricorso cumulativo, quello proposto deve essere dichiarato inammissibile, con la compensazione totale delle spese processuali ravvisati i

relativi giusti motivi (art. 92 c.p.c.) nel fatto che l'inammissibilità è stata rilevata d'ufficio.

P.Q.M.

La Commissione dichiara inammissibile il ricorso e compensa interamente tra le parti le spese di giudizio.

LA COMPETENZA GIURISDIZIONALE IN TEMA DI CONTRIBUTI DOVUTI ALLA GESTIONE COMMERCianti APPARTIENE AL GIUDICE TRIBUTARIO

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. XV, 25 gennaio 2006, n. 1
Pres. Iannotti – Rel. Flora

I) Processo e procedimento – Contributi dovuti alla Gestione Commercianti – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste

II) Condono tributario – Definizione della lite ex legge 724/94 – Non contestabilità dell'imponibile condonato – Conseguenze – Parziale adempimento dell'obbligo assunto a seguito della definizione – Irrilevanza

III) Riscossione – Termini di decadenza ex artt. 17 e 25 D.P.R. n. 602/73 – Inapplicabilità

I) Le controversie relative ai contributi dovuti dal datore di lavoro alla Gestione Commercianti rientrano nell'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie, stante il chiaro ed inequivoco tenore letterale del novellato art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, ancorché tali contributi siano accertati, dichiarati e riscossi secondo le modalità previste per i contributi previdenziali dell'INPS.

II) La presentazione di un'istanza di condono o, in genere, di definizione agevolata preclude qualsivoglia questione circa l'effettiva sussistenza ed entità dell'imponibile e impedisce al contribuente di instaurare la fase processuale e all'Amministrazione di modificare l'imponibile dovuto.

III) La disciplina relativa ai termini per l'iscrizione al ruolo, e la notifica della cartella di pagamento, contenuta rispettivamente negli artt. 17 e 25 del D.P.R. n. 602/73, trova applicazione esclusivamente per le imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Svolgimento del processo

Con il tempestivo ricorso in atti ... gravava la allegata cartella di pagamento emessa dall'E.TR. per la somma complessiva di euro 3.300,65 a titolo di contributi dovuti alla Gestione Commercianti, assumendo la omessa indicazione delle istruzioni relative all'esercizio dell'opposizione, la nullità della notifica per violazione dell'art 26 D.P.R. n. 602/73 perché non operata a mezzo messo conciliatore ma a mezzo lettera A.R., oltre che la nullità della prodromica iscrizione a ruolo atteso che la trasmissione del relativo ruolo era avvenuto oltre il termine di cui all'art 17 D.P.R. n. 602/73 "... entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento é divenuto definitivo". Eccepiva, infine, la prescrizione della pretesa per la decorrenza del termine quinquennale dalla data di costituzione della relativa obbligazione.

Controdeduceva l'INPS con sede in Roma in persona del Presidente che eccepiva in via preliminare la nullità della notifica eseguita mediante consegna a mani dell'impiegato addetto, in violazione dell'art 16, comma 3, D.Lgs. n. 546/92 oltre che il difetto di giurisdizione ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 546/92 in relazione all'art. 12 legge 448/2001 e della circolare 18-12-1996 n. 291/E. Circolare questa ultima che aveva

chiarito come le controversie in materia fossero devolute alla cognizione del giudice tributario solo per i contributi imposti in ragione del reddito da ciascuno percepito senza possibilità di estensione anche per quello a carico del datore di lavoro, in ragione delle retribuzioni corrisposte ai dipendenti.

In tale ultima ipotesi, infatti, la cognizione non poteva che spettare al giudice ordinario, trattandosi di contributi accertati, dichiarati e riscossi secondo le modalità previste per i contributi previdenziali dell'INPS. Contestava, inoltre, la fondatezza delle preliminari eccezioni di decadenza e prescrizione, anche in considerazione del relativo riconoscimento del debito operato dal ricorrente medesimo con la presentazione della domanda di condono in data 30-3-1995.

Controdeduceva anche il concessionario per la riscossione ETR che eccepiva analogamente il difetto di giurisdizione del giudice tributario adito.

Con ordinanza in data 4-5-2005 la Commissione rigettava la incidentale domanda di sospensione della esecuzione ed all'esito della udienza in data 19-10-2005 la Commissione si riservava per la decisione che veniva presa all'esito della camera di consiglio in data 25/1/2006.

Motivi della decisione

All'esito delle allegazioni operate dall'INPS risulta pacifico che la cartella in questione si riferisce unicamente al contributo S.S.N. dovuto dalla ricorrente quale datore di lavoro, per il periodo relativo all'anno 1993. Anno questo per il quale la ricorrente medesima risulta avere presentato in data 31-3-1995 domanda di condono ex legge 724/94 resta parzialmente inevasa.

Ciò posto, deve essere innanzitutto rilevata la giurisdizione del giudice tributario adito, stante il chiaro ed inequivoco tenore lettera-

le dell'art. 2 novellato del D.Lgs 546/92.

Il diverso argomentare dell'Inps, pur plausibile e ragionevole sotto il vigore della previgente disciplina, non sembra attualmente conforme al dato normativo.

Orbene, quanto al merito, deve essere in primo luogo rilevato che la presentazione della domanda di condono o, in genere, di definizione agevolata, equivale anche a riconoscimento del debito, risultando preclusa ogni questione circa l'effettiva sussistenza ed entità dell'imponibile tassabile (Cass. civile, sez. I, 13-2-1987, n. 1563).

Motivo per cui la dispiegata eccezione di prescrizione deve ritenersi destituita di fondamento, operando la prescrizione lunga decennale.

In secondo luogo deve rilevarsi la inconferenza del richiamo alla vigente - così come alla previgente - formulazione dell'art 17 D.P.R. n. 602/73, relativo alla eccepita decadenza dall'iscrizione nei ruoli esecutivi, e più in generale a questa complessiva normativa - comprensiva anche del richiamo all'art. 26 in materia di modalità per la "notificazione della cartella di pagamento" trattandosi di normativa operante solo in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.

Inconferente risulta, infine, la eccezione relativa all'asserita violazione del diritto di difesa, che, invece, per pacifica giurisprudenza non inerisce affatto le questioni allegate dal ricorrente al punto primo della domanda. Per tali complessivi motivi il ricorso va rigettato siccome infondato e le spese restano compensate in ragione della obiettiva controvertibilità delle questioni trattate.

P.Q.M.

Rigetta la domanda perché infondata; compensa integralmente tra le parti le spese della procedura.

PARTE SECONDA

LA SOGGETTIVITA' PASSIVA DELL'IMPOSTA DEVE ESSERE DIMOSTRATA DALL'ENTE IMPOSITORE

Commissione tributaria regionale,
Sez. staccata di Salerno
Sez. II, 6 giugno 2006, n. 317
Pres. Accarino – Rel. De Francesco

Svolgimento del processo

I) Imposta comunale sugli immobili – Soggetto detentore di fabbricato su suolo altrui – Soggettività passiva – Prova della sussistenza – Onere – E' a carico dell'ente impositore – Mancanza – Illegittimità dell'avviso di liquidazione – Consegue

II) Esercizio della funzione impositiva – Adozione di criteri trasparenti e comprensibili – Necessità – Atto fiscale caratterizzato da dati informi e generici, sigle ed entità non determinate – Inidoneità a raggiungere lo scopo

I) Spetta all'ente impositore provare la soggettività passiva del soggetto destinatario di avviso di liquidazione, senza che possa in alcun modo invocarsi la solidarietà con altri soggetti, assolutamente non contemplata dalle norme disciplinanti il tributo.

II) L'amministrazione comunale, nell'esercizio della funzione impositiva, deve adottare criteri di determinazione del valore dei beni che siano trasparenti e comprensibili, in mancanza dei quali l'atto fiscale, nella specie sostanziatosi in uno specchio di sintesi con cui l'ufficio significa dati informi e generici, sigle e entità non determinate, non è idoneo ad assolvere la funzione cui era destinato.

D.S. impugna gli avvisi di liquidazione Ici relativamente agli anni 2000 e 2001 emessi dal Comune per il valore di una area fabbricabile.

Il D. eccepisce carenza di soggettività passiva perché non proprietario dell'area negli anni in contestazione ma del coniuge M.M. da cui ha acquistato il cespite soltanto il 7/1/02 e carenza assoluta di motivazione non avendo l'ufficio motivato adeguatamente la rettifica di valore operata.

Il comune non si costituisce.

La C.T.P. di Salerno Sez. 9 riconoscendo la carenza di soggettività passiva ai fini Ici del ricorrente accoglie il ricorso e condanna il comune alle spese di Euro 300.

Avverso tale decisione appella il Comune. Controdeduce D.S..

Alla seduta odierna la vertenza viene per la conclusione di cui è verbale.

Motivi della decisione

Il collegio in camera di consiglio esaminata attentamente tutta la documentazione ritiene infondato l'appello dell'Ufficio e conferma la sentenza impugnata.

Preliminarmente va osservato che il legittimato passivo nella presente vertenza è solamente il ricorrente signor D.S. unico destinatario degli avvisi di liquidazione Ici notificati dal comune e non come sostenuto erroneamente dall'ente impositore appellante il coniuge presunto contitolare signora M.M. D.S. è titolare della ditta individuale, come risulta dall'iscrizione del registro delle imprese.

In più va sottolineato che l'imposta Ici è un

tributo avente natura personale la cui disciplina non contempla alcun concetto di solidarietà come per altri tributi.

Va respinta la dedotta regolare costituzione in giudizio invocata dal comune di F. in appello perché come risulta in atti lo stesso risulta contumace perché tardivamente costituitosi il 3/5/2004 mentre la trattazione della causa è avvenuta il 4/6/2004.

Infondato è l'appello perché il comune nella proposizione della riforma della sentenza di primo grado non aggiunge e non prova alcun elemento di fatto e di diritto a sostegno della sua tesi.

Si limita a ripetere e richiamare motivi già esposti nella prima fase di giudizio già compiutamente vagliati dai primi giudici e ritenuti infondati.

Risulta dagli atti che proprietario dell'area su cui insiste l'opificio è la signora M.M. e quindi emerge chiaramente nella fattispecie

la carenza di soggettività passiva ai fini Ici del signor D.S. tanto più che M.M. per quest'area negli anni 2000 e 2001 nella qualità di proprietario aveva fatto regolare dichiarazione Ici e opportunamente pagato il tributo dovuto.

Inoltre il collegio osserva che i criteri di determinazione del valore dei beni non sono trasparenti e comprensibili.

Pertanto non si capisce perché un contribuente debba essere chiamato a pagare un tributo sulla base di uno specchietto - l'atto fiscale iniziale - con cui l'ufficio significa dati informi e generici, sigle e entità non determinate.

Sussistono motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

Rigetta l'appello dell'ufficio e conferma la sentenza di primo grado. Spese compensate.

LA GIURISDIZIONE IN TEMA DI DENEGATA AUTOTUTELA NON COMPETE AL GIUDICE TRIBUTARIO

Commissione tributaria regionale,
Sez. staccata di Salerno
Sez. II, 3 luglio 2006, n. 326
Pres. Palladino – Rel. De Francesco

Svolgimento del processo

I) Procedimento e processo – Atti impugnabili – Impugnativa del provvedimento di diniego di autotutela – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Non sussiste

II) Procedimento e processo – Elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/92 – Omessa inclusione del diniego di autotutela – Rilevanza – Inammissibilità dell'impugnazione – Consegue

I) Nel caso di impugnativa del provvedimento di diniego di autotutela, oggetto del giudizio non è l'accertamento del rapporto tributario, ma un provvedimento di diniego in funzione della verifica del corretto uso della discrezionalità amministrativa. Ne consegue che ammettere la giurisdizione del giudice tributario avverso il diniego di autotutela significherebbe violare i principi di ordine pubblico in materia di prescrizione e decadenza, con lesione del principio di certezza e stabilità dei rapporti giuridici.

II) La mancata inclusione, nell'elencazione portata dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, del diniego di autotutela tra gli atti impugnabili, rende inammissibile il ricorso avverso di esso, stante la necessaria concorrenza contestuale dei due requisiti dell'attribuzione di materia – art. 2 D.Lgs. n. 546/92 – e l'individuazione degli atti impugnabili - art. 19 D.Lgs. n. 546/92.

La società ... s.r.l. con la presentazione della dichiarazione dei redditi 1990 (mod.760/91) richiedeva la esenzione decennale Irpeg e Ilor a partire dall'anno 1987.

L'Ufficio II.DD. di Salerno pur in presenza del parere favorevole dell'Ute di Salerno emette atto di diniego di esenzione decennale Irpeg e Ilor.

Provvedimento impugnato presso la C.t.p. di Salerno.

Intanto l'ufficio II.DD. di Salerno provvedeva a notificare tre distinti avvisi di accertamento ex art. 41 bis con cui chiedeva il pagamento di Irpeg e Ilor relativamente agli anni 1989-1990-1991- per i quali la società aveva richiesto la esenzione decennale.

La società ricorrente che aveva proposto impugnativa avverso il presupposto atto di diniego di esenzione decennale Irpeg e Ilor non impugna i tre avvisi di accertamento perchè a suo parere non contenenti vizi propri e assolve al pagamento dei tributi chiesti (irpeg e ilor) usufruendo della riduzione a un quarto della sanzione ex art. 15 D.Lgs. n. 218/97 previa annotazione sull'istanza di acquiescenza di riserva del diritto di ripetizione di quanto eventualmente indebitamente pagato.

I pagamenti ammontano a Euro 18.207,17 come in atti.

In data 14/7/98 la C.t.p. di Salerno sez. X accoglie il ricorso della società ricorrente e annulla il diniego di esenzione decennale Irpeg e Ilor anche per gli anni 1989 1990 1991 con sentenza n. 96/98 depositata il 31/8/98; la società ricorrente notifica tale sentenza all'ufficio II.DD. di Salerno che non impugna, e quindi la stessa diventa definitiva.

La società ricorrente provvede con istanza di autotutela a chiedere all'Ufficio l'annullamento dei tre avvisi di accertamento conseguenti all'atto di diniego di esenzione. L'ufficio unico di Salerno notifica il diniego di autotutela.

La società resistente impugna tale atto chiedendo l'annullamento conseguente dei tre avvisi di accertamento 41 bis e il riconoscimento al rimborso delle somme indebitamente versate.

La C.t.p. di Salerno Sez. I accoglie il ricorso disponendo l'annullamento dei tre avvisi di accertamento 41 bis e il riconoscimento al rimborso delle somme indebitamente versate.

Avverso tale decisione appella l'ufficio. Controdeduce la società ... s.r.l.

Alla seduta odierna la vertenza viene per la conclusione di cui è verbale.

Motivi della decisione

Il collegio in camera di consiglio esaminati atti e documenti accoglie l'appello dell'ufficio e per l'effetto annulla la sentenza impugnata con conferma dell'atto per cui è causa.

Spese come in dispositivo.

Intanto va detto che l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 elenca gli atti che possono formare oggetto di impugnativa e nei quali non è incluso il diniego di autotutela. Né tale norma ha subito modificazione con l'entrata in vigore dell'art. 2 L. 28/12/2001 n. 448 considerato che il meccanismo di determinazione della giurisdizione delle Commissioni tributarie poggia sulla concorrenza contestuale dei due requisiti dell'attribuzione di materia - art. 2 D.Lgs. n. 546/92 - e l'individuazione degli atti impugnabili - art. 19 D.Lgs. 546/92 - tale meccanismo non ha registrato modifiche.

La materia è stata dilatata a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie non è stata ampliata invece la sfera degli atti impugnabili.

Nel caso quindi di impugnativa del provvedimento di diniego di autotutela, l'oggetto

del giudizio non è costituito dall'accertamento del rapporto tributario ma da un provvedimento di diniego in funzione della verifica del corretto uso della discrezionalità amministrativa.

In sostanza il diniego di autotutela si colloca su un piano differente rispetto all'atto impositivo presupposto perché non è un atto immediatamente lesivo e quindi non rientrante nell'elenco degli atti di cui all'art. 19.

Nel caso di specie, di definitività degli avvisi di accertamento per avvenuti pagamenti ex art. 15 D.Lgs. 218/97 con conseguente rinuncia alla loro impugnazione, ammettere la giurisdizione del giudice tributario avverso il diniego di autotutela significherebbe violare i principi di ordine pubblico in materia di prescrizione e decadenza.

Tale ipotesi lederebbe il principio di certezza e stabilità dei rapporti giuridici.

P.Q.M.

Accoglie l'appello dell'ufficio .

Condanna l'appellato al pagamento delle spese che liquida in euro 2.000,00.

Pronuncia a carattere regressivo. Se la Sezione tributaria semplice della suprema Corte di Cassazione - in seguito alla decisione delle SS.UU. di individuare nel giudice tributario quello avente competenza giurisdizionale in tema di denegata autotutela tributaria - si appresta a stabilire l'ambito di effettiva sindacabilità del diniego di autotutela, il collegio campano, con la sentenza in rassegna, dubitando e rinunciando alla sua giurisdizione in tema, si assesta all'opposto su posizioni di retroguardia già ampiamente sopravanzate dalla giurisprudenza di legittimità.

Invero, con la pronuncia n. 16776 del 5/8/05, le SS.UU., nel dirimere la questione di giurisdizione sull'impugnabilità del diniego di autotutela, hanno stabilito che spetta al giudice tributario la cognizione in tema di denegata autotutela dell'A. finanziaria, contrariamente a quanto sostenuto dalla corte campana.

Si legge nella pronuncia in rassegna: "..... Nel caso di specie, di definitività degli avvisi di accertamento per avvenuti pagamenti ex art. 15 D.Lgs. 218/97 con conseguente rinuncia alla loro impugnazione, ammettere la giurisdizione del giudice

tributario avverso il diniego di autotutela significherebbe violare i principi di ordine pubblico in materia di prescrizione e decadenza.....”.

Di tenore contrario la statuizione delle Sezioni Unite secondo cui:“.....Invero l’art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001 n. 448 ha stabilito che “appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie” o relative alle “sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari “ e “ agli interessi ed ogni altro accessorio. La giurisdizione tributaria è così divenuta una giurisdizione a carattere generale competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Restano così al di fuori di tali giurisdizioni solo controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario ma viene impugnato un atto di carattere generale (art. 7 comma 5, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992) o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo e di cui l’Amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente.....”.

Come noto, dopo la pronuncia, le SS.UU. hanno rimesso la causa alla Sezione semplice al fine della risoluzione della complessa e distinta questione relativa alla effettiva e concreta sindacabilità giurisdizionale dei discordanti provvedimenti assunti in tema dall’Amministrazione finanziaria.

Difatti, una cosa è discutere sul giudice competente nella materia (e almeno su questo la cosa è definita), altra e ben distinta questione è invece attribuire qualità di atto impugnabile e la sua conseguente sindacabilità giurisdizionale al provvedimento di denegata autotutela concretamente impugnato.

Ed invero su questo specifico punto appare fondata invece, almeno in prima battuta, la seconda massima statuita nella pronuncia in rassegna laddove viene evocata, implicitamente, l’incompatibilità della acclarata giurisdizione del giudice tributario con l’invariato art. 19 del D.Lgs. 546/92.

Cioè se è vero che la competenza giurisdizionale in tema di denegata autotutela spetta al giudice tributario resta irrisolta al contempo la connessa ma distinta questione della sua concreta impugnabilità, in assenza di sopravvenute modifiche all’art. 19 del D.Lgs. 546/92 laddove come noto quest’ultimo prospetta una elencazione tassativa degli atti impugnabili e fra i quali non è contemplato il diniego di autotutela.

Detto altrimenti, se è vero che è stata risolta dalle SS.UU. la questione inerente al limite esterno della giurisdizione tributaria, cioè l’attribuzione della materia in tema, resta irrisolta la questione del limite interno della giurisdizione delimitata dall’invariato art. 19 del citato D.Lgs. 546/92.

E, anche se sono pervenute recenti modifiche allo

stesso art. 19 (cfr. L. 248/2006), con l’ampliamento della sfera di cognizione del giudice tributario anche alle iscrizioni ipotecarie sugli immobili e ai provvedimenti di fermo amministrativo dei beni mobili, nessuna novità si è registrata sul fronte della sindacabilità giurisdizionale dell’atto di diniego di autotutela tributaria.

Pertanto, allo stato e almeno fino alla prossima pronuncia della sezione semplice della Corte di Cassazione, pur essendo riconosciuta al giudice tributario la giurisdizione in materia egli non potrà, di fronte all’impugnato provvedimento di diniego dell’A. finanziaria, che interpretare solo estensivamente il citato art. 19 del D.Lgs. 546/92.

Sovviene, allora, quell’orientamento dottrinario e giurisprudenziale che ha ritenuto di interpretare l’atto impugnato in chiave logico-funzionale a prescindere dal suo *nomen iuris*.

Difatti l’interpretazione estensiva o, come da altri rimarcato differentemente, di integrazione analogica (1) della tipologia di atti indicati nel citato articolo 19 come autonomamente impugnabili, origina da un orientamento adottato in passato dalla giurisprudenza (cfr. Cassazione SS.UU. 26/3/1999 n. 185 e 18/5/2000 n. 361 nonché Corte Costituzionale, pronuncia n. 313/1985).

L’art. 19 non contempla affatto un regime chiuso di atti impugnabili basato sulla loro tassativa enumerazione ma al contrario concerne il ben diverso principio della predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili ed ovviamente la predeterminazione normativa di autonoma impugnabilità può manifestarsi ancor prima di un esplicito riconoscimento normativo indirettamente attraverso “segni legislativi” comunque idonei a supportare l’elevazione di alcuni atti, comunque lesivi della situazione soggettiva ad essi correlati, al rango di provvedimenti autonomamente impugnabili (2). Sul tema, la Consulta ebbe modo di precisare che la mancanza di una specifica previsione nell’elencazione tassativa degli atti oggetto di ricorso non può impedire all’interprete di ritenere impugnabile avanti alle Commissioni Tributarie un atto quando, in considerazione dello scopo che riveste e degli effetti che produce, sia in sostanza assimilabile ad uno di essi, non potendosi “minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell’accertamento della sussistenza e dell’entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore”, sicché questi, in quanto “suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari”.

E, in linea con quanto appena sostenuto, le SS.UU. della Corte di Cassazione con Sentenza n. 185/99 hanno precisato che, ai fini dell’esame della natura

dell'atto da impugnare, va esaminata la struttura e la funzione dell'atto stesso e non il semplice *nomen iuris*.

Il che detto in altri termini significa che l'applicazione dell'interpretazione estensiva comporta che la qualificazione dell'atto impugnato non può avvenire in chiave logico-formale ma bensì in chiave funzionale.

Pertanto il collegio giudicante di merito, nella fattispecie al suo esame, poteva verificare se il concreto atto impugnato riportasse le caratteristiche di uno degli atti di cui all'art. 19 secondo, si ribadisce, una lettura logico funzionale.

Difatti la controversia ha avuto ad oggetto l'opposizione ad un diniego di autotutela emesso dalla locale Agenzia delle Entrate che, prescindere dal suo *nomen iuris*, conteneva tutte le caratteristiche del rifiuto espresso della restituzione di tributi, di cui all'art. 1, lett. g) del D.Lgs. n. 546/92 atteso che la società ricorrente si era vista denegare la richiesta (a mezzo istanza di autotutela) di annullamento di tre avvisi di accertamento ex art. 41 bis D.P.R. n. 600/1973, in realtà finalizzata ad ottenere la restituzione dei tributi indebitamente assolti sui tre citati avvisi. Questi ultimi non erano stati impugnati poiché era stata proposta opposizione avverso il precedente e presupposto atto di diniego di esenzione decennale Irpeg - Ilor (quale atto espressamente individuato dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92) e, quindi, in ragione di una rigorosa interpretazione della disposizione normativa di cui all'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92, non potevano essere impugnati che (solo) per vizi propri.

Va aggiunto che la società ricorrente aveva ottenuto, nell'appropriato giudizio, il riconoscimento dell'esenzione decennale Irpeg-Ilor di cui agli artt. 26 del DPR 601/73 e 105 del DPR 218/78 a mezzo sentenza passata in giudicato ed aveva assolto, nelle more del giudizio di opposizione al diniego di agevolazione, il pagamento delle imposte Irpeg e Ilor per gli anni intimati dall'Ufficio (a mezzo accertamenti ex art. 41bis DPR 600/73) e per i quali aveva poi ottenuto il riconoscimento dell'esenzione.

Sussisteva pertanto un interesse pretensivo all'annullamento fondato su un sopravvenuto e vincolante giudicato esterno.

Da quanto precede potevano risultare ravvisabili gli estremi per l'annullamento, da parte della locale Agenzia in sede di autotutela, degli accertamenti sopra individuati, in quanto poichè era venuto meno l'atto presupposto (il diniego di esenzione) essi risultavano fondati su presupposti inesistenti.

Da ultimo, del tutto iniqua appare, anche in considerazione della citata pronuncia delle SS.UU. che abilita i contribuenti ad adire il Giudice tributario in materia di denegata autotutela, la non lieve condanna alle spese statuita dal collegio. Potevano sussistere, vista la manifesta controvertibilità delle questioni all'esame del collegio, persuadenti motivi per statuire sul punto diversamente.

Luca De Rosa

- (1) Russo, Manuale di diritto tributario, pag. 103.
- (2) Glendi, Corriere Tributario n. 40/2005, pag. 3174 e G.T. n. 9/2006 pag. 742.

PARTE TERZA

ELEMENTI DI INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO

**Corte suprema di Cassazione,
Sez. Tributaria, 20 settembre 2005, n. 21170**
Pres. Favara – Rel. Genovese

Procedimento e processo – Inammissibilità del ricorso – Coordinamento con le disposizioni di cui all'art. 24 Cost. – Necessità – Condizioni per la dichiarazione di inammissibilità – Lesione di profili sostanziali del contraddittorio processuale – Inammissibilità per mancanza di sottoscrizione nell'ipotesi di chiamata in giudizio con ricorso consegnato in copia – Insussistenza – Conseguenze

Le disposizioni che sanciscono l'inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio debbono essere interpretate ed applicate in armonia con i principi della Costituzione e, in particolare, con il diritto alla difesa in giudizio sancita dall'art. 24 della Costituzione. Di conseguenza, si deve procedere ad una interpretazione restrittiva dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/92, applicando la sanzione estrema dell'inammissibilità del ricorso solo quando siano lesi profili sostanziali del contraddittorio processuale. L'inammissibilità per difetto di sottoscrizione del ricorso si verifica, dunque, solo quando la sottoscrizione stessa manchi del tutto e non quando il contribuente (in violazione dell'art. 22) consegni all'ufficio la copia fotostatica del ricorso e depositi in segreteria l'originale.

Svolgimento del processo

1. A seguito di denuncia di successione per la morte di P. Q., i contribuenti giuridicamente obbligati dichiaravano, fra gli al-

tri cespiti, il valore relativo alla quota (pari al 50%) di un bene caduto in eredità (un fondo posto sugli Scali del Monte Pio di Livorno), stimato pari a L. 7 milioni, ma rettificato dall'Ufficio in L. 23 milioni.

La C.T. di I grado (con la sentenza n. 7844 depositata il 16 gennaio 1986), che pure accoglieva le doglianze relative ad alcuni cespiti, respingeva però quelle relative alla quota del detto fondo.

In seguito all'appello dei contribuenti, il valore complessivo dell'asse ereditario veniva ulteriormente ridotto (da L. 607.500.000 a L. 534.800.000) e, secondo la motivazione della sentenza (della C.T. di II grado, n. 3816 del 20 dicembre 1988), passata in cosa giudicata, esso era rappresentato dalla somma dei valori così come dichiarati, per i beni relativamente ai quali questi risultavano superiori a quelli catastali, o dai valori catastali, per gli altri beni. Secondo l'Ufficio, però, la riduzione complessiva del valore dei singoli beni avrebbe dovuto essere applicata proporzionalmente ai singoli cespiti e, pertanto, con riferimento alla quota di immobile sopraindicata, in ordine alla quale vi era contestazione, essa sarebbe stata determinata, implicitamente, in un valore pari a L. 8.600.000.

2. Il successivo avviso di liquidazione dell'Ufficio veniva, pertanto, impugnato dai contribuenti in base all'assunto che il valore della quota non andava calcolata attraverso il criterio proporzionale ma secondo il puntuale riferimento ai singoli beni contenuto nella sentenza di appello.

Il ricorso veniva accolto con la sentenza della C.T. di I grado di Livorno n. 672,

depositata il 3 luglio 1992, ma, nelle more del deposito di quella decisione, già deliberata dalla Commissione, i contribuenti si avvalevano del condono, di cui alla legge n. 413 del 1991, corrispondendo le somme dovute secondo l'avviso di liquidazione loro notificato.

3. Nel corso dello svolgimento di tali vicende, il 22 ottobre 1987, i contribuenti vendevano i diritti sul bene e, di esso dichiaravano, in via prudenziale e salvo l'esito della controversia ancora pendente in quel momento, un valore iniziale (relativo al 50% dell'immobile) pari a L. 7 milioni (contenuto nell'originaria denuncia di successione), mentre quello finale relativo all'intero cespite - veniva definito, a seguito di contenzioso, in L. 52 milioni, rispetto a un dichiarato di L. 40 milioni.

4. Successivamente, a seguito della definizione del primo contenzioso, gli stessi chiedevano il rimborso della presunta maggiore imposta INVIM versata, in relazione alla detta compravendita, considerando che essa fosse legittimamente dovuta solo sulla base di un valore iniziale di L. 23 milioni, anziché 7, così come accertato dalla sentenza n. 3816 del 1988, sopra indicata, in rettifica del valore indicato in sede di denuncia di successione. I predetti, perciò, ricorrevano chiedendo l'accertamento del diritto al rimborso e l'Ufficio resisteva considerando come valore iniziale quello, minore e pari a L. 8.600.000, per avere il condono implicitamente confermato i valori assunti dallo stesso.

6. La C.T.P. di Livorno, con sentenza depositata l'8 aprile 1997, accoglieva le ragioni dell'Ufficio e rettificava il valore iniziale in L. 8.600.000.

7. Tale decisione era impugnata dai soccombenti i quali affermavano che il maggior valore iniziale risultava dalla sentenza passata in giudicato, unico documento rilevante al riguardo, senza che il condono potesse riverberare i suoi effetti con riguardo ai valori accertati.

L'ufficio eccepiva l'inammissibilità dell'appello per essere stato notificato solo in copia (compresa la firma e l'autentica).

8. La C.T.R. accoglieva l'appello e annullava l'avviso di liquidazione impugnato prendendo a base il valore invocato dagli appellanti e disponeva che fosse «provveduto al rimborso di quanto eventualmente pagato in eccedenza», con vittoria delle spese di lite. Secondo la Commissione, innanzitutto, l'attestazione di conformità apposta sulla copia notificata dai contribuenti rende l'atto del tutto equivalente all'originale. Inoltre, il condono fiscale sarebbe stato richiesto ed ottenuto solo in riferimento all'avviso di liquidazione per i vizi propri di tale atto e non in relazione all'accertamento di valore del bene, già definito con la decisione del 1988, passata in giudicato. Tale valore iniziale del bene venduto sarebbe stato equivalente a 23 milioni.

9. Tale sentenza è stata impugnata dal Min. delle Finanze (ora dell'economia e delle finanze) con ricorso per cassazione, affidato a due motivi, contro il quale resistono, con controricorso.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso (con il quale lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 18, quarto comma, D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.) l'Amministrazione deduce l'errore di diritto commesso dal giudice di merito in ordine al rigetto dell'eccezione preliminare, formulata dalla stessa parte pubblica nel giudizio di appello, relativa all'inammissibilità dei ricorsi proposti dai contribuenti nel giudizio di primo grado, in quanto prodotti solo in fotocopia, ai sensi dell'art. 18, comma quarto, D.Lgs. n. 546 del 1992.

Contrariamente a quanto richiesto, la Commissione avrebbe frainteso l'ecce-

zione e avrebbe riferito la stessa al giudizio di gravame anziché a quello di primo grado.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso (con il quale lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 2909 cod. civ. e 53, quarto comma, L. n. 413 del 1991, in relazione all'art. 360, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.) l'Amministrazione deduce l'erroneità della conclusione della C.T.R. resa, nella sentenza impugnata, in ordine al giudicato formatosi riguardo al valore economico dell'immobile e, di contro, alla non riferibilità dell'istanza di condono, a suo tempo proposta dai contribuenti, all'avviso di liquidazione loro notificato. Infatti, il condono avrebbe riguardato una controversia avente ad oggetto la riliquidazione, per mezzo dell'ultimo atto impositivo, del tributo in contestazione.

2. Va esaminato dapprima il motivo di ricorso riguardante *l'error in procedendo*, rispetto al quale questa Corte ha pieno accesso agli atti di causa, essendo - a tale riguardo - giudice del fatto (processuale). Il vizio denunciato attiene all'art. 18 D. Lgs. n. 546 del 1992, in quanto lamenta la carenza dei requisiti del ricorso introduttivo, ma esso esige che il suo esame avvenga anche attraverso la considerazione dell'art. 22 dello stesso D.Lgs. n. 546, riguardante la «costituzione in giudizio del ricorrente», atteso che tale seconda disposizione è strettamente collegata con la prima e permette, con riferimento al caso esaminato, una migliore interpretazione di essa.

2.1. Dall'esame dei documenti, contenuti nel fascicolo d'ufficio, risulta che il contribuente ha provveduto alla notifica diretta del ricorso all'«ufficio del Ministero delle finanze», come consentito dall'art. 16 del D.Lgs. n. 546 del 1992, «mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che» deve rilasciarne «ricevuta sulla copia» (comma 3).

Il ricorso, tuttavia, è stato consegnato

(all'Ufficio) in copia fotostatica, mentre l'originale è stato depositato presso la segreteria della Commissione tributaria con una attestazione di conformità, eseguita dal difensore del ricorrente, sulla copia notificata. Così, esattamente rovesciando la prescrizione stabilita dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui «il ricorrente (...) deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, (...) copia del ricorso consegnato (...) con fotocopia della ricevuta di deposito» (comma 1), contenente l'attestazione di conformità dell'atto depositato a quello consegnato in originale, da parte dello stesso ricorrente » (comma 3).

L'irregolarità è già stata stigmatizzata (sia pure in riferimento alla fase di appello) da questa Corte con la sentenza n. 7073 del 2002, e secondo cui, il deposito dell'atto di impugnazione di una decisione della Commissione provinciale presso la Cancelleria della Commissione regionale può avvenire in originale nel solo caso di appello notificato ai sensi delle disposizioni del codice di procedura civile, mentre, nel caso di notifica a mezzo posta o tramite consegna presso l'Ufficio, il deposito stesso deve avvenire in copia, con acclusa, rispettivamente, la ricevuta postale di ricezione ovvero la ricevuta di deposito, essendo, inoltre, l'appellante tenuto, in questi ultimi due casi, ad attestare la conformità dell'atto depositato a quello spedito o consegnato (nello stesso senso, v. anche Cassazione, sent. n. 12154 del 2004).

2.2. Tale palese irregolarità non è, però, idonea a integrare, secondo questa Corte, quella causa di nullità insanabile del ricorso, nella quale consiste l'inammissibilità invocata dall'Amministrazione ricorrente, peraltro sulla base testuale stabilita dagli artt. 18 e 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

2.2.1. Tutte e due tali previsioni, effettivamente, dispongono l'inammissibilità del ricorso: a) «se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al com-

ma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale, o non è sottoscritto a norma del comma precedente» (comma 4, la prima); b) se il deposito, nella segreteria, non avviene ai sensi del comma 1 dell'art. 22 (comma 2, la seconda).

E non v'è dubbio che la sanzione ivi stabilita è di quelle cd. forti, cioè caratterizzate dalla insanabilità del vizio, come questa Corte ha già chiaramente stabilito, con riferimento alla stessa conseguenza, sia pure comminata ad altro proposito e ad altra ipotesi (Sez. Un., sent. n. 16 del 2000). E come del resto lo stesso art. 22 del D.Lgs. del 1992 ricorda stabilendo che l'inammissibilità del ricorso, ivi stabilita, sia rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e che essa deve essere fatta valere quand'anche la parte resistente si sia costituita in giudizio (comma 2) non essendo tale costituzione idonea a sanare il vizio in esame.

Tuttavia, tali previsioni, proprio per il loro rigore sanzionatorio, devono essere interpretate in senso restrittivo, e cioè riservando loro un limitato campo di operatività, comprensivo cioè di quei soli casi nei quali il rigore estremo (*extrema ratio*) è davvero giustificato, in tal modo tenendo presente l'insegnamento fornito dalla Corte costituzionale, con particolare riguardo al processo tributario, secondo il quale le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della «tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità» (sentenze nn. 189 del 2000 e 520 del 2002) e di cui questa Corte ha già fatto applicazione nella materia di cui all'art. 22 cit. (v. la sent. n. 18088 del 2004).

2.2.2. In particolare, con riferimento alla previsione di cui all'art. 22, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, riguardante la menzionata attività di consegna del ricorso in originale all'Ufficio e di deposito della copia, attestata come conforme dalla parte,

presso la segreteria della Commissione, l'eventuale irregolarità che abbia avuto ad oggetto tale procedura e, ad esempio, si sia (come nel caso di specie) esattamente "rovesciata" nell'ordine procedimentale, con la consegna della copia (anziché dell'originale) all'Ufficio e il deposito dell'originale (anziché della copia conforme) presso l'organo giurisdizionale, non si può far discendere l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio.

Anche se è condivisibile l'affermazione, contenuta nella sentenza di questa stessa Corte n. 4051 del 2001, ad avviso della quale il ricorso introduttivo del giudizio (tanto di primo grado quanto d'appello) dinanzi alle commissioni tributarie, nella disciplina del D.Lgs. n. 546 del 1992, ove direttamente proposto per mezzo del servizio postale o con consegna all'ufficio finanziario, è inammissibile tutte le volte in cui manchi, nella copia depositata con la costituzione in giudizio, la sottoscrizione dell'autore dell'atto (e cioè della parte ovvero del suo difensore), indipendentemente dalla circostanza che la controparte non contesti la sottoscrizione dell'originale, tuttavia, tale mancanza di sottoscrizione va intesa in modo davvero restrittivo, ossia come mancanza radicale del requisito imposto dalla legge.

La previsione di inammissibilità, infatti, deve farsi conseguire solo là dove e nei limiti in cui la mancanza della sottoscrizione sia materiale, non quando essa risulti presente *per relationem*, attraverso il rinvio implicito dalla fotocopia all'atto (originale) depositato presso la segreteria dell'Ufficio e questa conformità non si stia contestata o, se anche lo sia stata, essa è comunque infondata.

Proprio facendo applicazione di questo principio, la Corte di Cassazione ha già, in altra occasione, stabilito (sentenza n. 5257 del 2004) che «non è del tutto priva di sottoscrizione la copia dell'atto introduttivo del processo tributario, notificata

all'altra parte, che risulti essere una fotocopia dell'originale, regolarmente sottoscritto dal difensore, depositato nella cancelleria del giudice, sicché il ricorso, recante la sottoscrizione in copia fotostatica, la cui conformità a quella dell'originale non sia stata contestata, è ammissibile, ai sensi dell'art. 18, commi 3 e 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546».

2.2.3. A tale affermazione, condivisibile nella conclusione, va dato, però, un fondamento utile a temperare il rigore del principio (pure valido in astratto) posto a base nella prima delle due decisioni richiamate. Se in questa si erano sostenute le ragioni dell'inammissibilità affermando che «detta copia, in quelle ipotesi, è dunque l'unico documento sul quale il Giudice può effettuare il doveroso controllo sull'esistenza e validità dell'atto d'impulso processuale, a differenza di quanto si verifica in caso di notificazione per ufficiale giudiziario, con deposito in sede di costituzione dell'originale, ovvero si verificava nel rito anteriore, in cui l'atto doveva essere spedito o consegnato alla segreteria della commissione» è pur vero che il comma 5 dell'art. 22 stabilisce che «ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e dei documenti di cui ai precedenti commi».

E' proprio tale inciso che fornisce la chiave di volta dell'intero regime delle inammissibilità del ricorso introduttivo, stabilendo una sorta di possibile causa di esclusione della sanzione dell'inammissibilità (come si è detto, vera e propria *extrema ratio*) quando vi sia modo di accertare la sostanziale regolarità dell'atto e l'osservanza delle regole processuali fondamentali (nella specie: l'esistenza della sottoscrizione della parte e del difensore del ricorrente).

2.3. Nel caso esaminato, pertanto, l'irregolarità rilevata e denunciata dall'Ufficio non integra la previsione della nullità insanabile, in cui si sostanzia l'inam-

missibilità, in quanto l'Amministrazione ha avuto la possibilità di riscontrare l'esistenza della firma della parte (e del suo difensore) nell'atto consegnato all'Ufficio attraverso la fotocopia di un originale esistente e consultabile presso la segreteria della Commissione tributaria.

Il motivo di ricorso va, pertanto, respinto.

3. Va, a questo punto, esaminato il secondo motivo di ricorso, quello attinente agli effetti del condono, intervenuto prima che la sentenza di merito (della C.T. di I grado di Livorno n. 672, depositata il 3 luglio 1992), invocata perché contenente il giudicato sul valore del cespite oggetto di imposizione tributaria, fosse pubblicata.

Infatti, i contribuenti, che invocano il giudicato risultante da quella decisione, non impugnata da alcuno, si erano avvalsi, nelle more del giudizio e prima del deposito di quella decisione, del condono, di cui all'art. 53 della legge n. 413 del 1991, corrispondendo le somme dovute (la metà della sola imposta) secondo l'avviso di liquidazione loro notificato. In tal modo, essi avevano fatto applicazione delle disposizioni del comma 5 che, in relazione alle controversie pendenti alla data del 30 settembre 1991, consentiva di definire le dette vertenze, su richiesta del contribuente, con il pagamento del 50% dell'imposta liquidata dall'ufficio, senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie.

La sentenza di appello, impugnata in questa sede dall'Amministrazione finanziaria, ha aderito alla tesi dei contribuenti, ritenendo che si fosse formato il giudicato sul valore dell'immobile, anche perché il condono sarebbe intervenuto nel corso del secondo giudizio, quello avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di liquidazione, non nell'ambito del primo, riguardante l'accertamento tributario.

Secondo i privati, che hanno interesse alla reiezione del ricorso dell'Amministrazione, l'aver chiesto il condono e l'aver corrisposto il relativo importo non avrebbe

inciso «minimamente sulla sentenza della Commissione di secondo grado, più di quanto un qualsiasi posteriore negozio transattivo o abdicativo possa incidere su un giudicato, del quale può eventualmente modificare gli effetti, ma non certo il contenuto, che è e rimane irretrattabile».

Secondo l'Amministrazione, invece, la disciplina del condono escluderebbe l'effetto del giudicato.

3.1. Il secondo motivo di ricorso è fondato e comporta l'accoglimento dell'impugnazione.

3.2. L'art. 53 della legge n. 413 del 1991 stabilisce (comma 12) che, per effetto della domanda di definizione, «I giudizi in corso sono sospesi» e «Si estinguono a seguito del pagamento delle imposte dovute, ai sensi del presente articolo».

Ai fini della decisione di questa controversia, si tratta allora di stabilire se l'effetto estintivo, operato dal pagamento del 50% dell'imposta liquidata dall'Ufficio, operi in via ufficiosa oppure esiga una pronuncia costitutiva da parte del giudice. Nel primo caso, avrebbe ragione l'Amministrazione e il contribuente non potrebbe invocare il giudicato, che non si sarebbe mai formato; nel secondo, essendo mancata la pronuncia estintiva da parte del giudice, la mancata impugnazione da parte dell'Amministrazione della sentenza, intervenuta dopo la definizione della controversia da parte del contribuente direttamente con l'Ufficio, avrebbe visto consolidarsi il suo contenuto decisorio, proprio nel giudicato invocato in questo giudizio.

3.2.1. La sentenza della C.T.R., qui impugnata, ha escluso l'esistenza del giudicato perché il condono sarebbe intervenuto solo nel (secondo) giudizio, quello relativo all'avviso di liquidazione, dopo che già l'accertamento era stato definito nel corso della prima vertenza, snodatasi in più gradi.

Ma, in realtà, come emerge dalla stessa motivazione e dagli atti dell'impugna-

zione, era stata proprio la statuizione contenuta nel provvedimento passato in giudicato, per l'incertezza dei contenuti riguardanti l'obbligazione tributaria e la necessità di una loro concreta determinazione, a far rinascere la questione del valore iniziale del cespite, diversamente stimato dall'Ufficio e dai contribuenti: il primo, con la notifica dell'avviso di liquidazione; il secondo, con la sua impugnazione.

E' dunque errata l'affermazione della Corte di merito che ha escluso l'operatività del condono sol perché la vertenza in cui esso è intervenuto avrebbe riguardato quella parte di essa relativa all'avviso di liquidazione e non la prima, riguardante l'accertamento: infatti, la liquidazione effettuata dall'Ufficio, al di là della sua denominazione, mirava a risolvere lo stato di incertezza sul *quantum* del valore, frutto di due diverse interpretazioni del giudicato formatosi sul primo accertamento fiscale. Infatti, questa Corte ha già avuto occasione di stabilire (Cassazione sentenza n. 6262 del 1980) che: «nella nozione di "avviso di accertamento", con riferimento alla quale disciplina del contenzioso tributario, prevede la tutela giurisdizionale del contribuente, deve comprendersi ogni atto o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria che, a prescindere dalla sua denominazione, spieghi efficacia nei confronti del soggetto passivo del tributo, accertando o dichiarando il debito d'imposta».

Similmente, in questa sede, assecondando tale principio di prevalenza della sostanza sulla forma, anche in ragione dell'ormai generale ambito dell'oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992), deve affermarsi che, ove l'avviso di liquidazione faccia seguito a (e sia l'espressione di) una sostanziale incertezza sull'*an* o sul *quantum* della pretesa fiscale, esso è del pari impugnabile, alla stregua di un vero e proprio avviso di accertamento, sia pure con riguardo alla par-

te dell'obbligazione oggetto ancora di controversia (nella specie, pacifica la sussistenza dell'obbligazione, e la rettifica del valore iniziale a L. 8.600.000, rispetto ai 7.000.000 postulati dall'Ufficio, era ancora controverso se quel valore iniziale, di L. 8,6 milioni, non dovesse essere ulteriormente elevato in rapporto al suo valore tabellare ovvero venale).

Si trattava cioè di stabilire come andasse adeguata, con riguardo al cespite in questione, il principio o criterio onnicomprensivo contenuto nella decisione, resa dai giudici con riferimento all'intero patrimonio del *de cuius*, risolutiva della prima vertenza. Perciò, una volta stabilito che il problema non riguarda tanto la denominazione dell'atto fiscale quanto i suoi contenuti, l'efficacia del condono andava esaminata non già in rapporto alla dizione formale dell'atto impugnato ma al suo contenuto effettivo (gravido della incertezza sul *quantum* dell'obbligazione tributaria).

3.2.2. Così ristretta la questione qui sottoposta, si comprende come la Corte di merito abbia errato nell'escludere ogni efficacia all'istanza di condono e al pagamento di quanto tabellarmente prescritto dall'art. 53, comma 5, 1. n. 413 del 1991 (pagamento del solo 50% dell'imposta liquidata dall'Ufficio).

Attraverso l'istanza premiale, e il pagamento dell'importo dettato dalla legge, i contribuenti hanno accettato il *quantum* dell'obbligazione, così come indicata nell'avviso notificato loro dall'Amministrazione finanziaria, senza che assuma importanza alcuna il momento temporale in cui questa definizione sia avvenuta, durante la pendenza del giudizio.

Infatti, l'art. 53, comma 12, già citato, stabilisce l'estinzione del «giudizio» sulla base del semplice pagamento delle imposte dovute, ai sensi dello stesso articolo, senza che sia necessario l'intervento del provvedimento estintivo che, peraltro, ha contenuto solo ordinatorio (come dimostra il

dato della sua revocabilità, stabilito nella seconda parte di questo stesso comma).

La questione dell'efficacia della domanda di condono, regolarmente adempiuta nel corso della lite pendente, ai sensi dell'art. 53 della legge n. 413 del 1991, va, pertanto, risolta attribuendo alla stessa una efficacia sostanzialmente estintiva della controversia per la avvenuta cessazione della *res litigiosa* e, quindi, della materia del contendere.

Similmente, questa Corte, con recente decisione (Cassazione n. 11728 del 2005), a proposito di altro tipo di condono (relativo alle sanzioni amministrative), ha affermato che «la tempestiva esecuzione, dopo la proposizione del ricorso per cassazione avverso la sentenza del giudice di pace di rigetto dell'opposizione ai sensi dell'art. 22 legge n. 689 del 1981, degli adempimenti di cui all'art. 17, comma secondo, legge 27 dicembre 2002, n. 289 necessari ai fini della sanatoria delle violazioni in materia di affissione di manifesti politici, comporta l'estinzione del rapporto sanzionatorio amministrativo nato dalla presunta commissione dell'illecito e il venir meno della necessità di ogni accertamento al riguardo in sede giurisdizionale, con la conseguenza della sopravvenuta inammissibilità del ricorso per cassazione per cessazione della materia del contendere».

3.2.2. La domanda di condono, integra una autonoma manifestazione di volontà, di per sé produttiva di effetti giuridici, e dalla quale, in particolare, discende l'obbligo del contribuente di pagare le imposte che, in base alla stessa, siano dovute (Cassazione, sent. n. 8987 del 2004). A pagamento effettuato, sia che intervenga una pronuncia dichiarativa, sia che essa non segua, per le più varie ragioni, la - indiscussa - cessazione della materia del contendere, a seguito di intervenuta definizione delle pendenze tributarie, «comporta la caducazione di tutte le pronunce emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in giudicato» (mentre la dichiarazione di

estinzione del giudizio non ha idoneità ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale, diversa da quella limitata all'accertamento del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio: Cassazione, sent. n. 4307 del 2005).

3.3. Nel caso che ci occupa, dunque, la detta sentenza, emanata con riferimento all'avviso di liquidazione, conseguito alla prima vertenza, non è mai passata in giudicato, proprio per l'avvenuta definizione della controversia attraverso il pagamento delle somme prescritte per il condono, cosa che ha comportato la caducazione della pronuncia seguita dopo il perfezionamento del pagamento agevolato. Di questo titolo giurisdizionale, pertanto, i contribuenti non potevano né possono avvalersi, tanto meno per ricavare, ai fini del contenzioso sull'INVIM, il valore iniziale del cespite e, così, ottenere il rimborso del sovrappiù, stimato e corrisposto in forza del minor valore iniziale del bene (rispetto a quello risultante dalla sentenza caducata per

l'intervenuto condono).

La decisione impugnata, che non ha fatto retta applicazione dei principi in materia di condono fiscale e dei suoi effetti sui giudizi in corso (secondo motivo di ricorso), va - pertanto- cassata, senza che sia necessario rinviare la controversia per essere non necessari ulteriori accertamenti di fatto.

La causa, che può essere decisa nel merito, va risolta respingendo il ricorso introduttivo del contribuente volto ad ottenere il rimborso dell'imposta.

4. Nelle vicende narrate si ravvisano motivi idonei a giustificare la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo. Compensa le spese dell'intero giudizio.

IL FUNZIONARIO DELL'A. FINANZIARIA PUO' RINUNZIARE ALL'APPELLO

**Corte suprema di Cassazione,
Sezione Tributaria, 11 gennaio 2006, n. 305**
Pres. Cristarella Orestano – Rel. Virgilio

***Procedimento e processo – Rinuncia
all'appello da parte di funzionario
dell'Amministrazione finanziaria –
Assenza di delega – Validità della ri-
nuncia per effetto di rappresentanza
organica – Sussiste***

Nel processo tributario il funzionario che, ai sensi dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 546/92, sta in giudizio per l'amministrazione finanziaria, è abilitato a compiere anche gli atti che nel processo civile ordinario sono riservati alla parte personalmente, ed ha pertanto il potere di rinunciare al ricorso in appello pure in assenza di specifica delega al riguardo, trattandosi di rappresentanza organica.

Svolgimento del processo

La società ... s.r.l. impugnò dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Treviso l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio delle imposte dirette in relazione all'IRPEG ed all'ILOR per l'anno 1989. Il giudice adito accolse il ricorso. Propose appello l'Ufficio e la Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza depositata il 29 giugno 1998, preso atto "della rinuncia dell'Ufficio II.DD. all'appello e dell'accettazione da parte del contribuente", dichiarò l'estinzione del processo. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione il Ministero delle finanze, cui resiste con controricorso la società ... s.r.l.. Entrambe le parti hanno anche depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo formulato, il ricorrente - denunciando violazione degli artt. 75 cod. proc. civ., 11 e 44 del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, nn. 3 e 5, c.p.c. censura la sentenza impugnata osservando che il citato art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 (secondo il quale l'ufficio finanziario nei cui confronti è stato proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o - come accaduto nella fattispecie - mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale ad esso sovraordinata) disciplina esclusivamente la rappresentanza processuale dell'amministrazione, ma non anche la rappresentanza sostanziale, cioè il potere di porre in essere atti dispositivi del diritto fatto valere. Nel caso in esame, prosegue il ricorrente, il funzionario che ha formulato la rinuncia era soltanto un dipendente dell'ufficio periferico incaricato di stare in giudizio e, pertanto, non aveva alcun potere di rinunciare all'appello, in assenza di uno specifico atto, di natura sostanziale, espressamente diretto a tal fine: il funzionario - si aggiunge in memoria - si configura come un mandatario del rappresentante legale dell'ente pubblico, i cui atti, in mancanza di delega specifica, difettano dell'idoneità a manifestare, con efficacia esterna, la volontà dell'amministrazione.

La controricorrente osserva, in contrario, che il richiamato art. 11, comma 2, "prevede un'ipotesi di rappresentanza legale alternativa in capo all'ufficio del contenzioso della direzione regionale compartimentale", "ri-conducibile alla più ampia specie della rappresentanza organica o istituzionale", con la conseguenza che "quando il funzionario pre-

posto a stare in giudizio opera per l'ufficio in base a rapporto organico e per tale veste si faccia riconoscere dal giudice e dalla controparte, egli è da considerarsi l'ufficio stesso".

2. In ordine alla questione dei poteri spettanti al funzionario delegato a rappresentare l'amministrazione finanziaria in giudizio, e proprio con specifico riferimento al problema della validità della rinuncia all'appello formulata dal funzionario nel corso dell'udienza pubblica, si registrano, nella giurisprudenza di questa Corte, due orientamenti contrapposti: secondo il primo, il funzionario, in mancanza di delega specifica, non ha il potere dispositivo della potestà impositiva e non può quindi rinunciare alla pretesa fiscale - di natura pubblicistica - o all'impugnazione proposta dall'amministrazione (Cass. n. 10215 e n. 10427 del 2003); il secondo, invece, afferma che il potere di manifestare la rinuncia non può essere negato, in considerazione del principio secondo cui il potere di esternare la volontà dell'amministrazione compete al titolare dell'ufficio o al funzionario da lui delegato - sia pure con la preposizione al reparto del contenzioso - ed in presenza di una autorizzazione priva di specificazioni limitative (Cass. n. 7082 del 2004), e, in ogni caso, in applicazione dei principi di collaborazione e buona fede tra contribuente e fisco (art. 10 della legge n. 212 del 2000), i quali impongono di valutare il rilievo esterno dell'attività del funzionario rispetto alle parti con cui entra in relazione in tale qualifica, a prescindere dalla rigida disamina dei poteri a lui spettanti (Cass. n. 5270 del 2004).

3. Il Collegio ritiene di aderire e dare continuità a quest'ultimo indirizzo, in base alle considerazioni che seguono.

Come già detto, l'art. 11 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (che disciplina la "capacità di stare in giudizio" dinanzi alle commissioni tributarie), dopo aver previsto, al comma 1, che le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3, cioè le parti private, "possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale", dispone, al comma 2, che

l'ufficio del Ministero delle finanze "sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata" (a tal riguardo, l'art. 41, comma 8, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, recante il regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, vigente nella fattispecie *ratione temporis*, stabiliva che della rappresentanza in giudizio degli uffici finanziari dinanzi alle commissioni tributarie "sono incaricati di regola impiegati delle qualifiche dirigenziali o appartenenti a profili professionali di qualifiche funzionali non inferiori all'ottava"); il successivo art. 12, al comma 4, prevede, poi, che l'ufficio, "nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato". Questa Corte ha, inoltre, chiarito che nulla impedisce agli uffici finanziari di farsi assistere in giudizio da difensori abilitati, anche privati (Cass. n. 17936 del 2004).

Al di fuori, pertanto, di queste ultime ipotesi, l'ufficio che è parte nel processo, cioè l'ufficio che ha emanato l'atto impugnato o non emanato l'atto richiesto, sta in giudizio - come normalmente avviene - direttamente o attraverso l'ufficio del contenzioso della competente direzione regionale, configurandosi in quest'ultimo caso una forma di rappresentanza legale (organica) alternativa, mentre la legge esclude che l'ufficio possa partecipare al processo tramite un rappresentante volontario.

Ciò posto, deve ritenersi che, quando l'amministrazione sta in giudizio a mezzo dei propri funzionari - sia appartenenti all'ufficio parte in causa, sia all'ufficio sovraordinato -, si verifica l'ipotesi della parte che sta in giudizio "personalmente" e l'amministrazione non può stare altrimenti in giudizio che a mezzo dei propri organi, per cui la facoltà del funzionario di rappresentare l'amministrazione deriva direttamente dalla sua qualifica, a prescindere dalla stessa esistenza di un atto di designazione, che, se emesso, è atto interno, che riguarda i compiti dei funzionari dell'ufficio, ma non interessa il giudice: così Cass. n.

485 e n. 3635 del 1980, con riferimento alla norma, che può considerarsi di carattere generale in materia, dettata dall'art. 3 del r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611, secondo il quale "innanzi alle preture ed agli uffici di conciliazione le amministrazioni dello Stato possono, intesa l'Avvocatura dello Stato, essere rappresentate dai propri funzionari, che siano per tali riconosciuti"; inoltre, Cass. n. 9710 del 2001 ha affermato, con riguardo alla previsione - ritenuta una particolare applicazione e specificazione del citato art. 3 del r.d. n. 1611 del 1933 - contenuta nell'art. 23, quarto comma, della legge n. 689 del 1981 (secondo cui, nelle cause di opposizione a sanzioni amministrative, l'autorità che ha emesso l'ordinanza-ingiunzione può stare in giudizio personalmente e "può avvalersi anche di funzionari appositamente delegati"), che agli atti di investitura dei funzionari non è applicabile la disciplina della procura al difensore, con la conseguenza che la qualità di rappresentante in giudizio assunta dal funzionario non deve essere documentata da atti di delega o mandato, essendo sufficiente che egli dichiari la sua qualità, e ciò in conformità del principio secondo il quale l'investitura dei pubblici funzionari nei poteri che dichiarano di esercitare nel compimento di atti inerenti al loro ufficio si presu-

me, costituendo un aspetto della presunzione di legittimità degli atti amministrativi, che non può essere messa in discussione in giudizio ove nessuna contestazione sia stata mossa al riguardo.

Dagli anzidetti principi - condivisi dal Collegio e certamente applicabili anche in tema di contenzioso tributario - discende, in definitiva, che la rinuncia all'appello, formulata in sede di udienza dal funzionario nella cui persona sta in giudizio l'ufficio finanziario, è pienamente valida ed efficace in quanto atto direttamente riferibile all'ufficio stesso, non essendo configurabile in materia l'istituto della - rappresentanza volontaria e dovendosi altresì ritenere, nei rapporti esterni, e quindi nei confronti del giudice e della controparte privata, che il funzionario agisca in base a legittima investitura del potere esercitato.

4. Il ricorso, in conclusione, deve essere rigettato.

Sussistono giusti motivi per disporre la compensazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Riscossione

SOSPENSIONE CAUTELARE DEL PROVVEDIMENTO DEL CONCESSIONARIO COSTITUTIVO DI IPOTECA

**Tribunale di Salerno,
Sezione distaccata di Mercato San Severino,
Ord. 18 luglio 2006
Giudice Onorario Caligiuri**

Riscossione - Riscossione forzata - Provvedimento del concessionario della riscossione costitutivo di ipoteca (art. 77 D.P.R. 29 settembre 1972, n. 602) – Azione del contribuente diretta alla cancellazione o alla riduzione dell'iscrizione ipotecaria – Sospensione cautelare dell'efficacia del provvedimento ai sensi dell'art. 700 c.p.c. – Ammissibilità

Il provvedimento del concessionario della riscossione di costituzione di ipoteca, ai sensi dell'art. 77 D.P.R. 29 settembre 1972, n. 602, può essere impugnato in sede giudiziale ed è suscettibile di sospensione ove sussista il pericolo che dalla sua attuazione derivi un danno grave ed irreparabile.

Svolgimento del processo

Con atto di citazione notificato in data 7/2/2006 la odierna ricorrente conveniva in giudizio innanzi al Tribunale di Salerno sezione distaccata di Mercato S. Severino (SA) l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Salerno e l'E.TR. - Esazione Tributi SPA. In particolare premetteva in fatto: - che nel 1990 aveva richiesto all'Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette l'esenzione decennale per IRPEG ed ILOR; - che l'esenzione veniva solo parzialmente riconosciuta per l'ILOR e totalmente rigettata per l'IRPEG; - che avverso tale provvedimento proponeva

impugnazione nei vari gradi di giudizio; - che l'iter giudiziario si concludeva con la declaratoria di spettanza dell'esenzione per gli anni 1994 - 1995 - 1996 - 1997 - 1998, mentre per gli anni 1991 - 1992, in pendenza del ricorso per Cassazione, l'Ufficio delle II.DD. notificava due avvisi di accertamento ritenendo non dovuto il beneficio in questione; - che tali avvisi erano impugnati e la Commissione Tributaria accoglieva il ricorso in primo grado; - che l'Ufficio a sua volta proponeva appello; - che il gravame era accolto e la decisione non era impugnata; - che in data 27/1/2004 era notificata cartella esattoriale per il mancato pagamento delle imposte suddette per gli anni 1991 1992 e che tale cartella non era impugnata; - che in data 30/9/2005 l'E.TR. SPA provvedeva ad iscrivere ipoteca (con nota. del 18/8/2005 al n. 40866 del Registro Generale e n. 9537 del Registro Particolare) sul bene immobile, costituente un edificio sito in località ... del Comune di ... ed identificato nel Nuovo Catasto Urbano ..., di piena proprietà di essa società attrice. Ancora premetteva in diritto: che detta ipoteca non era legittima poiché si basava su cinque cartelle di pagamento delle quali quattro erano state oggetto di un provvedimento di sgravio dell'Agenzia delle Entrate, mentre una era fondata su di un titolo esecutivo inesistente. Pertanto concludeva, in via principale, per la cancellazione dell'ipoteca; in via subordinata per la riduzione dell'ipoteca. Vinte le spese di causa. L'Avvocatura Distrettuale dello Stato si costituiva per l'Agenzia delle Entrate in data 27/4/2006, mentre l'E.TR. SPA si costituiva in giudizio all'udienza del 2/5/2006. Entrambe contestavano la domanda di cui ne chiedevano il rigetto ma l'Avvocatura eccepiva

preliminarmente il difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia delle Entrate. In corso di tale giudizio di merito, in data 24/3/2006, la ... SRL depositava ricorso con cui chiedeva ex articolo 700 c. p. c. di inibire al convenuto E.TR. SPA di compiere ulteriori atti del procedimento esecutivo in base all'ipoteca oggetto della domanda di cancellazione formulata in citazione. Disposta la comparizione delle parti e notificato il ricorso ed il decreto, si costituivano nuovamente – nella fase cautelare – sia l'Agenzia delle Entrate che l'E.TR. SPA. La prima insisteva per il proprio difetto di legittimazione passiva, la seconda eccepeva anche l'inammissibilità ed improcedibilità del ricorso al provvedimento d'urgenza, ex articolo 700 c. p. c., al fine di ottenere un provvedimento di cancellazione dell'iscrizione ipotecaria.

Acquisito il fascicolo di ufficio del procedimento di merito, dopo due iniziali rinvii su richiesta dell'E.TR. SPA al fine di consentire una eventuale riduzione dell'ipoteca, all'udienza del 12/7/2006 le parti concludevano sull'istanza di parte ricorrente come da rispettivi scritti difensivi e da verbali di causa. Il Giudice si riservava per la decisione.

Motivi della decisione

Occorre innanzitutto sgombrare il campo giuridico dalle questioni preliminari prospettate dalle difese dei resistenti.

Con la prima sia l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Salerno – che l'E.TR. - Esazione Tributi SPA eccepiscono il loro difetto di legittimazione passiva. Tale eccezione, allo stato degli atti, è irrilevante nel presente procedimento diretto all'emissione di un provvedimento cautelare in via di urgenza. Del resto attiene al merito della lite ogni questione relativa alla reale titolarità attiva o passiva del rapporto sostanziale dedotto in giudizio, risolvendosi essa nell'accertamento di una situazione di fatto favorevole all'accoglimento o al rigetto della pretesa. Più in particolare, e fra l'altro, il convenuto può, con il suo comportamento processuale, influire – eliminandoli o alleviandoli - sugli

oneri probatori incombenti sull'attore ove non contesti oppure riconosca espressamente la verità dei fatti dedotti dall'attore allegati a fondamento della domanda; ciò in applicazione del principio per cui “*non egent probatione*” i fatti pacifici od incontrovertibili (vedi: Cassazione civile, sez. III, sentenza del 5/11/1997 n. 10843.).

La seconda questione, sollevata dalla sola difesa della E.TR. SPA, attiene ad una inammissibilità del ricorso alla invocata tutela cautelare e, quindi, all'improcedibilità della presente domanda cautelare.

L'eccezione non è fondata.

Piace a questo Giudice ricordare che - ferme le competenze degli altri giudici ordinari o amministrativi speciali per le ipotesi di opposizione alla cartella esattoriale in dipendenza della natura del credito iscritto a ruolo - deve rilevarsi che in caso di impugnazione del solo provvedimento dell'Iscrizione ipotecaria - ossia di impugnazione indipendente dalla contestazione del credito al quale il provvedimento accede - non può non ravvisarsi la giurisdizione del Giudice Ordinario, da individuarsi secondo gli ordinari criteri di competenza. Non è sostenibile, in primo luogo, che l'unico rimedio consentito sia costituito dalla opposizione alla ordinanza - ingiunzione o alla cartella esattoriale, nei termini rispettivamente previsti dalla normativa speciale di riferimento, giacché una cosa è reagire contro l'esercizio del potere sanzionatorio o di pretesa tributaria, altra cosa è contestare autonomamente l'adozione di una misura ulteriore quale è quella dell'iscrizione ipotecaria.

D'altra parte l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, come modificato dalla legge n. 448/01, esclude la giurisdizione tributaria per gli atti della esecuzione forzata successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dall'avviso di cui all'art. 50 del DPR n. 602/73 e limita la cognizione della pretesa tributaria con specifico riferimento ad atti individuati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92. Del resto l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del DPR n. 602/73 è un atto successivo alla notificazione della cartella

esattoriale e non è impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie, sicché è da escludersi giurisdizione degli organi menzionati in caso di impugnativa del solo provvedimento di iscrizione ipotecaria.

In più vi è la circostanza che - nel caso di specie - escludere la giurisdizione del Giudice Ordinario equivarrebbe a violare l'art. 113 della Costituzione, che dispone che contro gli atti della P.A. è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi agli organi di giurisdizione ordinaria: il G. O. conosce delle domande dirette a far valere la carenza di potere della P. A..

La giurisdizione ordinaria va affermata, peraltro, anche con riferimento alla specialità della disciplina che regola la materia, con particolare riferimento alle disposizioni del D.P.R. n. 602/73 riconfermate anche in occasione dell'ultima modifica normativa in tema di riparto di giurisdizione introdotta con l'art. 12 della legge n. 449/01.

Del pari, dubbi non ha questo Giudice che è pienamente invocabile un provvedimento di inibizione verso il Concessionario della riscossione soprattutto in presenza di un'ammissibilità del ricorso alla tutela cautelare cosiddetta atipica allorchè si intenda opporsi ad una esecuzione non ancora iniziata. Infatti, nel caso in esame, non è affatto richiesta la sospensione di una esecuzione iniziata, bensì la declaratoria di una inibizione alla resistente E.TR. SPA affinché non compia - in pendenza del giudizio di merito - quegli ulteriori atti del procedimento esecutivo (di cui all'art. 50 DPR n. 602/73) in base all'ipoteca oggetto della domanda di cancellazione formulata con l'atto di citazione introduttivo del giudizio di merito.

Venendo al merito della domanda, in ossequio alle regole della procedura cautelare azionata, sono pienamente sussistenti i presupposti previsti dall'articolo 700 c. p. c..

Piace a questo Giudice ricordare che ai procedimenti speciali disciplinati dal codice di procedura civile al Libro IV capo III Sezione V si applica la disciplina prevista dagli artt. 669 bis e seguenti c. p. c.. Pertanto la

sommarietà della cognizione impone al Giudice di verificare solo la sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Ed invero, dall'istruttoria sommaria (peraltro solo documentale) svolta, è emersa, innanzitutto, la sussistenza del primo di tali due elementi ovvero del *fumus boni iuris*.

Sul punto va premesso che l'ipoteca è stata iscritta per un importo complessivo di EURO 738.764,94 pari al doppio della somma portata da cinque cartelle esattoriali (ovvero EURO 369.382,47). Di queste cartelle, ben quattro, per complessive EURO 88.993,11, sono state oggetto di altrettanti provvedimenti di sgravio: circostanza questa non contestata in quanto pacificamente ammessa anche dall'E.TR. SPA. Pertanto sussiste la più che probabile fondatezza della richiesta - pure contenuta nell'atto introduttivo del giudizio di merito - di ottenere una riduzione dell'ipoteca iscritta.

Altresì, in riferimento all'unica cartella esattoriale (pari ad EURO 280.389,36) rimasta ancora pendente e relativa ad annualità di imposta del 1991 e 1992, l'esistenza di un giudicato, anche se successivo, comunque definitivo (sentenza n. 54 del 5/4/2004 della C. T. R. della Campania) che riconosce la spettanza dell'esenzione ai fini IRPEG ed ILOR per l'intero periodo (quindi comprese tali annualità!), costituisce un elemento di probabile fondatezza - sia pure sulla base di una valutazione sommaria quale tipica di una fase cautelare - della principale richiesta, avanzata in sede di giudizio di merito, di illegittimità del provvedimento di iscrizione ipotecaria compiuto dall'E.TR. - Esazione Tributi SPA.

Parimenti deve rilevarsi la sussistenza dell'altro elemento, quello del *periculum in mora*, in quanto il prosieguo della procedura esecutiva esporrebbe la ricorrente società a conseguenze pregiudizievoli tali da mettere in pericolo l'esistenza dell'azienda stessa. Ciò soprattutto sulla base della non secondaria considerazione che l'immobile ipotecato è quello in cui viene svolta l'attività imprenditoriale della ricorrente

Di contro, alcun pregiudizio subirebbero en-

trambi i resistenti (sia l'E.TR. SPA che l'Agenzia delle Entrate) in quanto, in ogni caso, il loro credito risulta garantito proprio grazie all'ipoteca iscritta sul bene di proprietà della ricorrente.

In definitiva la domanda ex articolo 700 c. p. c. proposta dalla O. SRL va accolta.

Riserva al definitivo la statuizione sulle spese di tale fase cautelare.

P.Q.M.

il Tribunale di Salerno - sezione distaccata di Mercato S. Severino (SA) - in composizione monocratica, definitivamente pronunciando sulla domanda ex articolo 700 c. p. c., così come proposta dalla O. SRL, in persona del legale rappresentante p. t., in corso del procedimento di merito avente n. 96/2006 R. G., visti gli articoli 700, 669 *quater* e 669 *octies* .c p. c., ogni contraria istanza ed eccezione disattesa, così provvede:

1) Accoglie la domanda cautelare e, per l'effetto, ordina all'E.TR. - Esazione Tributi SPA, in persona: del legale rappresentante p.t., di non compiere - fino all'esito del giudizio di merito - quegli ulteriori atti del procedimento esecutivo, come previsti dall'articolo 50 del DPR n. 602/73, in virtù dell'ipoteca iscritta con nota del 18/8/2005 al n. 40866 del Registro Generale e n. 9537 del Registro Particolare sul seguente bene di piena proprietà della ricorrente:

- *edificio sito in località ... nel Comune di ... (SA) ed identificato nel Nuovo Catasto Urbano del Comune di ...;*

2) Rimanda al definitivo della fase di merito ogni statuizione in ordine alle spese di questa fase cautelare.

- Manda alla Cancelleria per la comunicazione alle parti, disponendo altresì che il presente fascicolo n. 238/2006 R. G. venga acquisito ed allegato a quello di merito avente n. 96/2006 R. G. che sarà chiamato per la prossima udienza del 10/10/2006.

1 - La perspicua ordinanza che si pubblica merita attenzione sia perché costituisce, a quanto risulta, un'assoluta novità nella rara giurisprudenza in tema di ipoteche iscritte dal concessionario della riscossione ai sensi dell'art. 77 d. P.R. 29 settembre 1972, n. 602 e sia perché la pronuncia, ancorché legislativamente superata sul punto della giurisdizione, conserva pieno valore quanto all'ammissibilità di misure cautelari in pendenza del giudizio di impugnazione del provvedimento del concessionario.

Come risulta dall'esposizione in fatto, la società contribuente ha contestato innanzi al giudice ordinario l'iscrizione di ipoteca disposta dal concessionario ed eseguita su un immobile aziendale, chiedendo, in via principale, la dichiarazione di nullità dell'iscrizione medesima per la sopravvenuta inidoneità delle cartelle di pagamento a costituire titolo del credito azionato e, in subordine, la riduzione dell'ipoteca medesima, ai sensi degli artt. 2872 ss. cod. civ., per essere frattanto intervenuto lo sgravio di alcune di dette cartelle. Stante, poi, il pericolo di grave pregiudizio connesso all'eventuale esercizio del diritto ipotecario, ha chiesto, ai sensi dell'art. 700 c.p.c., provvedimento di urgenza volto ad inibire al concessionario di procedere all'esecuzione valendosi dell'iscrizione impugnata. E questa richiesta è stata, con l'ordinanza in esame, accolta dal magistrato, che ha ritenuto sussistere entrambi i presupposti della misura provvisoria, cioè il *fumus boni iuris* (incontestabile quanto alla domanda di riduzione dell'ipoteca) ed il *periculum in mora* (soprattutto in considerazione del carattere strumentale dell'immobile ipotecato). Non occorre indugiare sulla motivazione dell'ordinanza relativa al problema della giurisdizione, posto che, com'è noto, con l'art. 35, comma 26 *quinquies* della legge 4 agosto 2006, n. 248, di conversione del d.l. 4 luglio 2006, n. 233 (decreto Bersani-Visco), è stata introdotta una norma processuale che ha attribuito alla cognizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti il fermo amministrativo e l'iscrizione ipotecaria disposti dal concessionario della riscossione, in tal modo ponendo fine al risalente dibattito dottrinale e giurisprudenziale in ordine alla giurisdizione in materia (per altro concernente pressoché esclusivamente il provvedimento di fermo). Secondo un orientamento, che valorizzava il carattere autoritativo dell'atto del concessionario, la cognizione delle controversie apparteneva al giudice amministrativo, unico legittimato a sindacare gli aspetti di merito del provvedimento e ad annullarlo o modificarlo. In senso contrario si riteneva, invece, che il problema andasse risolto alla stregua dell'art. 2 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per cui sono escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie afferenti l'esecuzione forzata. Tuttavia, mentre secon-

do un'opinione minoritaria il fermo, in quanto anteriore al pignoramento, non può essere considerato atto dell'esecuzione forzata, sicché la giurisdizione doveva attribuirsi al giudice tributario, secondo l'orientamento prevalente l'art. 2 non ha riguardo solo all'espropriazione forzata, ma all'intero procedimento finalizzato all'esecuzione, per cui spettano al giudice ordinario tutte le controversie successive alla notificazione della cartella esattoriale. E a questo orientamento, che si giovava dell'autorità di una recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent. n. 2053 del 31 gennaio 2006), ha prestato adesione l'ordinanza in esame per risolvere l'analogo problema relativo all'ipoteca, puntualmente osservando che essa non è assunta come strumento di garanzia patrimoniale, bensì è atto strettamente funzionale all'esecuzione forzata, configurandosi, in pratica, una modalità di apprensione del bene propedeutica al pignoramento.

Ma questa statuizione, pienamente condivisibile all'epoca della pronunzia, è superata dalla ricordata disposizione della legge n. 248 del 2006, che nell'elenco degli atti impugnabili, di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546/92, dopo la lettera e), ha inserito le lettere *e bis*) ed *e ter*), la prima relativa all'ipoteca e la seconda relativa al fermo *ex art.* 86 d. P.R. n. 602/73. Questo enunciato rende evidente che la nuova norma si riferisce solo ai provvedimenti adottati dal concessionario in materia tributaria; e in tal senso merita consenso, sia perché è coerente con il *trend* normativo che radica la giurisdizione tributaria con riferimento all'intera materia e sia perché consente una più efficace tutela del contribuente, stanti i poteri sostitutivi del giudice tributario.

2 – Ugualmente è conforme a diritto l'ordinanza nella parte in cui ritiene soggetta all'ordinaria disciplina sostanziale del codice civile l'ipoteca iscritta dal concessionario. In effetti, con il provvedimento assunto dal medesimo *ex art.* 77, si dà vita ad un'ipoteca legale c.d. amministrativa, che si riscontra quando l'ipoteca è prevista da una disposizione di legge, ma non deriva direttamente da questa, bensì per la sua costituzione si richiede, appunto, un atto dell'amministrazione; e si tratta altresì di una fattispecie nella quale l'individuazione dell'oggetto del diritto reale di garanzia è rimesso al creditore, che può sottoporre all'ipoteca qualunque immobile del contribuente.

Devono ritenersi esperibili, quindi, in via di principio, gli stessi rimedi ordinariamente consentiti a tutela del debitore, rimedi che prima andavano proposti al giudice ordinario (come è stato fatto nella vicenda in esame), ed ora vanno esperiti con l'impugnativa del provvedimento del concessionario innanzi alla competente commissione tributaria.

Essi possono consistere, quindi, sia nella domanda di annullamento del provvedimento, e conseguentemente di cancellazione dell'iscrizione ipotecaria, per la mancanza di un requisito sostanziale o formale per la costituzione del diritto reale di garanzia; e sia nella domanda di riduzione dell'ipoteca secondo la normativa di cui agli artt. 2872 s.s. cod. civ., la quale azione può essere finalizzata o alla riduzione dell'ammontare del credito per cui vi è stata iscrizione oppure alla restrizione dell'oggetto dell'ipoteca, quando il bene o i beni ipotecati risultino eccedenti rispetto al credito medesimo.

3 - Nell'ambito della giurisdizione ordinaria, non è dubbio che del pari si sia correttamente determinato il giudice di Mercato San Severino nell'accogliere l'istanza *ex art.* 700 c.p.c., inibendo al concessionario di procedere nell'esecuzione sulla base dell'ipoteca, così sospendendo, in pratica, l'efficacia del provvedimento costitutivo. La decisione va condivisa anche in considerazione dell'intensità del *periculum in mora* ricolleghibile al provvedimento alla stregua della speciale disciplina di cui all'art. 77 *cit.*, atteso lo stretto nesso di strumentalità dell'ipoteca rispetto alla espropriazione forzata. Alla quale il concessionario può procedere, in ipotesi, immediatamente dopo l'iscrizione (consentita dalla norma per un importo pari addirittura al doppio del credito), tranne nelle fattispecie in cui la costituzione dell'ipoteca è obbligatoria, cioè quando l'ammontare del credito non superi il 5% del valore dell'immobile, nel qual caso si richiede per l'inizio dell'espropriazione un termine dilatorio di sei mesi.

Ciò posto occorre chiedersi – ed è questo l'aspetto di maggiore interesse – se, con l'attribuzione della giurisdizione al giudice tributario, un provvedimento di questo tipo, sospensivo dell'efficacia ulteriore dell'ipoteca, possa essere assunto da tale giudice. In verità, è dubbio che nel processo tributario possa trovare applicazione l'art. 700 c.p.c., in quanto ciò implica adesione alla tesi – seguita da talune commissioni tributarie, ma avversata da autorevole dottrina – che in pendenza del giudizio possano essere adottati provvedimenti atipici, in analogia a quanto dispone l'art. 21 della legge Tar 6 dicembre 1971, n. 1034, che consente al giudice amministrativo di emettere i provvedimenti provvisori più opportuni, di indole cautelare, a tutela della situazione soggettiva controversa, quando ciò sia necessario al fine di garantire la piena efficacia satisfattiva della finale decisione di merito.

Tuttavia il riferimento alla disposizione del codice di rito non è affatto necessario giacché, operando la disciplina del d.lgs. n. 546/92 anche nelle controversie relative al provvedimento costitutivo di ipoteca, è in queste applicabile l'art. 47, che in pendenza del ricorso alla commissione tributaria

prevede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato quando da questo possa derivare un danno grave ed irreparabile. Nè ha rilievo la circostanza che l'iscrizione ipotecaria effettuata non è suscettibile di sospensione, in quanto il diritto reale di garanzia, una volta costituito, può solo essere eliminato o modificato, con cancellazione o riduzione dell'ipoteca. E' agevole obiettare, infatti, che questa non solo attribuisce il diritto reale – che propriamente adempie alla funzione di garanzia – ma anche il diritto di espropriare il bene vincolato, vale a dire di procedere all'espropriazione forzata del medesimo, ciò che nelle fattispecie in questione è anche espressamente previsto dall'art. 77, come si è accennato in precedenza.

Pertanto, la sospensione del provvedimento che

viene impugnato risulta pienamente ammissibile e spiega efficacia con riferimento a questo potere del concessionario, al quale preclude di procedere all'espropriazione in relazione al bene ipotecato. E non v'è alcuna necessità, quindi, di valersi dell'art. 700 c.p.c., in quanto, ai fini della tutela interinale del contribuente, risulta applicabile il rimedio tipico previsto nel processo tributario, cioè, appunto, l'art. 47 *cit.*

In definitiva la statuizione del giudice di Mercato S. Severino resta un contributo molto importante sul tema dell'efficacia dell'ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 77, che non risulta mai affrontato nei termini puntuali di cui alla ordinanza in commento.

Michele Cantillo

Articolo pubblicato anche su “Guida Normativa”.