

# Selezione di Sentenze tributarie

A CURA DELLO STUDIO FUOCO

- 1. LE PRETESE IN CARTELLA VANNO BEN MOTIVATE**
- 2. REGISTRAZIONE TARDIVA, LA SANZIONE È SOFT**
- 3. L'AVVISO DI IRREGOLARITÀ DEVE PRECEDERE SEMPRE**
- 4. SERVE COMUNICARE L'INAGIBILITÀ AI FINI IMU**
- 5. DISCONOSCIMENTO COPIE AD HOC**
- 6. LE SENTENZE DI MERITO SONO SUBITO ESECUTIVE**
- 7. IPOTECA INVALIDA SENZA IL PREAVVISO**

*I testi integrali delle sentenze sul sito [www.italiaoggi.it/docio7](http://www.italiaoggi.it/docio7)*

19 Ottobre 2020

# Le pretese in cartella vanno ben motivate

*La cartella di pagamento frutto di controlli automatizzati, soprattutto in quanto non preceduta da avviso di accertamento, necessita di specifica motivazione sull'an e sul quantum della pretesa, le cui ragioni non sono integrabili in giudizio dall'ufficio. Si tratta delle osservazioni rese dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 20784/2020. Il caso riguardava un ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate contro una sentenza della Ctr della Sicilia, rispetto al quale, però, particolare pregio rivestivano le ragioni addotte da un contribuente con il proprio ricorso incidentale, difatti accolto dalla Corte. Quest'ultimo, infatti, raggiunto dalla notifica di due cartelle di pagamento emesse dall'Ufficio a seguito di controlli ex art. 36 bis del dpr n. 600/73, le aveva rese oggetto di distinti ricorsi, da sempre sostenendo la loro insufficiente motivazione. Le pretese portate da quegli atti esattoriali, infatti, non solo non erano ben chiarite in cartella, che non illustrava affatto le ragioni del recupero, ma si confondevano tra loro dal momento che l'annualità esposta in entrambi gli atti era la medesima, impossibile da differenziare. Emergeva poi soltanto in giudizio che la prima cartella era stata emessa per mancati versamenti successivi all'accesso del*

*contribuente al condono ex lege 289/2002, mentre la successiva riguardava una presunta partita residua del debito condonato. La Corte ha accolto solo il ricorso incidentale del contribuente richiamando il proprio orientamento, anche di recente ribadito (cfr. Cass. n. 9799/17 e n. 31270/18) secondo il quale la cartella, soprattutto se non preceduta da un avviso di accertamento, deve essere congruamente motivata, nel rispetto dei canoni fissati dall'art. 3 della legge 241/1990 e dall'art. 7 della legge n. 212/2000. Invece, nel caso di specie, le cartelle indicavano entrambe, in maniera generica e non motivata, somme dovute per il medesimo periodo d'imposta senza esprimere elementi riferibili a un preciso quantum e an della pretesa portata in esse. In tale contesto la Corte ha tenuto a precisare che nemmeno potevano essere prese in considerazione le ragioni fornite dall'ufficio ricorrente in sede di controdeduzioni dal momento che il vizio di carenza di motivazione, quale vizio originario della cartella, ne determinava la invalidità per mancanza di un elemento essenziale, quali appunto le ragioni a sostegno del recupero fiscale, non integrabili in corso di giudizio (cfr. Cass. 11777/2016)..*

Nicola Fuoco

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) Con il primo motivo di ricorso incidentale il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 7, legge 212/2000 e 12 dpr 602/73 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 avendo la Ctr erroneamente riconosciuto la congruità della motivazione delle cartelle.(...)

La censura è fondata con assorbimento di tutti gli altri motivi del ricorso e del ricorso incidentale. Questa Corte ha affermato il principio secondo il quale la cartella esattoriale, ove non preceduta da un avviso di accertamento, deve essere motivata in modo congruo, sufficiente e intellegibile, tale obbligo derivando dai principi di carattere generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, dalla legge n. 241 del 1990, art. 3, e recepiti, per la materia tributaria, dalla legge n. 212 del 2000, art. 7. (Cass. n. 9799/2017 e 31270/2018).

Nel caso di specie le cartelle (...), recano entrambe l'indicazione delle somme dovute per il periodo di imposta 2003 a seguito di un controllo automatico ai sensi dell'art 36 bis del dpr 600/73 senza specificare per quale ragione sono state emesse due ruoli per lo stesso anno. La genericità di tali indicazioni non ha consentito al contribuente di verificare la fondatezza sia nell'an che nel quantum della pretesa impositiva anche in considerazione dell'anomalia costituita dalla emissione di due cartelle riferite alla stessa imposta e al medesimo anno idonea a ingenerare, come in effetti è avvenuto nei giudizi di primo e secondo grado, il ragionevole convincimento di duplicazione di accertamento.

La mancanza di adeguata informazione del contribuente trova ulteriore conferma nel mancato invio di una previa comunicazione di irregolarità.

(...)

Trattandosi di vizio originario dell'atto, di per sé stesso idoneo a determinarne l'invalidità, a nulla rileva che l'Ufficio abbia esplicitato in sede di controdeduzioni quali fossero in concreto le ragioni delle pretese oggetto delle singole cartelle.

Questa Corte ha ripetutamente espresso il principio secondo il quale la motivazione dell'atto tributario costituisce lo strumento essenziale di garanzia del diritto di difesa del contribuente. All'interno della motivazione, pertanto, devono essere indicati gli elementi che l'Ufficio ha posto a base della pretesa, non potendo l'amministrazione integrare le proprie ragioni in corso di giudizio (cfr. Cass. 11777/2016, 25879/2015).

In accoglimento del controricorso incidentale va cassata l'impugnata sentenza (...)

# Registrazione tardiva, la sanzione è soft

*In caso di tardiva registrazione di un contratto di locazione pluriennale il pagamento della sanzione sarà conseguente e commisurato all'opzione del pagamento dell'imposta di registro in modalità annuale. Lo ha stabilito la sezione diciassettesima della Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza n. 262/2020. La vertenza concerne una maggiore sanzione che, le Entrate di Monza Brianza, avevano liquidato alla società sulla base di una maggiore sanzione per un ravvedimento operoso con cui la stessa società aveva inteso sanare una tardiva registrazione di un contratto di locazione pluriennale. Il contratto pluriennale (nove anni) aveva a oggetto un immobile strumentale. La registrazione era stata eseguita oltre i trenta giorni e la società aveva provveduto a versare l'importo relativo al ravvedimento operoso con cui intendeva sanare il ritardo per il primo dei nove anni previsto sul contratto di locazione. L'articolo 17 del dpr n. 131/1986, terzo comma, prevede infatti che «per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale l'imposta può essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno».*

*Ne consegue che la sanzione applicata dalla società riguardava il tardivo versamento dell'imposta di registro relativa al primo anno, così come previsto dall'articolo 17 del dpr n. 131/1986, terzo comma. L'Ufficio finanziario, invece, in applicazione dell'articolo 43, primo comma, lettera h) dello stesso dpr 131/1986, commisurava la sanzione sulla durata complessiva del contratto (nove anni) liquidando la sanzione calcolata sul totale del corrispettivo della locazione. La Commissione tributaria provinciale di Milano, ha ritenuto corretti i motivi di ricorso, accolto il ricorso e compensato le spese di lite tra le parti. Il collegio ha rilevato come, le parti abbiano scelto il criterio di corrispondere anno per anno la relativa imposta, conseguentemente l'ufficio non può sanzionare anche gli altri otto anni relativi alla durata complessiva del contratto in cui non è avvenuto ancora il pagamento dell'imposta di registro. Il collegio ha ritenuto, quindi che, in caso di pagamento dell'imposta riferito al primo anno, le relative sanzioni dovranno essere calcolate solo sulla base dell'imposta dovuta per quell'anno. In caso di risoluzione anticipata del contratto, infatti, nemmeno l'imposta sarà più dovuta.*

**Benito Fuoco**

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) Fatto: in data 23/2/2016 la società provvedeva alla registrazione del contratto n. (...) stipulato in data 22/12/2015. Contestualmente versava il dovuto con ravvedimento per la tardiva registrazione del contratto di locazione pluriennale. In data 21/2/2019 riceveva avviso di liquidazione e irrogazioni sanzioni relativamente all'imposta di registro per tardiva registrazione, carente versamento per complessivi euro 3.184,00. Con ricorso ai sensi dell'art. 17-bis del 16/4/2019 la società impugnava l'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazioni sanzioni, relativo all'anno 2016, eccependo l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto impositivo per insussistenza degli elementi di fatto e di diritto, violazione e scorretta applicazione degli artt. 17, 43 e 69 del dpr 131/86 e dell'art. 13 del dlgs 472/97.(...)

### MOTIVI DELLA DECISIONE

La questione sta nel fatto se le sanzioni, per il ritardo pagamento

dell'imposta di registro, debbano essere calcolate sull'intero importo del canone di locazione (9 anni) oppure su quello annuale?

La parte ricorrente in sede di registrazione si era avvalsa della facoltà prevista dall'art. 17 (imposta di registro calcolata su base annuale e non sull'intera durata del contratto); mentre l'Ufficio sostiene che con riguardo ai contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale, la base imponibile, ai sensi dell'art. 43, lett. h) del Tuir, è costituita dall'ammontare dei corrispettivi in danaro pattuiti per l'intera durata del contratto. La Commissione, letto il ricorso, le deduzioni dell'Ufficio, analizzata la documentazione agli atti, ritiene di poter accogliere le lamentele sollevate dalla parte ricorrente. Le parti hanno scelto il criterio di corrispondere, anno per anno, la relativa imposta; l'Ufficio non può pretendere in un'unica soluzione il pagamento della sanzione per i restanti otto

anni nei quali ha effetto il contratto di locazione, oggetto della presente controversia. Se le parti hanno scelto il pagamento annuale della imposta, l'Ufficio non può pretendere di sanzionare l'intera durata del contratto. Se questa è la procedura scelta dalle parti, l'Ufficio deve controllare anno per anno la corresponsione della relativa imposta sul canone dell'anno. L'atto impugnato deve essere annullato. La materia trattata costituisce giusto motivo per compensare fra le parti le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

# L'avviso di irregolarità deve precedere sempre

*Prima della notifica della cartella di pagamento successiva a un'iscrizione a ruolo derivante da controlli operati dall'Agenzia ex art. 36 ter del dpr 600/73, sarà necessario, a pena di nullità della cartella stessa, l'invio della preventiva comunicazione di irregolarità al contribuente. È quanto deciso dalla sentenza n. 471/04/2020 emessa dalla Ctp di Avellino. A un avvocato era stata notificata dall'Agenzia della riscossione una cartella di pagamento successiva a controlli ex art. 36 ter del dpr 600/73 e 54 bis del dpr 633/72, che, per l'anno 2017, confermava un'iscrizione a ruolo. Il ricorrente, tra le varie doglianze, contestava l'operato dell'Agenzia dinanzi la Ctp in particolare denunciando l'omesso invio preventivo della necessaria comunicazione di irregolarità, prevista dalle predette disposizioni, e che, a suo dire, a pena di nullità, avrebbe dovuto precedere la notifica delle cartelle, in modo da garantire un contraddittorio preventivo con l'ufficio. Quest'ultimo, invece, insisteva per la correttezza del proprio operato avendo notificato, oltre alla cartella, anche i precedenti avvisi di irregolarità, come da documentazione depositata. La Ctp ha richiamato in primis la norma di cui al comma 4 dell'art. 36 ter che prevede che l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al*

*sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione». Tale disposto si distingue da quello dell'art. 36 bis: mentre il primo sta a garanzia di una parentesi di confronto del contribuente con l'ufficio, tale ultima disposizione relativa a controlli meramente cartolari, è funzionale unicamente a comunicare al contribuente gli errori commessi al fine di evitarne nuovi e futuri. Pur non prevedendo però, l'art. 36 ter citato, una specifica sanzione della nullità, in caso di omesso avviso, è stata la giurisprudenza di Cassazione (cfr. Cass. 15311/2014) a confermarla. Pur ciò considerando e analizzando i su citati aspetti, la nullità invocata nel caso di specie dal contribuente non poteva trovar luogo nel caso trattato, che si concludeva con il rigetto del ricorso, dal momento che la documentazione di notifica in atti depositata dall'ufficio dimostrava l'avvenuto invio anche della comunicazione preventiva.*

Nicola Fuoco

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) Il ricorrente contesta (...) di non aver mai ricevuto la notifica della comunicazione di irregolarità prevista dagli artt. 36-ter, dpr 600/73 e 54-bis, dpr 633/72 con conseguente omessa instaurazione del contraddittorio preventivo per cui deduce la nullità della cartella impugnata.

Attesa la mancata notifica della comunicazione eccepisce la decadenza del diritto dell'Erario di procedere alla riscossione delle somme iscritte a ruolo. (...)

È costituita la Direzione provinciale di Avellino dell'Agenzia delle entrate che contesta (...) Nel merito all'eccepito mancato invio delle comunicazioni di irregolarità evidenza che: per l'Irpef anno 2015 la comunicazione fu predisposta il 30/10/2017 e spedita con raccomandata notificata «per compiuta giacenza» in data 10/11/2018. Per l'Iva la comunicazione fu predisposta il 15/3/2018 e la raccomandata, spedita dal Centro con l'identifica-

tivo (...) fu ritirata «allo sportello» l'11/4/2018. (...)

Con il secondo motivo di doglianza il ricorrente eccepisce la «nullità della cartella Per omessa notifica della comunicazione di irregolarità ex artt. 36-ter, dpr 600/1973 e 54 bis, dpr 633/1972».

Il 4° dell'art 36-ter, diversamente dall'art. 36 bis, prevede espressamente, la comunicazione al contribuente dell'esito del controllo formale con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica. Tale comunicazione assolve a una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo.

In ciò si differenzia dalla comunicazione della liquidazione dell'imposta ex artt. 36 bis dello stesso decreto e 54-bis dpr 633/1972 operate all'esito di un controllo meramente cartolare e hanno il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazio-

ne di errori e di consentire la regolarizzazione di aspetti formali è un adempimento o rivolto esclusivamente a orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi dall'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti della cartella di pagamento da emettere.

Il dpr 600 del 1973, art. 36 ter non prevede espressamente quale sanzione della mancata comunicazione dell'esito del controllo formale la nullità della cartella. (...)

In giurisprudenza si è tuttavia affermato (Cass. sez. 5, sent. n. 15311 del 2014) che «alla mancata comunicazione prescritta dal 4 comma di quest'ultima disposizione consegue la nullità della consequenziale cartella». (...)

Nel caso di specie la resistente Direzione dell'AdE ha compiutamente documentato l'avvenuta spedizione delle rispettive raccomandate (...).

# Serve comunicare l'inagibilità ai fini Imu

*Le agevolazioni Imu concesse ai fabbricati inagibili spettano solo a condizione che il contribuente presenti una preventiva comunicazione di inagibilità corredata da perizia o da dichiarazione sostitutiva di notorietà che attesti l'effettiva inagibilità. Sono le conclusioni raggiunte dalla sezione prima della Commissione tributaria regionale del Lazio nella sentenza n. 2304/2020. La vertenza tratta di un ricorso presentato contro un accertamento Imu notificato a una società immobiliare con cui, il comune di Roma richiedeva oltre le sanzioni e interessi, una maggiore imposta per l'anno 2013. La Commissione tributaria provinciale di Roma, sulla base dell'annullamento parziale disposto dall'Ente impositore, accoglieva in parte il ricorso.*

*La società appellava la decisione contestando che la riduzione era stata effettuata solo dal mese di novembre 2013 e non per l'intera annualità; infatti, a parere della società ricorrente, sia pure che la dichiarazione di inagibilità era stata presentata nel gennaio 2014, l'agevolazione della riduzione dell'imposta, così come prevista per le unità inagibili, spettava per tutto l'anno 2013. La Commissione regionale del Lazio ha respinto l'appello della contribuente e confermato la decisione dei primi*

*giudici. Il collegio ha quindi rilevato che il dl n. 16/12 (convertito in legge n. 44/2012) all'articolo 4, comma 5, lettera b) ha previsto che per i fabbricati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, la base imponibile è ridotta del 50%, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o l'inabitabilità è accertata dall'Ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione.*

*In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva. I comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.*

*Il collegio regionale, confermando sul punto la decisione di primo grado, ha poi stabilito che il beneficio della riduzione dell'imposta spetti dal sessantesimo giorno antecedente alla data di comunicazione di inagibilità. In considerazione della complessa materia dedotta in giudizio, la Commissione regionale romana ha compensato tra le parti le spese di lite.*

**Benito Fuoco**

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

A seguito della rilevazione delle posizioni tributarie ai fini Imu, Roma Capitale verificava a carico della società «I. A. srl» e in relazione agli immobili di proprietà di quest'ultima, siti in Roma (...), una maggiore imposta dovuta per l'anno 2013, per insufficiente versamento effettuato. Conseguentemente notificava l'Avviso di Accertamento in epigrafe, determinando la maggiore imposta dovuta, oltre sanzioni e interessi.(...) La Ctp di Roma adita, con sentenza (...) accoglieva in parte il ricorso (...).

Avverso la sentenza propone appello la società censurandone il contenuto nella parte in cui non si riconosce spettante la riduzione dell'aliquota per le unità immobiliari inagibili in oggetto, distinte al Nceu (...); in particolare lamenta l'erroneità della decisione per aver riconosciuto spettante la menzionata riduzione, solo a decorrere dal mese di novembre 2013 e non per l'intera annualità, stante la

Dichiarazione di inagibilità, presentata in data 22/1/14. Conclude per la parziale riforma dell'impugnata sentenza, nei sensi del riconoscimento della spettanza, per l'intera annualità 2013 della riduzione di imposta prevista per le unità immobiliari inagibili, come quelle nella specie.(...)

Osserva infatti che, ai fini dell'applicabilità dell'agevolazione in questione, introdotta con il dl n. 16/12, costituisce presupposto indefettibile la Comunicazione dello stato di inagibilità degli immobili, da presentarsi all'Ente impositore a cura del contribuente, corredata da perizia, ovvero da dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Osserva inoltre che l'agevolazione può spettare soltanto a far data dalla presentazione della Comunicazione stessa. Orbene, nel caso di specie, la comunicazione, per stessa ammissione della parte, è stata presentata in data 22/1/2014, ossia successivamente e non preventivamente, rispetto all'anno (2013) per il quale

si invoca l'agevolazione, con ciò non consentendo all'Ufficio accertatore la verifica della sussistenza delle necessarie condizioni di inagibilità degli immobili, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione. Ciò posto, si osserva che, condivisibilmente, i primi giudici, a tutto voler concedere, hanno fatto decorrere il beneficio dal sessantesimo giorno antecedente alla data di presentazione della comunicazione, ossia dal novembre 2013.(...)

Il proposto appello deve, pertanto, essere respinto con conferma dell'impugnata sentenza.(...)

# Disconoscimento copie ad hoc

*Perché vi sia un formale ed effettivo disconoscimento, da parte del contribuente, di quanto risulta dalle copie dei documenti di notifica depositati dall'Ufficio, non basta una generica contestazione della loro conformità agli originali, ma è necessaria una apposita e specifica dichiarazione che, con contenuto chiaro, evidenzi gli elementi da cui si può trarre la loro non genuinità. Sono le osservazioni che si leggono nella sentenza n. 2608/03/2020 emessa dalla Ctr del Lazio. Nel caso trattato con la pronuncia del collegio laziale, parte del rigetto dell'appello presentato da una contribuente avverso diverse cartelle di pagamento di cui si contestava, tra le varie censure, proprio la regolarità della notifica, dipendeva proprio, in assenza di formale querela di falso contro gli atti di notifica, dalle contestazioni mosse dall'appellante alle relate prodotte dall'ufficio. La contribuente censurava, infatti, per error in iudicando, la sentenza della commissione provinciale romana laddove aveva ritenuto regolari le notifiche delle cartelle di pagamento presupposte all'intimazione impugnata. Rispetto a queste ultime, in effetti, già col ricorso introduttivo, era stata dedotta la mancata indicazione del soggetto che materialmente aveva ricevuto l'atto, la sua relazione con l'effettivo destinatario, nonché l'illeggibilità stessa delle sot-*

*toscrizioni. Anche il collegio regionale ha condiviso le conclusioni dei giudici di prime cure, osservando come fosse non conferente e del tutto generico l'invocato disconoscimento della conformità agli originali delle relate prodotte in atti dall'Ufficio soltanto in copia. Le contestazioni genericamente mosse contro quelle produzioni documentali non potevano assurgere a idoneo disconoscimento, il quale viene invece a essere apprezzabile dal giudice tributario al fine della verifica della regolarità della procedura di notifica, soltanto se specifico e circostanziato, con una dichiarazione dalla quale emergano inequivocabilmente tutti gli elementi indici della non genuinità della copia. Ciò vale ancor più, ha ritenuto la Ctr, tenendo conto che la normativa di cui all'art. 22, comma 3, del Codice dell'amministrazione digitale prevede che «le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle linee guida hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è disconosciuta». Non evincendosi alcun formale ed effettivo, ma soprattutto specifico disconoscimento copie, l'appello della contribuente veniva ritenuto infondato.*

Nicola Fuoco

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) L'appellante censura la sentenza impugnata per error in procedendo e difetto di motivazione attesa la genericità del contenuto;

- per error in iudicando per non essersi pronunciati sulla illegittimità della notificazione dell'intimazione attesa la mancata attestazione di conformità della mera copia informatica della cartella notificata all'originale e della sottoscrizione, nonché per la mancata prova dell'effettiva consegna al destinatario;
- per error in procedendo attesa l'omessa pronuncia sulla richiesta di esibizione degli originali delle cartelle ai sensi e per gli effetti degli artt. 214-215 c.p.c. e 2791 c.c.;
- per error in iudicando laddove è stata ritenuta rituale la notifica delle cartelle sulla base della documentazione prodotta dall'Agenzia delle entrate - Riscossione nono-

stante l'omesso perfezionamento delle notifiche la cui la relata non reca la qualifica del soggetto che ha ricevuto la notifica, la sua relazione con il destinatario, attesa, peraltro, l'illeggibilità delle firme, non attribuibili pertanto, all'appellante e formalmente disconosciute (...).

Non può riconoscersi valore di idoneo disconoscimento alle affermazioni dell'appellante con cui contesta genericamente la conformità all'originale delle fotocopie relative alla notificazione dell'intimazione e delle cartelle. L'onere di disconoscere la conformità tra l'originale e le copie fotostatiche prodotte in giudizio va assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto, tale, cioè, che possano da essa desumersi in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia. Non risulta, peraltro, proposta

dall'appellante querela di falso. Peraltro, ai sensi dell'art. 22, comma 3, del Cad, come modificato dall'art. 66, comma 1, del dlgs 13 dicembre 2017, n. 217 - «Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle linee guida hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta». E nella vicenda che ci occupa, giammai, la ricorrente nel corso del processo ha disconosciuto espressamente la conformità della copia informatica della cartella di pagamento allegata alla Pec ricevuta, all'originale cartaceo in possesso dell'amministrazione.(...)

# Le sentenze di merito sono subito esecutive

*Sia le sentenze emesse dal giudice provinciale che quelle emesse dal giudice regionale sono provvisoriamente esecutive senza presentazione di idonea garanzia, che rimane ancorata alla solvibilità del contribuente. Lo ha stabilito la sezione quinta della Commissione tributaria regionale del Lazio. La vertenza tratta di un ricorso per ottemperanza (articolo 70, dlgs n. 546/92) che i contribuenti avevano proposto per l'esecuzione di una sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Rieti. La sentenza citata, accogliendo il ricorso, aveva riconosciuto, agli stessi contribuenti, il diritto al rimborso Iva di un credito spettante alla società di capitali, estinta, di cui gli stessi contribuenti erano stati soci. Le Entrate di Rieti, costituendosi in giudizio, oltre a eccepire che contro questa sentenza gravava appello (tuttora pendente), aveva, altresì, dedotto l'insolvibilità dei contribuenti, e invocando l'applicazione dell'articolo 69 del dlgs n. 546/92 chiedeva, alla Commissione, di subordinare l'esecuzione del rimborso Iva, alla presentazione di idonea garanzia.*

*Il collegio regionale capitolino, dopo aver rilevato che erano trascorsi i 90 giorni previsti dall'articolo 69 del dlgs n. 546/92 ha accolto il*

*ricorso per ottemperanza disponendo il rimborso Iva a favore dei contribuenti, oltre agli interessi maturati successivamente ai novanta giorni successivi al deposito della sentenza. La Commissione regionale ha motivato la sua decisione dopo aver detto che la sentenza di cui si chiede l'esecuzione è esecutiva anche se non ancora definitiva. L'art. 9 comma 1 lettera gg) del dlgs n. 156/2015, ha riscritto l'art. 69 del dlgs n. 546/1992, prevedendo espressamente che, con effetto dal 1° giugno 2016, «le sentenze di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente [...] sono immediatamente esecutive. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia». Nel caso trattato la Commissione regionale non ha subordinato il rimborso alla presentazione di una idonea garanzia perché, lo stesso collegio, ha rilevato come i contribuenti avessero dimostrato la loro solvibilità; solvibilità che, inmotivatamente era stata sollevata dall'Ufficio finanziario senza la produzione di specifiche prove.*

**Benito Fuoco**

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) Con memoria (...) si è costituita l'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale di Rieti, la quale, deducendo il rischio di insolvibilità dei ricorrenti, per l'ipotesi che la sentenza, gravata dell'appello tuttora pendente, possa essere riformata in senso favorevole all'Ufficio, ha invocato l'applicazione del comma 1 dell'art. 69 del dlgs 546/1992, chiedendo che questa Commissione subordini il rimborso Iva alla prestazione di idonea garanzia da parte dei ricorrenti.(...)

Il collegio rileva che il ricorso per ottemperanza merita accoglimento, sussistendone tutti i presupposti. La sentenza di primo grado riconosce infatti ai ricorrenti il diritto al rimborso e pertanto comporta da parte dell'Agenzia delle entrate l'obbligo di procedere a tutti gli adempimenti necessari per effettuare il rimborso stesso a favore dei ricorrenti, salva l'eventuale ripetizione delle som-

me pagate in caso di riforma della sentenza nei successivi gradi di giudizio.

Inoltre risulta trascorso il termine di 90 giorni di cui all'articolo 69 del decreto legislativo numero 546 del 1992 entro il quale l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto provvedere a ottemperare alla sentenza di primo grado in quanto esecutiva a norma di legge.

Non ravvisa, inoltre, il collegio la sussistenza delle ragioni per subordinare, come richiesto dall'Ufficio resistente, alla prestazione di idonea garanzia, a norma dell'art. 69 del dlgs 546/1992, il pagamento a favore degli istanti, i quali hanno fornito dimostrazione, in relazione all'eventualità di dover in seguito restituire quanto loro spettante secondo la ottemperanda sentenza, della loro condizione di solvibilità, deducendo di essere proprietari di diverse unità immobiliari (al

riguardo hanno allegato le visure catastali personali), tra le quali un appartamento a uso di civile abitazione sito in Roma (...), oltre ad altre quote di proprietà di immobili o terreni di minor valore.

Posta, dunque, l'ammissibilità del rimedio, e le condizioni di solvibilità degli istanti, si deve rilevare che nel caso di specie risulta non contestato, da parte dell'Agenzia delle entrate, che in base alla sentenza di cui si chiede l'ottemperanza, è dovuto ai contribuenti istanti il rimborso dell'importo di euro 80.693,00, a titolo di rimborso Iva maturato nell'anno d'imposta 2016, per effetto di riporti dagli esercizi precedenti, dalla estinta (...) di cui gli odierni ricorrenti sono i soli soci.

P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale per il Lazio, sez. 5, accoglie il ricorso per ottemperanza (...)

# Ipoteca invalida senza il preavviso

*Prima che l'ufficio territoriale iscriva un'ipoteca su immobili del contribuente è necessario che il relativo avviso di iscrizione venga preceduto da una comunicazione preventiva, al fine di garantire al contribuente la piena conoscenza del carico fiscale che giustificerebbe la misura pregiudizievole, altrimenti, in assenza, l'atto di iscrizione è invalido. Sono i principi oggetto della sentenza n. 204/03/2020 emessa dalla Ctp di Campobasso. Un contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla Ctp molisana impugnando una iscrizione di ipoteca su propri immobili effettuata dall'Ufficio provinciale del territorio di Campobasso e che quest'ultimo eseguiva dato il mancato pagamento di cartelle esattoriali presupposte. Tra i motivi di ricorso veniva dedotta, a supporto dell'illegittimità dell'atto, la mancata notifica del preavviso di iscrizione ipotecaria, la cui assenza gli aveva permesso di conoscere dell'iscrizione pregiudizievole soltanto a seguito di sua apposita richiesta. Tale omissione, sosteneva, si doveva necessariamente ripercuotere sulla validità del successivo avviso di iscrizione, oggetto principale dell'impugnazione. Quest'ultimo, oltretutto, risultava altresì parimenti illegittimo anche per il fatto che si basava persino su cartelle di importo inferiore ai mille euro che avrebbero do-*

*vuto essere oggetto di stralcio ex dl 119/2018, nonché per mancata indicazione dei criteri di calcolo degli importi chiesti a titolo di interessi. Ad ogni modo, la Ctp, tenuto conto di quanto depositato in atti, ha appurato l'effettiva mancanza lamentata dal contribuente: l'omissione della comunicazione preventiva dell'iscrizione ipotecaria, richiamando i principi stabiliti dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 19667/2014, non ha permesso al contribuente di conoscere, preventivamente alla misura adottata dall'ufficio, il carico debitorio a lui ascrivito, precludendogli a riguardo ogni difesa. Tale diritto, infatti, è consacrato sia dalla legge n. 241/1990 e sia dall'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, legge 212/2000, che prevedono un obbligo generalizzato di comunicazione al contribuente dei provvedimenti limitativi della sua sfera giuridica al fine di garantirgli l'effettiva possibilità di esercitare il suo diritto di difesa costituzionalmente garantito. A tale interesse, oltretutto, si accompagna anche quello alla correttezza e trasparenza dell'azione della pubblica amministrazione, la quale, nel caso di specie, omettendo l'atto di preavviso, ha violato la sequenza procedimentale che perfeziona la pretesa e la rende conoscibile al suo destinatario.*

Nicola Fuoco

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) Il Collegio ritiene il ricorso fondato e, come tale, meritevole di accoglimento per le seguenti considerazioni. Va accolta la pregiudiziale eccezione di illegittimità della iscrizione ipotecaria opposta per difetto di comunicazione preventiva. Invero dalla documentazione versata agli atti non risulta che sia stata preventivamente comunicata la iscrizione impugnata. La Suprema corte a Sezioni unite (Cass. Sez. unite n. 19667/2014) a proposito della questione relativa alla necessità o meno di comunicare preventivamente al contribuente la iscrizione ipotecaria per debiti erariali non pagati, ha stabilito che l'obbligo di rendere partecipe il contribuente della pretesa tributaria rimane assolutamente necessario. Questo principio è stato ripreso nel tempo da diversi giudici di merito (come ha dimostrato il ricorrente con il deposito della Giurisprudenza

depositata alla odierna udienza). Va evidenziato che tale obbligo si giustifica con le previsioni sia della legge n. 241/90 e sia dello Statuto del contribuente. Proprio l'art. 21 bis della legge n. 241/90 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari e l'iscrizione ipotecaria è un atto che limita significativamente la sfera giuridica del contribuente. L'articolo 6 dello Statuto del contribuente prevede che debba essere sempre garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Dunque la comunicazione da un lato consente il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente, dall'altro l'interesse pubblico a una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione. L'accoglimento di tale pregiudiziale eccezio-

ne rappresenta elemento sufficiente all'accoglimento del ricorso, tuttavia il Collegio osserva che anche le altre doglianze spiegate dal ricorrente inducono la Commissione a considerare fondato l'opposizione del D. B.(...)

P. Q. M. La Commissione, definitivamente pronunciando sul ricorso proposto da D. B. C., avverso la iscrizione ipotecaria eseguita dall'Ufficio Provinciale di Campobasso Territorio Servizio di Pubblicità Immobiliare in data 31 marzo 2010, accoglie il ricorso. Ordina, per l'effetto la sua cancellazione, manlevando il conservatore dei registri immobiliari da qualsivoglia responsabilità al riguardo. Dispone la integrale compensazione tra le parti costituite delle spese di giudizio.