

***Sentenza 256/13/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Torti, Relatore: Torti***

Intitolazione:

- 1. Tariffa di igiene ambientale (T.I.A.) – Richiesta di rimborso IVA – Diniego – Contenzioso Tributario – Processo - Legittimazione passiva – Spettanza al soggetto gestore del servizio (A.M.I.U.) – Comune - litisconsorzio necessario ex art. 14, comma 1, d. lgs. 546/92 – non ricorre.**
- 2. Tariffa di igiene ambientale (T.I.A.) – Richiesta di rimborso IVA - Annualità 2006 – 2007 – Decadenza – applicabilità del termine quinquennale ex art. art 1, comma 164 legge 236/2006 - Esclusione Termine biennale ex art 21, comma 2° d. lgs. 546/92 – Applicabilità.**
- 3. Tariffa di igiene ambientale (T.I.A.) – Domanda di restituzione della somma corrisposta a titolo di IVA in occasione del pagamento della TIA – Fondatezza.**

Massima:

- 1. Nel giudizio avente ad oggetto il ricorso avverso il diniego opposto dall'AMIU alla richiesta azionata dall'Azienda Ospedaliera Universitaria "San Martino" di rimborso della somma corrisposta a titolo di IVA in occasione del pagamento della TIA la legittimazione passiva non spetta al Comune di Genova, ma solo alla soc. A.M.I.U. perché la stessa assume di avere agito esercitando i poteri "delegati" dal Comune sia perché non ricorre nella specie la fattispecie di litisconsorzio necessario di cui all'art. 14 comma primo d. lgs. 546/92 in quanto la controversia (poteva) e può essere decisa nei confronti della sola AMIU eretta ad ente impositore, di riscossione e di gestione del Tributo con esclusione del comune, il quale comunque avrebbe potuto essere chiamato in giudizio dalla società delegata se avesse avuto interesse in tal senso (cfr. in termini Cass. 8813/2010).*
- 2. La richiesta di rimborso della somma corrisposta a titolo di IVA in occasione del pagamento della TIA non può concernere le annualità*

*2006-2007 essendo decorso il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma secondo, d. Lgs. 546/92 attesa la inapplicabilità dell'art. 1 comma 164 legge 236/2006 che riguarda unicamente il rimborso dei tributi locali, tra cui figura la TIA, ma non può disciplinare anche il rimborso dell'IVA applicata sulla TIA perché l'IVA mantiene comunque un suo carattere autonomo rispetto alla tariffa principale.*

3. *In materia di TIA la domanda di rimborso della somma corrisposta a titolo di IVA in occasione del pagamento della TIA, alla luce delle argomentazioni esplicate dalla Corte Costituzionale sulla estraneità del prelievo TIA dall'ambito dell'applicazione dell'IVA (cfr. decisione 24/07/09 n.238 sub. Parag. 7.2.3.6), argomentazioni confermate dalla Corte di Cassazione (cfr. dec. 8813/10 nella parte finale del paragrafo 4.1) è indubbiamente fondata essendo basata su una interpretazione costituzionalmente orientata del dato normativo (Nella specie la CTP ha accolto la domanda ricorrendo il diritto dell'Azienda Ospedaliera Universitaria S. Martino ad ottenere il rimborso dell'IVA corrisposta sulla TIA versata nel periodo 2008-2009).*

**Riferimenti normativi:** Decreto Legislativo 546/1992 Art. 14, comma 1

Decreto Legislativo 546/1992 Art. 21, comma 2

Legge 236/2006 Art. 1, comma 164



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 13

riunita con l'intervento dei Signori:

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 1114/10

UDIENZA DEL

20/06/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

256/13/11

PRONUNCIATA IL:

20 GIU 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

11 LUG 2011

Il Segretario

- |                          |           |          |                       |
|--------------------------|-----------|----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | TORTI     | MARIO    | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | PODESTA'  | DOMENICO | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | SIMONAZZI | ROBERTO  | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |           |          |                       |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 1114/10  
depositato il 29/03/2010

- avverso AVVISO DINIEGO RIMBORSO TIA 2006  
IVA  
contro COMUNE DI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

- avverso AVVISO DINIEGO RIMBORSO TIA 2007  
IVA  
contro COMUNE DI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

- avverso AVVISO DINIEGO RIMBORSO TIA 2008



SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 1114/10

UDIENZA DEL

20/05/2011      ora 09:30

(segue)

IVA  
contro COMUNE DI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

- avverso AVVISO DINIEGO RIMBORSO TIA 2009  
IVA  
contro COMUNE DI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

- avverso RIFIUTO RIMBORSO O SGRAVIO TRIBUTI TIA 2006  
IVA  
contro A.M.I.U.GENOVA

**difeso da:**  
LOVISOLO ANTONIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

- avverso RIFIUTO RIMBORSO O SGRAVIO TRIBUTI TIA 2007  
IVA  
contro A.M.I.U.GENOVA

**difeso da:**  
LOVISOLO ANTONIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA

**proposto dal ricorrente:**



SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 1114/10

UDIENZA DEL

20/06/2011

ore 09:30

(segue)

AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

- avverso RIFIUTO RIMBORSO O SGRAVIO TRIBUTI TIA 2008  
IVA  
contro A.M.I.U.GENOVA

**difeso da:**  
LOVISOLO ANTONIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

- avverso RIFIUTO RIMBORSO O SGRAVIO TRIBUTI TIA 2009  
IVA  
contro A.M.I.U.GENOVA

**difeso da:**  
LOVISOLO ANTONIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA 'SAN MARTINO'  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
GUERRERA PAOLO  
VIA CESAREA 12/10 16121 GENOVA GE

*Ritenuto a posto e in debito  
- che l'Azienda ospedaliera Universitaria  
S. Martino ha proposto ricorso avverso il*

- rifiuto delle soc. Amm. a rimborsare l'iva  
 corrisposta da essa Azienda ospedaliera sulle  
 Tue vendite nel periodo 2006-2009;
- che la soc. Amm., costituita, ha chiesto  
 il rifiuto del rinvio de quo;
  - che il Comune di Genova, del pari evocato  
 in giudizio, ha rilevato, in via, il proprio difetto  
 di legittimazione passiva sulle richieste di  
 rimborso avanzate dall'Azienda Ospedaliera  
 Universitaria S. Martino;
  - che la violazione delle norme del rapporto dedotto  
 nel presente giudizio non spetta al Comune  
 di Genova ma perché lo stesso Amm. insieme ad  
 aver agitato esercitando il potere "delegato" dal  
 Comune e sia perché non ricorre nelle specie la  
 giustificazione di litisconsorzio necessario di cui all'art.  
 14 comma primo delgs 546/82 in quanto la con-  
 troverse (potere e) può essere utilmente decisa  
 nel confronto delle sole Amm. erette ad  
 ente impositore, di riscossione e di gestione del  
 Tabacco con inclusione del Comune, il quale  
 comunque eretta potè essere chiamato in  
 giudizio dalla società delegata a essere  
 attivo inerte in tal senso (cfr. intermin  
 Cos 8313/2010);
  - che la richiesta di rimborso deve essere,  
 dunque, esaminata nel confronto delle  
 soc. Amm.;

- che Tale richiesta non può eccedere le annue lire 2006-2007 (ammontanti a € 57.963,06) essendo decorso (come exceptio della soc. Amm.) il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma secondo, DLgs 546/92 e che l'inapplicabilità dell'art. 1 comma 164 L. 236/2006 il quale riguarda unicamente il rimborso dei tributi locali, Tia cui figura la Tia, ma un ~~plac~~ deve: plinare anche il rimborso dell'IVA applicata sulla Tia poiché l'IVA mantiene e mantiene un suo carattere autonomo rispetto alle tariffe principali;

- che la spesa dell'Ospedale Ospedaliera Universitaria di S. Martino, ammonta a € 59.551,13 - alle lire delle erogazioni esplicitate dalla Corte Costituzionale nella sentenza del primo Tia dell'ambito

dell'Assemblea Ospedaliera Universitaria  
S. Martino ad ottenere dalla soci Amm  
il rimborso dell'iva corrisposta dalla stessa Assem-  
blea Ospedaliera sulla Tva versata nel periodo  
2008-2009 (ed ammontante a € 53.551,13)  
oltre ogni altro legale e decoroso delle  
domande;

- che le spese del presente procedimento,  
oltre la uscita delle questioni trattate, possa-  
no equamente compensarsi tra le parti in  
modo integrale;

p. p. u.

La Commissione

in sede di accoglimento del ricorso,  
espunge la merce Assemblée dall'Assemblea  
Ospedaliera Universitaria di S. Martino in  
confronto del Comune di Genova; dichiara  
il diritto della predetta Assemblée Ospeda-  
liera Universitaria S. Martino ad ottenere  
dalla soci Amm il rimborso dell'iva  
corrisposta dalla stessa Assemblée Ospedaliera  
sulla Tva versata nel periodo 2008-2009 ed  
ammontante a € 53.551,13, oltre ogni im-  
presa legale e decorosa delle domande;  
dichiarare la compensazione integrale tra  
le parti delle spese processuali.

Genova 20/6/11



Il Presidente - est

M. Del.

***Sentenza 61/20/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Rovelli, Relatore: Orsi***

Intitolazione:

**IVA – agevolazione acquisto prima casa – revoca – requisiti di abitazione “di lusso” ex D.M. 2 agosto 1969 - caratteristica di “zona ad uso esclusivo” dei soggetti ivi residenti – non sussiste.**

Massima:

*L'aliquota agevolata IVA del 4% per la cessione di fabbricati e l'imposta sostitutiva agevolata del 0,25% usufruita per l'acquisto dell'immobile in relazione al quale è stato contratto il mutuo, presuppone la natura “non di lusso” dell'abitazione. L'unità immobiliare ceduta non rappresenta una villa e/o abitazione “di lusso” ex D.M. 2 agosto 1969, quando l'area e/o la zona sulla quale sorge l'unità immobiliare non risulta, di fatto, destinata esclusivamente alla realizzazione di ville o parco privato, ovvero a costruzioni qualificate dagli strumenti urbanistici come “di lusso”.*

***Riferimenti normativi:*** D.M. 2 agosto 1969



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 20

SEZIONE  
N° 20  
REG.GENERALE  
N° 70/10  
UDIENZA DEL

13/12/2010 ore 09:00

SENTENZA

N°

61

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ROVELLI	LUIGI	Presidente
<input type="checkbox"/>	ORSI	MARIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	SCANU	ANGELO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

PRONUNCIATA IL:

13 DIC. 2010

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

6 APR. 2011

Il Segretario

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 70/10  
depositato il 11/01/2010

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 20071T014445000 REGISTRO MP.  
SOSTITUTIVA  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**

GARGANI ANGELA  
VIA GIOVANNI SFORZA 8 16146 GENOVA GE

**difeso da:**

LOVISOLO ANTONIO  
PICCARDO ALESSANDRA  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

La ricorrente GARGANI Angela cod.fisc.GRCNGL69A45D969X, residente in Genova, rappresentata e difesa con poteri e facoltà di giunte, dagli avvocati prof. Antonio Lovisolo e Alessandra Piccardo presso i quali è elettivamente domiciliata in Genova, Via Roma, 3/2, giusta delega in calce all'atto, ha proposto ricorso contro avviso di liquidazione imposta ed irrogazione delle sanzioni n.2007/1014445000, emesso dall'Agenzia Entrate Ufficio di Genova 1, notificato il 28/10/2009.

FATTO: in seguito alla revoca delle agevolazioni tributarie per l'acquisto di case di abitazione non di lusso, in relazione contratto di mutuo, a rogito Notaio Priori, registrato 14/12/2007, sull'immobile sito in Genova, Via Sforza, civico 8 int.5 (già Via Panigalli civico 21, iscritto al Catasto Fabbricati Sez.GFB-Foglio 72-Mapp.122-Sub.24-Z.C. 1---Cat.A/2-- Classe 6---vani 8 - Rendita Euro 2.355,04)-, l'Ufficio, revocando l'aliquota ridotta dello 0,25%, ha liquidato la maggiore imposta sostitutiva dovuta per Euro 4.375,00 con applicazione dell'aliquota 2%, oltre interessi e irrogazione di sanzione pecuniaria amministrativa di Euro 1.312,00.

Eccepisce parte ricorrente sulla estraneità dell'immobile dall'ambito applicativo dell'art.1 D.M. 3 agosto 1969 e per l'effetto sulla "NATURA NON DI LUSO" dell'unità immobiliare e sulla conseguente INFONDATEZZA e--- sul difetto di motivazione e di prova della maggiore imposta liquidata-- , chiede di annullare l'atto impugnato, dichiarando comunque non dovute le sanzioni, vinte le spese. Produce documentazione a sostegno tra cui all.3 visura catastale, all.5 relazione redatta da tecnico qualificato/asseverata, all.7 stralcio P.U.C. Comune di Genova.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Genova 1, controdeduce su ogni motivo di ricorso, che l'immobile si trova all'interno di un'area destinata a villa o parco privato che rende evidente la correttezza dell'operato dell'ufficio, chiede di rigettare il ricorso e confermare pienamente la legittimità dell'atto impugnato, con vittoria di spese, diritti ed onorari di causa.

Nell'odierna seduta in pubblica udienza, le parti presenti/ rappresentate come da p.v, insistono sulle tesi, come in atti, il presente ricorso è stato discusso congiuntamente a quello "principale" di cui al RGR n.71/10 relativo alla controversia instauratasi per la revoca dell'aliquota agevolata IVA per l'acquisto della PRIMA CASA di abitazione non di lusso, essendo le due controversie strettamente connesse tra loro anche se formano oggetto di separate decisioni.

Visti i motivi di ricorso, le controdeduzioni e la documentazione prodotta dalle parti, occorre innanzitutto precisare che l'Ufficio fonda la propria pretesa, solo ed esclusivamente sul presupposto che l'unità immobiliare in specie è da qualificarsi abitazione "di lusso", non per quanto riguarda le caratteristiche costruttive oggettive, quali la superficie e ampiezza dei locali, il pregio dei materiali utilizzati, la comodità e l'accesso ecc.-- MA per il requisito di cui

all'art.1 del D.M. 2 agosto 1969, - che qualificata di lusso "le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a < ville > o < parco privato >, ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come < di lusso >.

Il termine VILLA, ---nella moderna tipologia edilizia---, indica una dimora /abitazione unifamiliare di dimensioni notevoli (con annesse pertinenze) elegante, circondata ---da giardino e/o parco e comunque pertinenziale all'unita' immobiliare---, costruita nei quartieri residenziali di pregio della citta'.

In specie l'operato dell'ufficio e il parere tecnico reso dall'Agenzia del territorio, sono smentiti dalla documentazione prodotta dalla ricorrente, in particolare dalla relazione tecnico descrittiva di accertamento (all.5) del Geom. G.Piccinelli, emerge che

1) l'esatta ubicazione zonale dell'intero fabbricato ricompresa in zona classificata nel vigente P.D.C. di tessuto storico (Zona A) -sottozona AV;

2) che l'originario edificio padronale e' stato oggetto di recente **COMPLETA RISTRUTTURAZIONE CON CONSEGUENTE FRAZIONAMENTO** in piu' unita' immobiliari, ...che l'unita' abitativa di cui trattasi -unitamente a quelle **DELLE AREE CIRCOSTANTI**, ha **modificato radicalmente gli originari aspetti tipologici dell'inseadimento RIPORTANDONE** le caratteristiche a quelli degli edifici limitrofi ubicati nello stesso ambito di zona urbanistico classificato "tessuto urbano" e facendone **venir meno la consistenza unitaria che costituisce uno degli elementi essenziali di riconoscimento ai fini della destinazione urbanistica originaria**

3) che l'area in oggetto veniva identificata e descritta dalla "Commissione Edilizia Integrata del Comune di Genova" come **facente parte di una zona urbana costruita, costituente uno spazio residuale in stato di sostanziale abbandono e senza elementi di lettura di definita connotazione dell'assetto...**

4) che l'area un tempo di pertinenza dell'edificio ---ED OGGI anch'essa frazionata...--- e' stata oggetto di trasformazione ancora in fase di completamento **MEDIANTE LA REALIZZAZIONE di --un'autorimessa commerciale INTERRATA PLURIPIANO INDIPENDENTE e--- la creazione in superficie di una serie ,oltre dieci, di spazi a parcheggio CONCESSI IN PROPRIETA' a terzi ED ANNESSI A PERTINENZE DELLE UNITA' immobiliari facenti parte degli edifici limitrofi e circostanti---** **QUEST'ULTIMA CIRCOSTANZA HA DI FATTO VENTRE MENO LA CARATTERISTICA di "zona ad uso esclusivo" dei soggetti ivi residenti consentendo l'accesso a quest'ultima anche a terzi estranei.**

Le norme tributarie, sono in via di principio, inapplicabili a casi diversi da quelli previsti, per cui l'aliquota agevolativa IVA del 4% per la cessione di fabbricati **NON DI LUSO**, SIA l'imposta sostitutiva agevolata dell'0,25% usufruita PER l'acquisto dell'immobile in relazione al quale e' stato contratto il mutuo, presuppone la presenza **FISICA** del bene, nel caso in specie l'unita' immobiliare ceduta non rappresenta **UNA VILLA** e/o una abitazione di lusso (neppure dopo la ristrutturazione e variazione del classamento 30/11/2006 classificato in Categoria A/2) proprio perche' l'area e/o la zona, sulla quale sorge l'unita immobiliare, **NON RISULTA DI FATTO ORA DESTINATA ESCLUSIVAMENTE** alla realizzazione DI **VILLE** o parco privato, ovvero

a costruzioni qualificate dagli strumenti urbanistici come di lusso.

Per la fondatezza di uno dei motivi di ricorso, suffragata da elementi di prova documentale ( non contestata specificatamente dall'Ufficio resistente ), ritiene il Collegio di esercitare il proprio esercizio del suo potere nell'accogliere il ricorso e dichiarare privo di effetto giuridico l'impugnato avviso, per l'insussistenza dei requisiti di abitazione di lusso, dell'unita' immobiliare sita in Genova, Via C.Sforza civile 8 interno 5 e non ricade pertanto nell'ambito applicativo dell'art.1 del D.M. 2 agosto 1969, spettano pertanto le agevolazioni tributarie tutte per l'acquisto della PRIMA CASA, cosi' come richiesto dalla ricorrente sia nell'atto 30/10/2007 a rogito Notaio Priori, -----sia per l'atto di accettazione di mutuo e concessione di ipoteca volontaria del 13/12/2007 a rogito stesso notaio .-----

Ogni ulteriore eccezione proposta risulta ininfluyente e assorbente per la definizione della controversia, ivi compresa quella relativa all'obbligo di motivazione, che a giudizio di questo Collegio e' da ritenersi adempiuto, mediante l'enunciazione dei motivi di fatto e diritto, in base ai quali l'atto impugnato e' stato notificato, che ha permesso comunque alla contribuente di instaurare il contraddittorio e validamente predisporre la propria difesa tributaria in questa sede, senza lesione alcuna di diritti costituzionalmente garantiti.

Per la particolarita', novita' e peculiarita' della controversia e per la controvertibilita' dei motivi esposti, si ravvisano i presupposti per dichiarare interamente compensate tra le parti, le spese della presente procedura.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così' deciso in Genova, il 13/12/2010

IL PRESIDENTE  
(LUIGI BOVELLI)

IL RELATORE  
(Mario Orsi)

*Mario Orsi*

***Sentenza 2/7/2011 Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia - Presidente: Sorrentino, Relatore: De Rogatis***

Intitolazione:

**IVA - frodi carosello - configurabilità - mancata dimostrazione dell'accordo simulatorio - basse percentuali di ricarico - irrilevanza**

Massima:

*Ai fini di dimostrare il compimento di una frode IVA l'Ufficio deve preliminarmente provare l'esistenza di un accordo simulatorio e fraudolento tra il contribuente accertato ed il proprio fornitore; ai fini di tale dimostrazione è però insufficiente richiamarsi alle basse percentuali di ricarico applicate nella commercializzazione dei prodotti.*



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 20

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 70/10

UDIENZA DEL

13/12/2010

ore 09:00

SENTENZA

N°

61

PRONUNCIATA IL:

13 DIC. 2010

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

6 APR. 2011

Il Segretario

*[Handwritten signature]*

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |         |        |            |
|--------------------------|---------|--------|------------|
| <input type="checkbox"/> | ROVELLI | LUIGI  | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | ORSI    | MARIO  | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | SCANU   | ANGELO | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |         |        |            |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 70/10  
depositato il 11/01/2010

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 20071T014445000 REGISTRO MP.  
SOSTITUTIVA  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**  
GARGANI ANGELA  
VIA GIOVANNI SFORZA 8 16146 GENOVA GE

**difeso da:**  
LOVISOLO ANTONIO  
PICCARDO ALESSANDRA  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

La ricorrente GARGANI Angela cod.fisc.GRCNGL69A45D969X, residente in Genova, rappresentata e difesa con poteri e facoltà di giunte, dagli avvocati prof. Antonio Lovisolo e Alessandra Piccaro presso i quali è elettivamente domiciliata in Genova, Via Roma, 3/2, giusta delega in calce all'atto, ha proposto ricorso contro avviso di liquidazione imposta ed irrogazione delle sanzioni n.2007/P014445000, emesso dall'Agenzia Entrate Ufficio di Genova 1, notificato il 28/10/2009.

FATTO: in seguito alla revoca delle agevolazioni tributarie per l'acquisto di case di abitazione non di lusso, in relazione contratto di mutuo, a rogito Notaio Priori, registrato 14/12/2007, sull'immobile sito in Genova, Via Sforza, civico 8 int.5 (già Via Panigalli civico 21, iscritto al Catasto Fabbricati Sez.GFB-Foglio 72-Mapp.122-Sub.24-Z.C. 1---Cat.A/2-- Classe 6---vani 8 - Rendita Euro 2.355,04)-, l'Ufficio, revocando l'aliquota ridotta dello 0,25%, ha liquidato la maggiore imposta sostitutiva dovuta per Euro 4.375,00 con applicazione dell'aliquota 2%, oltre interessi e irrogazione di sanzione pecuniaria amministrativa di Euro 1.312,00.

Eccepisce parte ricorrente sulla estraneità dell'immobile dall'ambito applicativo dell'art.1 D.M. 3 agosto 1969 e per l'effetto sulla "NATURA NON DI LUSO" dell'unità immobiliare e sulla conseguente INFONDATEZZA e--- sul difetto di motivazione e di prova della maggiore imposta liquidata-- , chiede di annullare l'atto impugnato, dichiarando comunque non dovute le sanzioni, vinte le spese. Produce documentazione a sostegno tra cui all.3 visura catastale, all.5 relazione redatta da tecnico qualificato/asseverata, all.7 stralcio P.U.C. Comune di Genova.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Genova 1, controdeduce su ogni motivo di ricorso, che l'immobile si trova all'interno di un'area destinata a villa o parco privato che rende evidente la correttezza dell'operato dell'ufficio, chiede di rigettare il ricorso e confermare pienamente la legittimità dell'atto impugnato, con vittoria di spese, diritti ed onorari di causa.

Nell'odierna seduta in pubblica udienza, le parti presenti/ rappresentate come da p.v, insistono sulle tesi, come in atti, il presente ricorso è stato discusso congiuntamente a quello "principale" di cui al RGR n.71/10 relativo alla controversia instauratasi per la revoca dell'aliquota agevolata IVA per l'acquisto della PRIMA CASA di abitazione non di lusso, essendo le due controversie strettamente connesse tra loro anche se formano oggetto di separate decisioni.

Visti i motivi di ricorso, le controdeduzioni e la documentazione prodotta dalle parti, occorre innanzitutto precisare che l'Ufficio fonda la propria pretesa, solo ed esclusivamente sul presupposto che l'unità immobiliare in specie è da qualificarsi abitazione "di lusso", non per quanto riguarda le caratteristiche costruttive oggettive, quali la superficie e ampiezza dei locali, il pregio dei materiali utilizzati, la comodità e l'accesso ecc.-- MA per il requisito di cui

all'art.1 del D.M. 2 agosto 1969, - che qualificata di lusso "le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a < ville > o < parco privato >, ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come < di lusso >.

Il termine VILLA, ---nella moderna tipologia edilizia---, indica una dimora /abitazione unifamiliare di dimensioni notevoli ( con annesse pertinenze) elegante, circondata ---da giardino e/o parco e comunque pertinenziale all'unita' immobiliare---, costruita nei quartieri residenziali di pregio della citta'.

In specie l'operato dell'ufficio e il parere tecnico reso dall'Agenzia del territorio, sono smentiti dalla documentazione prodotta dalla ricorrente, in particolare dalla relazione tecnico descrittiva di accertamento (all.5) del Geom. G.Piccinelli, emerge che

1) l'esatta ubicazione zonale dell'intero fabbricato ricompresa in zona classificata nel vigente P.D.C. di tessuto storico (Zona A) -sottozona AV;

2) che l'originario edificio padronale e' stato oggetto di recente **COMPLETA RISTRUTTURAZIONE CON CONSEGUENTE FRAZIONAMENTO** in piu' unita' immobiliari, ...che l'unita' abitativa di cui trattasi unitamente a quelle **DELLE AREE CIRCOSTANTI**, ha **modificato radicalmente gli originari aspetti tipologici dell'inseadimento RIPORTANDONE** le caratteristiche a quelli degli edifici limitrofi ubicati nello stesso ambito di zona urbanistico classificato "tessuto urbano" e facendone **venir meno la consistenza unitaria che costituisce uno degli elementi essenziali di riconoscimento ai fini della destinazione urbanistica originaria**

3) che l'area in oggetto veniva identificata e descritta dalla "Commissione Edilizia Integrata del Comune di Genova" come **facente parte di una zona urbana costruita, costituente uno spazio residuale in stato di sostanziale abbandono e senza elementi di lettura di definita connotazione dell'assetto...**

4) che l'area un tempo di pertinenza dell'edificio ---ED OGGI anch'essa frazionata...--- e' stata oggetto di trasformazione ancora in fase di completamento **MEDIANTE LA REALIZZAZIONE di** ---un'autorimessa commerciale **INTERRATA PLURIPIANO INDIPENDENTE** e--- la creazione in superficie di una serie, oltre dieci, di spazi a parcheggio **CONCESSI IN PROPRIETA'** a terzi **ED ANNESSI A PERTINENZE DELLE UNITA'** immobiliari facenti parte degli edifici limitrofi e circostanti--- **QUEST'ULTIMA CIRCOSTANZA HA DI FATTO VENTRE MENO LA CARATTERISTICA di "zona ad uso esclusivo" dei soggetti ivi residenti consentendo l'accesso a quest'ultima anche a terzi estranei.**

Le norme tributarie, sono in via di principio, inapplicabili a casi diversi da quelli previsti, per cui l'aliquota agevolativa IVA del 4% per la cessione di fabbricati **NON DI LUSO**, SIA l'imposta sostitutiva agevolata dell'0,25% usufruita PER l'acquisto dell'immobile in relazione al quale e' stato contratto il mutuo, presuppone la presenza **FISICA** del bene, nel caso in specie l'unita' immobiliare ceduta non rappresenta **UNA VILLA** e/o una abitazione di lusso ( neppure dopo la ristrutturazione e variazione del classamento 30/11/2006 classificato in Categoria A/2) proprio perche' l'area e/o la zona, sulla quale sorge l'unita immobiliare, **NON RISULTA DI FATTO ORA DESTINATA ESCLUSIVAMENTE** alla realizzazione DI **VILLE** o parco privato, ovvero

a costruzioni qualificate dagli strumenti urbanistici come di lusso.

Per la fondatezza di uno dei motivi di ricorso, suffragata da elementi di prova documentale ( non contestata specificatamente dall'Ufficio resistente ), ritiene il Collegio di esercitare il proprio esercizio del suo potere nell'accogliere il ricorso e dichiarare privo di effetto giuridico l'impugnato avviso, per l'insussistenza dei requisiti di abitazione di lusso, dell'unita' immobiliare sita in Genova, Via C.Sforza civico 8 interno 5 e non ricade pertanto nell'ambito applicativo dell'art.1 del D.M. 2 agosto 1969, spettano pertanto le agevolazioni tributarie tutte per l'acquisto della PRIMA CASA, cosi' come richiesto dalla ricorrente sia nell'atto 30/10/2007 a rogito Notaio Priori, -----sia per l'atto di accettazione di mutuo e concessione di ipoteca volontaria del 13/12/2007 a rogito stesso notaio .-----

Ogni ulteriore eccezione proposta risulta ininfluyente e assorbente per la definizione della controversia, ivi compresa quella relativa all'obbligo di motivazione, che a giudizio di questo Collegio e' da ritenersi adempiuto, mediante l'enunciazione dei motivi di fatto e diritto, in base ai quali l'atto impugnato e' stato notificato, che ha permesso comunque alla contribuente di instaurare il contraddittorio e validamente predisporre la propria difesa tributaria in questa sede, senza lesione alcuna di diritti costituzionalmente garantiti.

Per la particolarita', novita' e peculiarita' della controversia e per la controvertibilita' dei motivi esposti, si ravvisano i presupposti per dichiarare interamente compensate tra le parti, le spese della presente procedura.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Cosi' deciso in Genova, il 13/12/2010

IL PRESIDENTE  
(LUIGI ROVELLI)

IL RELATORE  
(Mario Orsi)

*Mario Orsi*

***Sentenza 14/12/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Moraglia, Relatore: Chiti***

Intitolazione:

- 1. IVA – attività di amministratore – occasionalità – rilevanza – esclusione**
- 2. IVA – prestazioni di servizi di intermediazione relativi ad operazioni effettuate fuori dal territorio della C.E. – imponibilità – esclusione**

Massima:

- 1. Ai sensi dell'art. 5 comma 1 e 2 d.p.r. n. 633/72, il compenso di amministratore è assoggettabile ad Iva solo se svolto in maniera abituale, mentre è esclusa l'imposizione nel caso in cui tale attività venga svolta in via occasionale.*
- 2. Ai fini IVA, ai sensi dell'art. 9, comma 1, punto 7, non sono imponibili i servizi di intermediazione relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità Europea (nella specie, la Libia).*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 633/1972, Art. 5, commi 1 e 2  
D.P.R. 633/1972, Art. 9, comma 1, punto 7



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

riunita con l'intervento dei Signori:

MORAGLIA

GIACOMO

Presidente

CHITI

ALFREDO

Relatore

COTTA

ANTONELLA

Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 581/09  
spedito il 17/03/2009
- avverso la sentenza n° 93/07/2007  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LA SPEZIA  
contro: AGENZIA ENTRATE UFFICIO SARZANA

**proposto dal ricorrente:**

CALBUCCI MAURO  
PIAZZA MATTEOTTI 21 19038 SARZANA SP

**difeso da:**

DOTT. TORTORA ANTONINO  
VIA SOMMOVIGO 37/A 19021 ARCOLA SP

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 860010200346 IVA+IRPEF+IRAP 2003

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 581/09

UDIENZA DEL

SEZIONE 12

23/04/2010

ore 10:00

SENTENZA

N°

14

PRONUNCIATA IL:

23 APR. 2010

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

21 MAR. 2011

Il Segretario

### Fatto e svolgimento del processo

Il contribuente Coibucci Mauro impugnava l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate rideterminava il reddito IVA IRPEF-IRAP per l'anno 2003, a fronte della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi ed in seguito ad un P.V.C. della Guardia di Finanza.

Il contribuente sosteneva la illegittimità dell'avviso per violazione dell'art. 42, commi 2,3 DPR 600/73, nonché dell'art. 54, comma 1 e dell'art. 109 comma 2 TUIR.

Inoltre affermava che i maggiori ricavi erano stati determinati sulla base dell'elenco delle fatture, senza procedere prima ad un esame più approfondito sul merito.

In particolare esponeva che le fatture n.11 e n.12 emesse nei confronti della ditta Alibrandi Impianti Srl, avendo per oggetto compensi di amministratore e procuratore relativi agli anni 2001, la prima e 2002, la seconda, non erano state rimosse.

Altresì la fattura n.13 di euro 54.276,00 concerneva compensi per provvigioni e prestazioni professionali riferite al periodo 2000-2001-2002 e pertanto non doveva esserne tenuto conto per l'anno 2003.

L'Ufficio si costituiva in giudizio contestando l'assunto del ricorrente, sostenendo che il contribuente non aveva dato prova di quanto affermato in ricorso.

La Commissione tributaria Provinciale di La Spezia con la sentenza n.93//07 accoglieva in parte il ricorso dichiarando fondata l'impugnazione relativamente alla fattura per mediazione e prestazione

occasionale. Compensava le spese di lite.

Avverso detta decisione propone appello il contribuente, che avanzava i seguenti motivi di doglianza : 1) Violazione dell'art. 54, comma 1 TUIR e 115 Cpc per aver ritenuto soggetti ad imposizione i compensi di consulenza occasionale non riscossi dal contribuente.

2) a) ai fini IVA violazione dell'art.5, comma 1 e 2 DPR n.633/72 relativamente al compenso per amministratore e per consulenza occasionale.

b) violazione dell'art. 9 comma 1 punto 7) del DPR n.633/72, in relazione alle provvigioni, in quanto si tratterebbe di servizi di intermediazione relativi a beni in esportazione.

Comunque sia le fatture di cui al punto a) che quelle di cui al punto b) sono rimaste insolute senza possibilità di storno a credito.

3) Violazione dell'art. 112 Cpc e art. 2 D.Lgs. N.446/1997 relativa ad IRAP per compensi di amministratore e consulenza occasionale.

L'Ufficio si costituiva in giudizio, svolgendo appello incidentale, con il quale contestava i singoli motivi di appello e chiedendone il rigetto. In accoglimento dell'appello incidentale riformare la sentenza impugnata e confermare l'avviso di accertamento.

#### MOTIVI

Sul primo motivo di appello osserva codesta Commissione che l'art. 54, comma 1 TUIR prevede la tassazione dei compensi percepiti nel periodo d'imposta di cui si tratta, secondo il principio di cassa.

Orbene il contribuente ha fornito la prova che nel 2003, periodo d'imposta oggetto del presente contendere, non aveva incassato le

somme relative ai compensi di amministratore e consulenza occasionale. È stata, infatti prodotta in giudizio una lettera raccomandata a.r. dell'Avv. Masnardi in data 14/05/2004 in cui si richiede alla ditta Alibrandi Impianti Srl il pagamento delle somme dovute al Sig. mauro Colbucci per le prestazioni di amministratore e per l'attività di consulenza. Inoltre, è agli atti la lettera di convocazione della riunione di conciliazione inviata il 31/05/2004 dalla Commissione Provinciale di Conciliazione di Massa Carrara alla ditta Alibrandi Impianti srl ed al sig. Mauro Colbucci e successivo verbale di mancata conciliazione, per assenza della ditta Alibrandi Impianti srl, redatto il 7 luglio 2004.

Da tali atti è dato desumere, senza ombra di dubbio, che nel 2004 il contribuente non aveva ancora percepito i compensi a lui spettanti.

Altresì fondata è la doglianza in punto violazione dell'art. 5 comma 1 e 2 DPR n.633/72: infatti il compenso di amministratore è assoggettabile ad Iva se svolto in maniera abituale, escludendo l'imposizione se tale attività viene svolta in via occasionale, come nel caso di specie.

Altresì da escludersi l'assoggettabilità per le prestazioni svolte nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa come quello effettuato dal Colbucci per la Srl Alibrandi Impianti Srl.

Il primo motivi di appello deve, pertanto, ritenersi fondato e andrà accolto.

Con il secondo motivo il contribuente lamenta la violazione dell'art. 9, comma 1, punto 7) del DPR n.633/1972 che esclude l'assoggettabilità ad Iva delle prestazioni per servizi di intermediazione relativi a

prestazioni eseguite fuori dal Territorio degli stati membri della C.E.E.

Dalla documentazione prodotta in atti si desume che le prestazioni di servizi erano eseguite in paesi non facenti parte della CEE, come la Libia.

E' altresì provato dai documenti prodotti che le fatture 11,12,13 sono rimaste insolute e come tali il contribuente ha diritto a detrarre da esse l'Iva.

Come ulteriore punto di doglianza viè la violazione dell'art. 112 cpc e l'Art. 2 D.Lgs. N.446/1997, relativa all'applicazione dell'IRAP sui compensi per l'attività di amministrazione e consulenza occasionale.

Non vi è dubbio che il soggetto in questione non è un'impresa né svolge l'attività di intermediazione con rilevante apporto di mezzi o capitali.

Le sue prestazioni sono svolte personalmente senza l'apporto di dipendenti e con organizzazione minima, tale da non poter soggiacere all'imposizione IRAP.

Anche questo motivo di appello risulta fondato ed andrà accolto.

Le motivazioni di cui sopra escludono la fondatezza dei motivi esposti nell'appello incidentale dall'Agenzia delle Entrate, che dovrà essere respinto.

P.Q.M.

In parziale riforma della sentenza impugnata, accoglie l'appello del contribuente, confermando nel resto la sentenza di primo grado.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del presente grado di causa liquidandole complessivamente in Euro 1.000,00 oltre oneri accessori come per legge.

Genova li 23/04/2010

Il Relatore

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping, sweeping strokes that form a stylized, somewhat abstract shape.

Il Presidente

A handwritten signature in black ink, featuring a prominent, sharp peak at the top followed by a series of smaller, connected loops and a final horizontal stroke.

***Sentenza 201/5/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Ghigliazza, Relatore: Del Vigo***

Intitolazione:

**IVA – Applicazione su transazioni commerciali – Abitazione di lusso – Presupposti – Sussistenza – Tassazione agevolata per cd. prima casa – Accatastamento – Ininfluenza – Non spettanza**

Massima:

*L'applicazione della tassazione agevolata per la cd. prima casa presuppone che l'immobile oggetto di transazione commerciale non sia "di lusso". Non rientra tra i requisiti per essere considerato di lusso il riferimento alle categorie catastali.*

***Riferimenti normativi:*** D.M. 1072/69

D.P.R. 131/86 – Tariffa, Parte I, art. 1, comma 1



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 581/09

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

SEZIONE 12

23/04/2010 ore 10:00

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

<input type="checkbox"/>	<b>MORAGLIA</b>	<b>GIACOMO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>CHITI</b>	<b>ALFREDO</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>COTTA</b>	<b>ANTONELLA</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

N°

14

PRONUNCIATA IL:

23 APR. 2010

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

21 MAR. 2011

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

Il Segretario

- sull' appello n° 581/09  
spedito il 17/03/2009  
- avverso la sentenza n° 93/07/2007  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LA SPEZIA  
contro: AGENZIA ENTRATE UFFICIO SARZANA

**proposto dal ricorrente:**

CALBUCCI MAURO  
PIAZZA MATTEOTTI 21 19038 SARZANA SP

**difeso da:**

DOTT. TORTORA ANTONINO  
VIA SOMMOVIGO 37/A 19021 ARCOLA SP

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 860010200346 IVA+IRPEF+IRAP 2003

### Fatto e svolgimento del processo

Il contribuente Coibucci Mauro impugnava l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate rideterminava il reddito IVA IRPEF-IRAP per l'anno 2003, a fronte della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi ed in seguito ad un P.V.C. della Guardia di Finanza.

Il contribuente sosteneva la illegittimità dell'avviso per violazione dell'art. 42, commi 2,3 DPR 600/73, nonché dell'art. 54, comma 1 e dell'art. 109 comma 2 TUIR.

Inoltre affermava che i maggiori ricavi erano stati determinati sulla base dell'elenco delle fatture, senza procedere prima ad un esame più approfondito sul merito.

In particolare esponeva che le fatture n.11 e n.12 emesse nei confronti della ditta Alibrandi Impianti Srl, avendo per oggetto compensi di amministratore e procuratore relativi agli anni 2001, la prima e 2002, la seconda, non erano state rimosse.

Altresì la fattura n.13 di euro 54.276,00 concerneva compensi per provvigioni e prestazioni professionali riferite al periodo 2000-2001-2002 e pertanto non doveva esserne tenuto conto per l'anno 2003.

L'Ufficio si costituiva in giudizio contestando l'assunto del ricorrente, sostenendo che il contribuente non aveva dato prova di quanto affermato in ricorso.

La Commissione tributaria Provinciale di La Spezia con la sentenza n.93//07 accoglieva in parte il ricorso dichiarando fondata l'impugnazione relativamente alla fattura per mediazione e prestazione

occasionale. Compensava le spese di lite.

Avverso detta decisione propone appello il contribuente, che avanzava i seguenti motivi di doglianza : 1) Violazione dell'art. 54, comma 1 TUIR e 115 Cpc per aver ritenuto soggetti ad imposizione i compensi di consulenza occasionale non riscossi dal contribuente.

2) a) ai fini IVA violazione dell'art.5, comma 1 e 2 DPR n.633/72 relativamente al compenso per amministratore e per consulenza occasionale.

b) violazione dell'art. 9 comma 1 punto 7) del DPR n.633/72, in relazione alle provvigioni, in quanto si tratterebbe di servizi di intermediazione relativi a beni in esportazione.

Comunque sia le fatture di cui al punto a) che quelle di cui al punto b) sono rimaste insolute senza possibilità di storno a credito.

3) Violazione dell'art. 112 Cpc e art. 2 D.Lgs. N.446/1997 relativa ad IRAP per compensi di amministratore e consulenza occasionale.

L'Ufficio si costituiva in giudizio, svolgendo appello incidentale, con il quale contestava i singoli motivi di appello e chiedendone il rigetto. In accoglimento dell'appello incidentale riformare la sentenza impugnata e confermare l'avviso di accertamento.

#### MOTIVI

Sul primo motivo di appello osserva codesta Commissione che l'art. 54, comma 1 TUIR prevede la tassazione dei compensi percepiti nel periodo d'imposta di cui si tratta, secondo il principio di cassa.

Orbene il contribuente ha fornito la prova che nel 2003, periodo d'imposta oggetto del presente contendere, non aveva incassato le

somme relative ai compensi di amministratore e consulenza occasionale. È stata, infatti prodotta in giudizio una lettera raccomandata a.r. dell'Avv. Masnardi in data 14/05/2004 in cui si richiede alla ditta Alibrandi Impianti Srl il pagamento delle somme dovute al Sig. mauro Colbucci per le prestazioni di amministratore e per l'attività di consulenza. Inoltre, è agli atti la lettera di convocazione della riunione di conciliazione inviata il 31/05/2004 dalla Commissione Provinciale di Conciliazione di Massa Carrara alla ditta Alibrandi Impianti srl ed al sig. Mauro Colbucci e successivo verbale di mancata conciliazione, per assenza della ditta Alibrandi Impianti srl, redatto il 7 luglio 2004.

Da tali atti è dato desumere, senza ombra di dubbio, che nel 2004 il contribuente non aveva ancora percepito i compensi a lui spettanti.

Altresì fondata è la doglianza in punto violazione dell'art. 5 comma 1 e 2 DPR n.633/72: infatti il compenso di amministratore è assoggettabile ad Iva se svolto in maniera abituale, escludendo l'imposizione se tale attività viene svolta in via occasionale, come nel caso di specie.

Altresì da escludersi l'assoggettabilità per le prestazioni svolte nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa come quello effettuato dal Colbucci per la Srl Alibrandi Impianti Srl.

Il primo motivi di appello deve, pertanto, ritenersi fondato e andrà accolto.

Con il secondo motivo il contribuente lamenta la violazione dell'art. 9, comma 1, punto 7) del DPR n.633/1972 che esclude l'assoggettabilità ad Iva delle prestazioni per servizi di intermediazione relativi a

prestazioni eseguite fuori dal Territorio degli stati membri della C.E.E.

Dalla documentazione prodotta in atti si desume che le prestazioni di servizi erano eseguite in paesi non facenti parte della CEE, come la Libia.

E' altresì provato dai documenti prodotti che le fatture 11,12,13 sono rimaste insolute e come tali il contribuente ha diritto a detrarre da esse l'Iva.

Come ulteriore punto di doglianza viè la violazione dell'art. 112 cpc e l'Art. 2 D.Lgs. N.446/1997, relativa all'applicazione dell'IRAP sui compensi per l'attività di amministrazione e consulenza occasionale.

Non vi è dubbio che il soggetto in questione non è un'impresa né svolge l'attività di intermediazione con rilevante apporto di mezzi o capitali.

Le sue prestazioni sono svolte personalmente senza l'apporto di dipendenti e con organizzazione minima, tale da non poter soggiacere all'imposizione IRAP.

Anche questo motivo di appello risulta fondato ed andrà accolto.

Le motivazioni di cui sopra escludono la fondatezza dei motivi esposti nell'appello incidentale dall'Agenzia delle Entrate, che dovrà essere respinto.

P.Q.M.

In parziale riforma della sentenza impugnata, accoglie l'appello del contribuente, confermando nel resto la sentenza di primo grado.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del presente grado di causa liquidandole complessivamente in Euro 1.000,00 oltre oneri accessori come per legge.

Genova li 23/04/2010

Il Relatore

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping, sweeping strokes that form a stylized, somewhat abstract shape.

Il Presidente

A handwritten signature in black ink, featuring a prominent, sharp peak at the top followed by a series of smaller, connected loops and a final horizontal stroke.

***Sentenza 214/5/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Ghigliazza, Relatore: Del Vigo***

Intitolazione:

**IVA – Frode a carosello – Fatture soggettivamente inesistenti – Prova buona fede ed ignoranza colpevole dell’acquirente – Conseguenze – Detraibilità Iva e Deducibilità costi**

Massima:

*Nelle fattispecie delle “frodi a carosello”, nel caso di fatture poste in essere da un soggetto diverso dall’emittente le fatture, va riconosciuta la detraibilità dell’Iva e la deducibilità dei costi all’acquirente in buona fede che dimostri la propria ignoranza incolpevole e la estraneità alla frode, ovvero l’assenza di elementi da cui presupporre la provenienza fittizia delle fatture, di non aver tratto alcun beneficio della frode né in termini fiscali né per aver acquistato beni a prezzi inferiori a quelli di mercato.*

***Riferimenti normativi:*** L. 537/93, art. 14



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **GENOVA**

SEZIONE 5

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 2065/10 (riunificato)

UDENZA DEL

12/05/2011 ore 09:00

SENTENZA

N° 214/5/2011

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>GHIGLIAZZA</b>	<b>ANTONIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>DEL VIGO</b>	<b>VITTORIA</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>CIUFFARELLA</b>	<b>PAOLO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

28 GIU. 2011

Il Segretario

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 2065/10  
depositato il 28/06/2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4E010100366 2010 IRPEF 2005  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

RAVANO TIZIANA  
VIA G PESSALE 6 1 16167 GENOVA GE

**difeso da:**

TIRELLI TEO  
VIA E. DE AMICIS 6-3 16100 GENOVA GE

- sul ricorso n° 2068/10  
depositato il 28/06/2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4E010100376 2010 IRPEF 2005  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

ESPOSITO MARIO  
VIA MURCAROLO 8 31 16167 GENOVA GE

**difeso da:**

TIRELLI TEO  
VIA E. DE AMICIS 6-3 16100 GENOVA GE



(segue)

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 2065/10 (riunificato)

UDIENZA DEL

12/05/2011

ore 09:00

- sul ricorso n° 2071/10  
depositato il 28/06/2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4E020100198 2010 IVA + IRAP 2005  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

MTM CARS DI RAVANO TIZIANA & C. SAS  
VIA MURCAROLO 2 D CANCELLO 16167 GENOVA GE

**difeso da:**

TIRELLI TEO  
VIA E. DE AMICIS 6-3 16100 GENOVA GE

- sul ricorso n° 2074/10  
depositato il 28/06/2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4E010100371 2010 IRPEF 2005  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

COCOZZA MASSIMILIANO  
VIA G PESSALE 6 1 16167 GENOVA GE

**difeso da:**

TIRELLI TEO  
VIA E. DE AMICIS 6-3 16100 GENOVA GE

–Gli accertamenti prendono le mosse sia da un processo verbale di constatazione redatto in data 06/12/2004 da funzionari dell'Ufficio di Genova 3 sia da una verifica della G.d.F. nei confronti della soc. EUROGAM srl tra i cui clienti risulta essere la MTM CARS, da cui è emerso che negli anni dal 2004 al 2007 la MTM CARS ha intrattenuto rapporti commerciali con M.R. di Rossi Marcello e Nuova Primauto srl - GR srl Commercio Autoveicoli - B.M. Super Motor di Tassara Andrea - MOTORTRADE srl- AUTO MIRAGE di A.Palermo – M.R. di Rossi Marcello – NUOVA PRIMAUTO srl , società tutte che pur in con successiva rivendita nel territorio italiano, non effettuano versamenti IVA, non hanno strutture idonee a supportare l'attività di impresa essendo prive di capitale di dotazione e di autonoma organizzazione ed in cui è assente lo scopo del profitto.

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Genova procedeva di conseguenza mediante avvisi di accertamento IVA-IRAP nei confronti della **MTM CARS di Ravano Tiziana & C. s.a.s.** richiamando integralmente i p.v.c., per altro conosciuti dalla parte, da cui erano scaturiti gli accertamenti, rettificando:

**per l'anno 2005 (accertamento n. R4E020100198/2010 R.G. 2071/2010)**

a seguito di operazioni ritenute inesistenti per complessivi € 173.666,33 ed indebita detrazione IVA per € 34.733,20 il reddito imponibile in € 283.138,00

L'Ufficio a seguito dell'avviso di accertamento emesso per l'anno 2005- nei confronti della s.n.c. MTM CARS di Ravano Tiziana & C, s.n.c., con cui veniva rettificato il reddito d'impresa da valere anche ai fini Irpef, provvedeva altresì a rettificare di conseguenza i redditi IRPEF dei soci in proporzione alle loro quote di partecipazione agli utili pari al 33,33 % ciascuno. Emetteva pertanto avvisi di accertamento per l' anno 2005 con cui rettificava il reddito di partecipazione IRPEF nei confronti dei soci compartecipi rispettivamente come segue:

**RAVANO TIZIANA** accertamento n.R4E010100366 (R.G. 2065/10)

**COCOZZA MASSIMILIANO** accertamento n. R4E010100371 (R.G. 2074/10)

**ESPOSITO MARIO** accertamento n. R4E010100376 (R.G. 2068/10)

Ricorrevano la **MTM CARS** ed i soci personalmente **TIZIANA RAVANO-COCOZZA MASSIMILIANO – ESPOSITO MARIO**, *ad adiuvandum* , eccependo

**Il difetto motivazione e di allegazione:** Sostengono che in caso di motivazione *per relationem* è necessario allegare l'atto citato.

**La carenza supporto probatorio:** Sostengono che in caso di operazioni inesistenti l'onere della prova grava sull'Ufficio. L'Ufficio non prova nulla in quanto le contestazioni sono prive di fondamento, carenti di allegazione e sfornite di ogni supporto probatorio; mentre MTM CARS prova l'effettività delle operazioni tutte compiute con comprovate movimentazioni bancarie. Anche per gli acquisti a prezzo di favore le transazioni sono state tutte effettuate alle condizioni usuali e a prezzi congrui. Come avviene usualmente acquistava a prezzi inferiori per rivendere a prezzi di mercato. Nel caso di auto

acquistata a € 34.000 e rivenduta per € 33.500 ciò è avvenuto in quanto la stessa ha subito gravi danni a seguito di grandinata. Non ci sono inoltre elementi obbiettivi da ritenere provata la conoscenza da parte MTM.

**Indeducibilità dei costi e delle spese**

Ufficio sostiene che sapeva che con i propri acquisti partecipava alla *frode carosello*. MTM ha agito in buona fede acquistando effettivamente le autovetture con rilascio di fatture dai fornitori che praticavano il miglior prezzo. Unico suo dovere era quello di verificare la partita IVA.

Chiede l'annullamento dell'accertamento con vittoria spese.

L'Ufficio insiste per la conferma del proprio operato in quanto l'accertamento è stato esaurientemente motivato. Sostiene - che al fine di comprovare l'esistenza della frode - sono sufficienti prove di carattere presuntivo - che l'onere della prova grava sul contribuente (la Cassazione con sent. 4594/2009 in fattispecie speculare ha sottolineato che il fatto ignoto, effettività rapporti con il terzo, possa essere desunto dal fatto noto e con sentenza n. 17377/2009 che spetta al contribuente provare di non sapere) - che non basta che la merce sia ricevuta e che è stato pagato il corrispettivo - che l'illiceità delle operazioni comporta l'indeducibilità dei costi inerenti ai sensi dell'art. 14 L. 537/93.

Chiede pertanto respingersi il ricorso e condannare la società ricorrente alle spese.

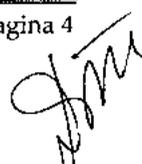
Ricorrevano i soci in proprio per il reddito di partecipazione facendo propri i motivi già avanzati dalla società in merito all'accertamento societario. Ne chiedono pertanto, in via principale, l'annullamento.

L'Ufficio ritenuta la necessita della riunione dei ricorsi dei soci con il ricorso societario atteso il litis consorzio necessario, insiste per la legittimità del proprio operato, facendo presente che il reddito di partecipazione viene determinato di conseguenza ai sensi dell'art. 5 T.U.I.R. richiamando in proposito i motivi posti a base dell'accertamento societario. Chiede pertanto la conferma dell'accertamento.

Attesa la connessione dei procedimenti ed il litis consorzio necessario si dispone la riunione al proc. N. 2065/10 dei procedimenti n. 2068-2071-2074/2010.

Osserva la Commissione.

La fattispecie in oggetto si inquadra nell'ambito delle *"frodi carosello"* Nell'ambito del contrasto ai tali frodi sono seguiti numerosi accertamenti che vedono coinvolte imprese, non di rado estranee al particolare meccanismo fraudolento, che hanno, spesso, la sola colpa di aver acquistato beni da soggetti che, dopo qualche anno, si scoprono evasori fiscali. In questi casi viene contestata



al contribuente acquirente sia l'indetraibilità dell'Iva, sia l'indeducibilità del relativo costo. L'indetraibilità dell'Iva deriva principalmente dalla circostanza che il documento (la fattura) non è stato emesso da chi effettivamente ha ceduto i beni; esso è mancante quindi di uno dei requisiti essenziali (l'emittente) per costituire titolo di detraibilità.

Occorre distinguere in tali fattispecie il caso di fattura e/o fatture oggettivamente inesistenti, dal caso di fattura e/o fatture soggettivamente inesistenti.

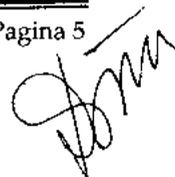
Mentre la fattura oggettivamente inesistente certifica la vendita di un bene o di un servizio mai avvenuto, quella soggettivamente inesistente riguarda, invece, una cessione reale, ma posta in essere da un soggetto differente dall'emittente la fattura. Sulle conseguenze fiscali in caso di fatture oggettivamente inesistenti non vi sono dubbi: non essendo mai avvenuta l'operazione il costo è indeducibile e l'Iva è indetraibile. Lo stesso, invece, non può dirsi per le fatture soggettivamente inesistenti perché in questo caso l'acquirente ha effettivamente ricevuto i beni o i servizi con documento fiscale e li ha pagati. Tuttavia si scopre, successivamente, che questo documento è stato emesso da un soggetto che non aveva una struttura idonea per effettuare l'operazione e che, in genere, si è anche sottratto agli obblighi fiscali.

Sul punto la Suprema Corte è concorde nel ritenere che, una volta scoperta l'esistenza di fatture soggettivamente inesistenti, l'onere probatorio ricade sul contribuente il quale dovrà dimostrare la sua buona fede e la sua estraneità al meccanismo fraudolento.

Per altro la Suprema Corte con una recentissima decisione (sent. 8132/11), nell'ottica di non penalizzare gli acquirenti in buona fede, inconsapevoli delle violazioni fiscali commesse dal venditore/prestanome, ha fornito anche alcuni elementi su cui valutare la cosiddetta ignoranza incolpevole e quindi l'estraneità alla frode. È il caso, ad esempio, dell'assenza di elementi da cui presupporre la provenienza fittizia delle fatture, il fatto di non aver tratto alcun beneficio dalla frodi. In queste ipotesi di buona fede, l'amministrazione, secondo la Cassazione, non può pretendere l'indetraibilità dell'Iva.

Tanto premesso la Commissione osserva quanto segue

Per quanto riguarda **l'eccezione preliminare circa il difetto motivazione e di allegazione** ritiene che l'accertamento non solo sia regolarmente motivato "*per relationem*" (il PVC era perfettamente conosciuto e conoscibile dal contribuente), ma abbia anche indicato punto per punto tutti i recuperi specificando i motivi che vi hanno dato luogo; la parte pertanto è stata messa in grado di conoscere l'"an" ed il "quantum" della pretesa fiscale e di svolgere efficacemente le proprie pretese,



cosa che ha puntualmente fatto proponendo ampio e circostanziato ricorso. L'eccezione va pertanto disattesa.

Occorre ora passare a considerare nel merito l'odierna fattispecie alla luce di quanto indicato in premessa

- Per quanto riguarda **la carenza di supporto probatorio**

È il contribuente, che non si vede riconosciuta la detraibilità dell'Iva dal fisco, che dovrà dimostrare la sua buona fede e la sua estraneità al meccanismo fraudolento. Per la Cassazione (sentenza 8132/11) i dati di fatto su cui valutare la cosiddetta ignoranza incolpevole e quindi l'estraneità alla frode possono essere costituiti ad esempio dell'assenza di elementi da cui presupporre la provenienza fittizia delle fatture, il fatto di non aver tratto alcun beneficio dalla frode, né in termini fiscali, né in termini di acquisto di beni a prezzi inferiori a quelli di mercato.

Ora nel caso di specie MTM CARS ha fornito ampie e circostanziate prove sulla la sua buona fede e sulla estraneità al meccanismo fraudolento, assolvendo l'onere probatorio a suo carico.

Come risulta dalla ampia e probante documentazione prodotta in atti la MTM CARS s.a.s. ha ribattuto punto per punto alle contestazioni mossegli producendo gli atti ed i pagamenti degli acquisti, gli atti e i pagamenti delle vendite, copia delle immatricolazioni, copia di riviste specializzate da cui risulta che il valore di mercato dei veicoli al momento dell'acquisto era inferiore al prezzo pagato da MTM CARS. Dai predetti atti risulta che le fatture emesse dai soggetti importatori nei confronti di MTM CARS sono tutte gravate da IVA e che questa è stata effettivamente corrisposta dalla MTM con il pagamento della fattura, come risulta dagli assegni emessi e dagli estratti conto. Dai predetti altri risulta inoltre tra il raffronto del prezzo di acquisto e quello vendita che è stato applicato un minimo margine di ricavo, rientrante nella logica di mercato.

Risulta quindi che MTM CARS ha agito in perfetta buona fede: acquistava da vari fornitori rivolgendosi a quelli da cui otteneva il miglior prezzo di mercato e sempre non inferiore al valore di mercato, pagava il prezzo e riceveva l'autovettura accompagnata da regolare fattura, ma non poteva sapere se tali fornitori provvedessero agli adempimenti di legge, tanto più che le fatture comprendevano l'IVA da lei regolarmente pagata.

In particolare per quanto riguarda il caso di un'autovettura rivenduta ad un prezzo leggermente inferiore a quello pagato si deve osservare in proposito che la società



ha dimostrato che ciò è avvenuto a seguito di danneggiamento subito dalla predetta auto a seguito di una grandinata.

Si ritiene pertanto che la società abbia fornito esaurientemente e completamente la prova della sua buona fede e della sua estraneità alla frode. Non si capisce peraltro quale altra prova avrebbe dovuto fornire, se non una "*probatio diabolica*".

- Per quanto riguarda la **indeducibilità dei costi e delle spese**

Ne consegue che alla società ricorrente non può essere opposta l'inesistenza delle operazioni contestate attesa la sua totale estraneità con i fornitori "de quo". L'indeducibilità del costo, alla luce delle ultime pronunce della Corte, è da escludersi se l'operazione è realmente avvenuta. Infatti il regime probatorio dei costi, nella ricostruzione del reddito di impresa in sede contenziosa, nel corso degli anni è stato ampliato, con la previsione che gli oneri sono ammessi in deduzione anche con mezzi diversi dalle scritture contabili, allorché sussistono elementi certi e precisi attraverso i quali il contribuente dimostra di averli effettivamente sostenuti (9537/11; 17377/2009), come è avvenuto nel caso oggi in discussione.

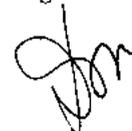
Atteso che la società odierna ricorrente, che ha ricevuto le fatture soggettivamente false, ha fornito elementi circa la sua buona fede ed estraneità a eventuali frodi commesse da terzi, l'Iva è detraibile, come è stato ribadito dalla Corte di cassazione con la recentissima sentenza n. 8132. L'operato dell'Ufficio va pertanto disatteso in toto con conseguente annullamento di tutti gli accertamenti IVA-IRAP emessi per gli anni dal 2004 al 2007.

**Per quanto riguarda i redditi IRPEF dei soci compartecipi**

Tali redditi ai sensi dell'art. 5 T.U.I.R. per il principio dell' "*automatica efficacia*" **non possono che essere determinati in ragione e nella misura della "loro partecipazione agli utili"**.

Pertanto attesa la nullità dell'accertamento principale emesso nei confronti della società MFM CARS ai fini IVA-IRAP, ne consegue l'inefficacia ai sensi dell'art. 5 T.U.I.R. degli accertamenti tutti emessi ai fini IRPEF nei confronti dei soci compartecipi.

L'operato dell'Ufficio va pertanto disatteso in toto con conseguente annullamento di tutti gli accertamenti.



Trattandosi di questione complessa e controversa si ritiene equo compensare le spese di giudizio.

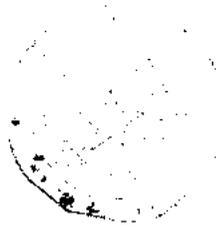
**P. Q. M.**

La Commissione

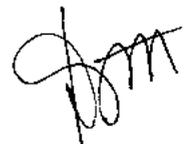
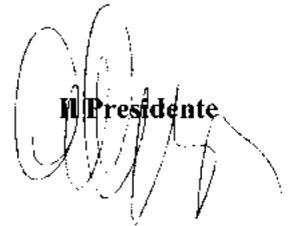
Accoglie i ricorsi ed annulla l'accertamento IVA-IRAP n. **R4E020100198/2010** emesso nei confronti della MTM CARS sas per l'anno **2005** e gli accertamenti IRPEF n. **R4E010100366** n. **R4E010100371** e n. **R4E010100376** emessi di conseguenza rispettivamente nei confronti dei soci compartecipi **RAVANO TIZIANA- COCOZZA MASSIMILIANO** ed **ESPOSITO MARIO**. Dichiarata le spese interamente compensate tra le parti.

Genova 12 maggio 2011

Il Relatore



Il Presidente





## REGISTRO

***Sentenza 63/1/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Soave, Relatore: Barabino***

Intitolazione:

**REGISTRO – Atti riscossione imposte tasse – Obbligo registrazione – Esclusione - art. 5, Tabella , D.p.r. 26 aprile 1986, n. 131**

Massima:

*Non sono soggetti a registrazione gli atti della riscossione delle imposte e tasse (Nel caso di specie, la contribuente impugnava l'atto impositivo con il quale si chiedeva il pagamento dell'imposta di registro e di bollo per gli atti e le copie relative alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo)*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 131/1986, Art. 5, Tabella



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 733/10

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI GENOVA

SEZIONE 1

31/03/2011

ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

<input checked="" type="checkbox"/>	<b>SOAVE</b>	<b>GIOVANNI</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>BARABINO</b>	<b>MAURO</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>VENTURINI</b>	<b>MARIO CARLO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

63

PRONUNCIATA IL:

31 MAR. 2011.

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

06 GIU. 2011

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull' appello n° 733/10  
depositato il 19/04/2010  
- avverso la sentenza n° 223/20/2009  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GENOVA  
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**controparte:**

EQUITALIA POLIS SPA  
VIA ROBERTO BRACCO N 20 80133 NAPOLI NA

**difeso da:**

CALISI GIOVANNI  
VIA MARAGLIANO 10/6 16100 GENOVA GF

**Atti impugnati:**

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2007001SC000000143002 REGISTRO 2007

Il Segretario



SEZIONE

N. 1  
REG. GENERALE

N.733/10  
UDIENZA DEL

Svolgimento del processo

31/03/2011 ore 9,30

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Ge. 1 - ha proposto appello contro la sentenza n. 223/29/09 della C. T. P. di Genova con la quale veniva accolto il ricorso proposto contro l'avviso di liquidazione registro n. 2007.001 .sc.000000143002 dell'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Chiavari per imposta di registro relativa a sentenza emessa dal Tribunale di Chiavari.

Nell'odierno procedimento le parti sostanzialmente ribadiscono gli assunti già sostenuti nel giudizio di primo grado. La C.T.P. di Genova ha accolto il ricorso contro l'avviso di accertamento di cui sopra ritenendo valide le motivazioni portate da Equitalia Sestri spa -subentrante di Equitalia Pols spa a sua volta Gest Line spa, e precisamente che sono esenti dall'imposta di registro e bollo gli atti e le copie relative alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo

Questo Collegio ritiene che la sentenza impugnata debba essere confermata in quanto, nella fattispecie, devono trovare applicazione (come sostenuto dall'appellante l'art 5 Tab all. D.P.R.131/86 (atti non soggetti a registrazione). " Gli atti...della riscossione...delle imposte e tasse a chiunque dovute,comprese le relative sentenze" e il D.L.gs 112/99 (Riordino del servizio nazionale della riscossione) che all'art. 66 n.2 recita " sono esenti dalle imposte di registro gli atti relativi alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo".

Stante la chiara normativa si deve ritenere che la sentenza in oggetto non sia soggetta a registrazione, per cui l'appello va respinto. Per la natura della controversia si ritiene equo compensare le spese.

P.Q.M.

Si respinge l'appello, confermando la sentenza della C.T.P..Spese compensate.

Il Relatore

Il PRESIDENTE

Così deciso in Genova, 31/03/2011

***Sentenza 20/11/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Spirito, Relatore: Locci***

Intitolazione:

**REDDITI DIVERSI – Vendita terreno edificabile – Rettifica valore registro - Parte compratrice – Accertamento con adesione – Parte venditrice - Maggiore plusvalenza – Esclusione – art. 81 (ora: 67), comma 1, lett. b), D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917**

Massima:

*L'accertamento con adesione effettuato dalla parte acquirente di un terreno edificabile ai fini dell'imposta di registro non costituisce una maggior plusvalenza ai fini delle imposte dirette in capo a parte venditrice (Nel caso di specie, la contribuente aveva venduto un terreno edificabile nel 2002. Parte acquirente aveva determinato in via di adesione un maggior corrispettivo ai fini del registro. L'ente impositore su tale base rettificava la plusvalenza in capo alla contribuente per maggiori 50.306,94 euro)*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 917/1986, Art. 67 (prima 81), comma 1, lettera b)



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |         |            |
|--------------------------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SPIRITO | VITTORIO   |
| <input type="checkbox"/> | LOCCI   | LUCIANO    |
| <input type="checkbox"/> | ALASSIO | GIAN PAOLO |
| <input type="checkbox"/> |         |            |

ha emesso la seguente

- sull' appello n° 1348/09  
depositato il 30/06/2009  
- avverso la sentenza n° 85/01/2008  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LA SPEZIA  
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI LA SPEZIA

**controparte:**  
MERELLO MARIA  
PIAZZA EUROPA 16 19124 LA SPEZIA SP

**difeso da:**  
FAZZINI ENRICO E ARIELA LUCIA CARAMELLA  
VIA GARIBALDI 15 50123 FIRENZE FI

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4K01AC00254 IRPEF 2002

SEZIONE 11

Presidente

Relatore

Giudice

SEZIONE

N° 11

REG.GENERALE

N° 1348/09

UDIENZA DEL

21/01/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

*20*

PRONUNCIATA IL:

21 GEN. 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

24 FEB. 2011

SENTENZA

Il Segretario

*[Handwritten signature]*

**C.T.R. di GENOVA SEZ. N. 11 UDIENZA DEL 21/01/2011 RG APPELLI  
1348/09**

La sig.ra Merello Maria ricorre contro l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate Ufficio della Spezia, ha rettificato, ai sensi dell' art. 41 bis del DPR 600/72, l' IRPEF mediante il riconoscimento di un maggior imponibile pari ad € 59.306,94 in conseguenza di una plusvalenza derivante dalla cessione, nell'anno 2002, di terreni edificabili. L' Ufficio aveva accertato un maggior valore uniformandosi a quello determinato in via di adesione dalla ditta Antonio Puddu Costruzioni Srl quale parte acquirente.

La ricorrente ritiene non legittimo il recupero dell'Ufficio in quanto, ai fini della quantificazione delle plusvalenze Irpef di cui all'art. 67 T.U.I.R., occorrerebbe aver riguardo al prezzo reale conseguito e non al presunto valore venale determinato ai fini dell'imposta di registro. Il ricorrente inoltre sostiene che, essendo il valore venale un elemento presuntivo per l'individuazione del valore realizzato, per legittimare l'identificazione dei due valori occorrerebbero presunzioni gravi, precise e concordanti.

L'Ufficio, nelle sue controdeduzioni, sostiene invece la validità e la correttezza del proprio operato, citando le sentenze della Corte di Cassazione n. 1447 del 26/01/2006, n. 2005 del 30/01/2006, n. 4117 del 22/03/2002 che hanno evidenziato che nulla vieta di fondare l' atto di accertamento su una valutazione effettuata dall' Ufficio relativamente all' imposta di registro. L'Ufficio chiede quindi il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

La C.T.P. accoglie il ricorso .

**APPELLO**

la Corte di Costituzionale nella sentenza 31 ottobre 1995 n. 473 ha affermato che "il principio di uguaglianza impone ... che se il valore dello stesso immobile viene riconosciuto per ragioni obiettive nei confronti di un debitore d'imposta, esso non può essere diverso ove si tratti di un contribuente di un'altra imposta connessa e nello stesso contesto, che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene".

Tale principio è stato riconosciuto anche dalla giurisprudenza di legittimità.

Con la sentenza 29 marzo 1990 n. 2575 la suprema Corte ha osservato che l'art. 97 della Costituzione impone all'Amministrazione finanziaria, in osservanza del dovere di imparzialità, una uniforme valutazione del bene il cui trasferimento è colpito da diversi tributi.

Il principio ripetutamente enunciato dalla suprema Corte fino a giungere alla recente sentenza del 18/7/2008 n. 19830: "*l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell' accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell' imposte di registro ed è onere probatorio del contribuente superare (anche col ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell' imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore* ".

Ed ecco allora che la sentenza che si impugna diventa censurabile proprio perché non si è attenuta a siffatto principio.

**MEMORIE DI PARTE**

la Commissione ha statuito che " per motivare accertamenti di maggior valore o per disattendere quanto è oggetto di dichiarazione da parte del contribuente, viene richiesta una presunzione grave, precisa e concordante, mentre, nel caso in esame, la determinazione di un corrispettivo incassato superiore a quello dichiarato è basato

soltanto su una presunzione semplice, non essendo confortata da altri elementi od accertamenti e, in quanto tale, non può essere accettata".

Infine i giudici hanno ritenuto che la ricorrente abbia documentato che il bene venduto era in comproprietà con altri eredi e che, in conseguenza di ciò, l'incarico era stato affidato ad un avvocato il quale aveva provveduto ad incassare la somma di acquisto e a trasferirla in quota parte agli eredi stessi a mezzo bonifico bancario". Infatti la plusvalenza che l'Ufficio pretende di accertare nell'avviso non ha alcuna ragione d'essere, tenuto conto che, sulla base del corrispettivo effettivamente percepito a seguito della vendita, con atto ai rogiti del Dott. Carlo Mario De Magistris del 25/11/2002., alla ditta Antonio Puddu Costruzione Srl, dell'intera quota parte di piena proprietà della signora Merello (pari al 12,5% della quota indivisa di tre quarti del terreno stesso) al prezzo complessivo di Euro 3.250.000, la Signora Merello ha addirittura realizzato una minusvalenza di Euro 16.859,71.

La sentenza n. 19830 del 18/07/2008 della Corte di Cassazione citata dall'Agenzia delle Entrate, specifica che: *"è onere probatorio del contribuente superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di aver in concreto venduto ad un prezzo inferiore"*. La Signora Merello ha compiutamente dimostrato che il corrispettivo effettivamente incassato è perfettamente coincidente con quello dichiarato. Infatti tutti i flussi finanziari derivanti dalla rivendita del terreno sito in Cagliari, sono stati fatti convergere su un conto corrente n. 49291 appositamente acceso ed intestato agli Aw. Natale Giallongo e Sergio Serra, legali degli eredi Merello, tenuto conto del gran numero degli aventi causa all'acquisto. Dal rendiconto redatto dall'Avv. Giallongo relativo alle somme avute a disposizione nell'interesse degli eredi Merello emerge, ancora una volta, come il corrispettivo effettivamente incassato a seguito della vendita avvenuta in data 25 novembre 2002 sia stato pari a Euro 3.250.000, così come dichiarato dalla Signora Merello. Sempre sulla base del rendiconto, la quota parte di competenza della Signora Stefania Merello è pari ad Euro 73.824,61 pari ad 1/6 del totale che risulta essere Euro 442.947,71 tenuto conto di alcune spese sostenute. In conclusione, come risulta dagli estratti conto relativi al c/c bancario n. 2380163 cointestato alle Signore Giovanna e Maria Stefania Merello, è comprovato che il corrispettivo percepito è identico a quello dichiarato come risulta dalla documentazione bancaria e dal rendiconto dell'Avv. Gianlongo. Né, sul punto, l'Ufficio nell'appello oggi in esame - muove contestazione alcuna, evidentemente riconoscendo la perfetta validità della documentazione probatoria, prodotta.

#### **MOTIVAZIONI**

La Commissione non condivide il metodo che è stato usato per l'accertamento del maggior reddito poiché basato sulla semplice adesione della parte acquirente la quale, peraltro, poteva avere interesse ad un maggior valore in ragione del non elevato importo da pagare.

L'ufficio ricorda che la suprema Corte: *"l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposte di registro"*, ma non ha tenuto conto che la giurisprudenza citata

**C.T.R. di GENOVA SEZ. N. 11 UDIENZA DEL 21/01/2011 RG APPELLI  
1348/09**

contiene una seconda parte in cui viene sostenuto *"che è onere probatorio del contribuente superare (anche col ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore"*.

La parte ha portato elementi per dimostrare di avere in *"concreto venduto ad un prezzo inferiore"* ne consegue che l'accertamento fatto è censurabile in toto proprio perché è al di fuori della stessa giurisprudenza portata dall'ufficio come elemento a proprio favore.

Parte ricorrente ha inoltre documentato che il bene venduto era in comproprietà con altri eredi e che, in conseguenza di ciò, l'incarico era stato affidato ad un avvocato il quale aveva provveduto ad incassare la somma di acquisto ed a trasferirla in quota parte agli eredi stessi a mezzo bonifico bancario.

La complessità della causa portano a ritenere equa la compensazione delle spese.

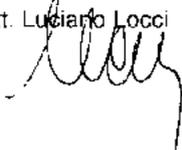
**P.Q.M.**

conferma la sentenza appellata. Spese compensate

Così deciso a Genova il 21 gennaio 2011.

IL RELATORE

Dott. Luciano Locci



IL PRESIDENTE

Dott. Vittorio Spirito



***Sentenza 163/5/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Ghigliazza, Relatore: Del Vigo***

Intitolazione:

**Imposta di Registro – Pluralità di parti – Soggetti assolti - Vincolo di solidarietà - Insussistenza**

Massima:

*L'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del D.P.R. 131/86 per il pagamento dell'imposta di registro dovuta in relazione ad una sentenza con pluralità di parti non grava indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento, essendo oggetto dell'imposta non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto sostanziale accertato dal giudice, con la conseguenza che il vincolo di solidarietà resta escluso nei confronti dei soggetti estranei a detto rapporto, quali i convenuti o terzi chiamati assolti dal giudice.*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 131/86, artt. 54 e 57



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI GENOVA

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>GHIGLIAZZA</b>	<b>ANTONIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>DEL VIGO</b>	<b>VITTORIA</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>CIUFFARELLA</b>	<b>PAOLO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 224/10  
depositato il 20/01/2010

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2008/001/SC/000001826/003 REGISTRO  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**  
FERRETTI S.p.A.  
VIA PONTACCIO N. 10 4606 MILANO MI

**difeso da:**  
FOSSATI ALFREDO -MONTECAMOZZO LUCIA E/O PERITI CRISTINA  
VIA PRIVATA MARIA TERESA N.11 20100 MILANO MI

- sul ricorso n° 504/10  
depositato il 11/02/2010

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 2008/001/SC/000001826/008  
REGISTRO 2008  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**  
VOLTRI TERMINAL EUROPA S.P.A.  
VIA D ANNUNZIO 2/44 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
BARTOLOZZI ROBERTO  
VIA D ANNUNZIO 2/44 16121 GENOVA GE

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 224/10 (riunito)

UDIENZA DEL

07/04/2011 ore 09:00

SENTENZA

N°

163/5/11

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

24/5/11

Il Segretario

Bianchi



(segue)

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 224/10 (riunito)

UDIENZA DEL

07/04/2011

ore 09:00

- sul ricorso n° 505/10  
depositato il 11/02/2010

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 2008/001/SC/000001826/002  
REGISTRO 2008  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**

COMPAGNIA UNICA LAVORATORI MERCI VARIE PARIDE BATINI SOCIETÀ COOP  
VIA SAN LORENZO 15/10 16123 GENOVA GE

**difeso da:**

LAROCCA FEDERICO  
VIA SAN LORENZO 15/10 16123 GENOVA GE

- sul ricorso n° 600/10  
depositato il 17/02/2010

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2008/001/SC/000001826/009 REGISTRO 2008  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**

ITALIA MARITTIMA SPA  
P.ZZA DELLA VITTORIA 15/34 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

BASSO STEFANO  
P.ZZA DELLA VITTORIA 15/34 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

COSTIGLILO MATTEO  
P.ZZA DELLA VITTORIA 15/34 16121 GENOVA GE

- sul ricorso n° 750/10  
depositato il 25/02/2010

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2008/001/SC/000001826/001 REGISTRO 2008  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**

CIGISPED SRL  
VIA FIASSELLA 16 16100 GENOVA GE

**rappresentato da:**

VALDATA LUCA  
VIA FIASSELLA 16 16100 GENOVA GE  
in qualità di procuratore



(segue)

**difeso da:**  
VALDATA LUCA  
VIA FIASSELLA 16 16100 GENOVA GE

- sul ricorso n° 1097/10  
depositato il 26/03/2010

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 2008/001/SC/000001826/004  
REGISTRO  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

**proposto dal ricorrente:**  
GASTALDI INTERNATIONAL SRL  
MURA DI S. CHIARA 1 16128 GENOVA GE

**difeso da:**  
ROVIDA CARLO MAURO  
RAPETTI F. GIACOMETTI L.  
VIA CORSICA 2/18 16100 GENOVA GE

- sul ricorso n° 2500/10  
depositato il 05/08/2010

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2008/001/SC/000001826/0/013 REGISTRO 2008  
contro AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
ITALIA MARITTIMA SPA  
PASSEGGIO SANT'ANDREA, 4 34123 TRIESTE TS

**difeso da:**  
BASSO STEFANO  
PIAZZA DELLA VITTORIA 15/34 16100 GENOVA GE

**difeso da:**  
COSTIGLIOLO MATTEO  
PIAZZA DELLA VITTORIA 15/34 16100 GENOVA GE.

- sul ricorso n° 2825/10  
depositato il 20/10/2010

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 2008001SC000001826004 REGISTRO  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
GASTALDI INTERNATIONAL SRL  
MURA DI S. CHIARA 1 16128 GENOVA GE

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 228/10 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/04/2011 ore 09:00



(segue)

**difeso da:**  
ROVIDA MAURO CARLO  
RAPETTI F. GIACOMETTI L.  
VIA CORSICA 2/18 16100 GENOVA GE

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 224/10 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/04/2011 ore 09.00



L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Genova, in relazione alla sentenza 1826/2008 emessa dal Tribunale di Genova nella causa civile Gastaldi International c/o Ferretti-CIGISPED srl-VTE VOLTRI TERMINALspa-ITALMAR-COMPAGNIA UNICA s.coop.r.l.- GREENSISAM spa – MILANO ASSICURAZIONI – GENERALI ASSICURAZIONI – ITALIA MARITTIMA(già Lloyd Triestino) e LEISURECRAFT ASIA inc.-Rep. N. 1566 A/08 emetteva avviso di liquidazione n. 2008/001/SC/1826 notificato nei confronti di **FERRETTI s.p.a. VTE-Voltri Terminal Europa spa COMPAGNIA UNICA LAVORATORI MERCI VARIE SOCIETA' ITALIANA MARITTIMA spa CIGISPED SRL GASTALDI INTERNATIONAL SRL in proprio e GASTALDI INTERNATIONAL SRL quale procuratrice della Anchor Asset Ltd e SOCIETA' ITALIANA MARITTIMA spa in proprio e quale socio della Italmar Agenzia Marittima srl** richiedendo il pagamento dell'imposta di registro e bollo in complessivi € 114.322,00

Ricorrono:

**FERRETTI s.p.a. (R.G. 224/10)** contestando l'avviso di liquidazione che deriva da un errore di interpretazione da parte dell'Ufficio. Sostiene di non essere obbligata solidale in quanto non è stata parte sostanziale, poiché la sentenza ha escluso nei suoi confronti, erroneamente chiamata in causa, ogni forma di responsabilità patrimoniale o contrattuale nei confronti dell'attrice soc. Gastaldi

**VTE-Voltri Terminal Europa spa (R.G. 504/2010)** contestando l'avviso di liquidazione: eccepisce la mancanza di motivazione ( in quanto carente di ogni elemento idoneo a fa comprendere le modalità seguite dall'Ufficio nella determinazione dell'imposta) e l'errore nel procedimento di liquidazione; poiché la sentenza ha liquidato il risarcimento in € 792.616,73 applicando l'aliquota del 3% l'imposta corrisponderebbe ad € 23.778,50; Chiede pertanto l'annullamento o in subordine la rideterminazione dell'imposta nella misura sopra vista.

**COMPAGNIA UNICA LAVORATORI MERCI VARIE Soc. Coop a r.l. (R.G. 505/10)** contestando l'avviso di liquidazione: eccepisce la mancanza di motivazione, in quanto carente di ogni elemento idoneo a fa comprendere le modalità seguite dall'Ufficio nella determinazione dell'imposta, e l'errore nel procedimento di liquidazione derivante anche dall'interpretazione del principio di solidarietà (sent. Cassazione14112-16745-16891/10); poiché la sentenza ha liquidato il risarcimento in € 792.616,73 applicando l'aliquota del 3% l'imposta corrisponderebbe ad € 23.778,50; Chiede pertanto l'annullamento o in subordine la rideterminazione dell'imposta nella misura sopra vista.

**SOCIETA' ITALIANA MARITTIMA spa (già Lloyd Triestino) quale vettore chiamato in causa dallo spedizioniere Cigisped (R.G. 600/10)** contestando l'avviso di liquidazione notificato il 26.11.2009: eccepisce la mancanza di



motivazione ( in quanto carente di ogni elemento idoneo a fa comprendere le modalità seguite dall'Ufficio nella determinazione dell'imposta) e l'errore nel procedimento di liquidazione derivante anche dall'interpretazione del principio di solidarietà (sent. Cassazione14112-16745-16891/10) mentre l'Ufficio stesso riconosce l'esistenza di condanne per diversi titoli; poiché la sentenza ha liquidato il risarcimento in € 792.616,73 applicando l'aliquota del 3% l'imposta corrisponderebbe ad € 23.778,50: Chiede pertanto l'annullamento o in subordine la rideterminazione dell'imposta nella misura sopra vista, con vittoria delle spese **CIGISPED SRL (R.G. 750/10)** contestando l'avviso di liquidazione: eccepisce la mancanza di motivazione ( in quanto carente di ogni elemento idoneo a far comprendere le modalità seguite dall'Ufficio nella determinazione dell'imposta) e l'errore nel procedimento di liquidazione derivante anche dall'interpretazione del principio di solidarietà (sent. Cassazione14112-16745-16891/10); poiché la sentenza ha escluso ogni sua responsabilità cade qualsiasi ipotesi di solidarietà nei suoi confronti.

**GASTALDI INTERNATIONAL SRL (R.G.1097/10)** contestando l'avviso di liquidazione : eccepisce l'errore nel procedimento di liquidazione derivante anche dall'interpretazione del principio di solidarietà (sent. Cassazione14112-16745-16891/10); poiché le statuizioni della sentenza e la solidarietà nei suoi confronti è unicamente quella del punto 1 solo con riferimento alla prima condanna potrebbe essere chiamata a corrispondere l'imposta di registro e non può essere chiamata a pagare un'imposta dovuta da altri. Chiede pertanto l'annullamento con vittoria delle spese.

**Inoltre**

**GASTALDI INTERNATIONAL SRL quale procuratrice della Anchor Asset Ltd (R.G.2825/10)** contestando l'avviso di liquidazione notificato il 8.7.2010 : eccepisce l'errore nel procedimento di liquidazione derivante anche dall'interpretazione del principio di solidarietà (sent. Cassazione14112-16745-16891/10); poiché le statuizioni della sentenza e la solidarietà nei suoi confronti è unicamente quella del punto 1 solo con riferimento alla prima condanna potrebbe essere chiamata a corrispondere l'imposta di registro e non può essere chiamata a pagare un'imposta dovuta da altri. Chiede pertanto l'annullamento con vittoria delle spese.

**SOCIETA' ITALIANA MARITTIMA spa in proprio e quale socio della Italmar Agenzia Marittima srl (R.G. 2500/10)** contestando l'avviso di liquidazione notificato il 28.5.2010: eccepisce in via preliminare la reiterata ingiustificata emissione di atti in relazione alla medesima fattispecie imponibile; in via principale la mancanza di motivazione ( in quanto carente di ogni elemento idoneo a fa comprendere le modalità seguite dall'Ufficio nella determinazione





dell'imposta) e l'errore nel procedimento di liquidazione derivante anche dall'interpretazione del principio di solidarietà (sent. Cassazione 14112-16745-16891/10) mentre l'Ufficio stesso riconosce l'esistenza di condanne per diversi titoli; poiché la sentenza ha liquidato il risarcimento in € 792.616,73 applicando l'aliquota del 3% l'imposta corrisponderebbe ad € 23.778,50; Chiede pertanto l'annullamento o in subordine la rideterminazione dell'imposta nella misura sopra vista, con vittoria delle spese.

L'Ufficio sostiene che:

-per quanto riguarda la motivazione l'atto è motivato ai sensi dell'art. 54 dpr 131/1986

-per quanto riguarda la solidarietà ai sensi dell'art. 57 *sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa* ..Pertanto l'Ufficio può rivolgersi indifferentemente a tutti.

-per quanto riguarda la solidarietà nel pagamento dell'intera imposta di registro l'art. 57 prevede espressamente che, quando un atto contenga più convenzioni non connesse né derivanti le une dalle altre, la limitazione della responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta complementare o suppletiva e non per la principale

-la sentenza contiene tre distinte statuizioni di condanna che non derivano le une dalle altre ed ai sensi dell'art. 21 la tassazione va effettuata considerando tutte le disposizioni ai sensi del comma 1 del predetto articolo.

Ritiene inoltre la contraddittorietà dei ricorsi che invocano la mancanza di motivazione ma spiegano minuziosamente il procedimento di liquidazione.

Chiede pertanto la conferma del proprio operato.

Viene disposta per motivi di connessione la riunione al proc. N. 224/2010 dei procedimenti n. 504 - 505- 600- 750 - 1097 - 2500 - 2825/2010

Va premesso in fatto.

La GASTALDI incaricava il vettore Lloyd Triestino oggi SOCIETA' ITALIANA MARITTIMA spa di trasportare via mare da Genova ad Hong Kong un'imbarcazione. Il vettore si avvaleva della soc. VTE spa, la quale a sua volta si avvaleva della COMPAGNIA UNICA Soc. Coop a r.l. A seguito di caduta e danneggiamento dello yacht la Gastaldi conveniva il venditore Ferretti, lo spedizioniere (CIGISPED), il vettore (Lloyd Triestino ora Società Italiana Marittima) il Terminal(VTE) , la Compagnia Unica Merci Varie nonché le Compagnie di Assicurazione. Il Tribunale determinava un risarcimento a favore della GASTALDI di € 792.616,73 oltre interessi e rivalutazione e ad € 20.596,23 per spese ed esborsi oltre interessi legali a carico del vettore ed a cascata sul terminalista e ultima la Compagnia Unica. Respingeva le domande di risarcimento



proposte nei confronti di Cigisped srl e Ferretti spa.

Osserva la Commissione

- **Per quanto attiene il difetto di motivazione :** Nell'atto di liquidazione è indicato chiaramente il titolo che giustifica l'imposizione, le parti in causa e le somme dovute dettagliatamente, tanto che non ha impedito ai ricorrenti svolgere efficacemente le proprie difese, contestando minuziosamente il procedimento di liquidazione.
- **Per quanto attiene la solidarietà dell'imposta:** Come è giurisprudenza costante della Suprema Corte (v. per tutte sent. 11149/06 16917/07 16891/09 e 14305/2009) l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 dpr 131/86 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione ad una sentenza con pluralità di parti, non grava indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento, essendo oggetto dell'imposta non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto sostanziale accertato dal giudice, con conseguenza che il vincolo di solidarietà resta escluso nei confronti dei soggetti estranei a detto rapporto; quindi non sono tenuti al pagamento dell'imposta i presunti obbligati solidali citati e/o chiamati in causa ed assolti dal giudice. Pertanto nel caso di specie avendo il Tribunale di Genova esclusa la responsabilità e respinta la domanda di risarcimento danni proposta nei confronti di CIGISPED srl e FERRETTI spa non sussiste nei confronti dei predetti soggetti la solidarietà ex art. 57 e non sono pertanto tenuti al pagamento dell'imposta di registro.
- **Per quanto attiene alla ritenuta esistenza di condanne a diversi titoli** Si deve considerare che nel caso di specie non può essere applicato l'art. 21 come invocato dall'Ufficio. La statuizione, come sostenuto anche dalla Suprema Corte, deve essere considerata in senso sostanziale. La senza *de quo* ha determinato il risarcimento della danno nella misura di € 792.616,732. Indipendentemente da quale sia il soggetto finale tenuto al risarcimento questo è fissato in tale misura e di conseguenza il valore dell'atto non può che essere determinato nella sua misura unitaria di € 792.616,732. Quanto sostenuto dall'Ufficio porterebbe invece al risultato assurdo ed abnorme di triplicare il valore dell'atto e/o comunque dell'imposta dovuta. Pertanto la liquidazione dell'imposta deve essere effettuata sul valore dell'atto definito in € 792.616,732 oltre interessi legali e rivalutazione.
- **Per quanto attiene le posizioni particolari**  
Per quanto riguarda la Gastaldi International srl cui l'avviso è stato notificato in proprio e quale procuratrice della Anchor Asset Ltd si deve considerare che l'eccezione sollevata dalla parte circa la notifica in proprio, in quanto non avrebbe interesse personale, è comunque superata dalla notifica dell'avviso di liquidazione fattale quale procuratrice della Ancor Asset Ltd. Per altro, come riconosciuto anche dalla Commissione Tributaria Centrale, non può farsi



distinzione tra contraente in proprio e contraente per conto di altri, in quanto la GASTALDI INTERNATIONAL srl, vuoi in nome proprio vuoi in nome altrui, è parte nel processo, anzi è la parte attrice nei cui confronti è stato disposto il risarcimento del danno. E' pertanto tenuta al pagamento dell'imposta di registro.

Per quanto riguarda la SOCIETA' ITALIANA MARITTIMA spa cui l'avviso è stato notificato sia quale vettore già Lloyd Triestino sia in proprio e quale socio ITALMAR è irrilevante l'eccezione avanzata dalla parte circa il pregiudizio derivante da più notifiche, atteso che ITALMAR srl quale raccomandataria del vettore Lloyd Triestino ora Italia Marittima spa è stata condannata a rifondere i danni a Gastaldi International srl.

Inoltre per quanto sopra considerato in merito alla solidarietà dell'imposta, nello spirito ed alla luce della giurisprudenza della Suprema Corte e giusto quanto deciso dal Tribunale di Genova con la sentenza *de quo*, non sono da considerarsi parti in senso sostanziale e pertanto vanno escluse dal pagamento dell'imposta di registro FERRETTI S.P.A. e CIGISPED S.P.A.

Tanto premesso l'imposta di registro va determinata in € 38.041,00 pari al 3% sul valore complessivo dell'atto stabilito in € 1.268.053,59 ( € 792.616,732 oltre interessi legali e rivalutazione, spese ed esborsi) e vanno annullati gli avvisi di liquidazione emessi nei confronti di CIGISPED srl e FERRETTI spa.

Attesa la complessità della materia ed il parziale accoglimento si ritiene equo compensare integralmente le spese processuali.

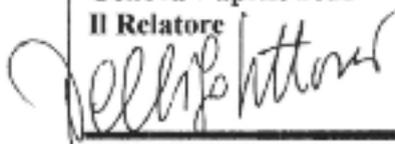
**P. Q. M.**

**La Commissione**

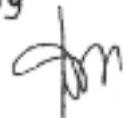
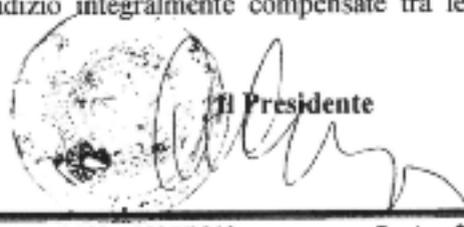
in parziale accoglimento del ricorso, come riunito, determina l'imposta di registro in € 38.041,00. Dichiara tenuti solidalmente al pagamento la GASTALDI INTERNATIONAL srl, in proprio e quale procuratrice della Anchor Asset Ltd, la VTE-Voltri Terminal Europa spa, la COMPAGNIA UNICA LAVORATORI MERCI VARIE Soc. Coop. a r.l., la SOCIETA' ITALIANA MARITTIMA spa (già Lloyd Triestino), in proprio e quale socio della Italmar Agenzia Marittima. Annulla l'avviso di liquidazione emesso nei confronti di CIGISPED srl e FERRETTI spa. Dichiara le spese di giudizio integralmente compensate tra le parti.

Genova 7 aprile 2011

Il Relatore



Il Presidente



***Sentenza 6/1/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Imperia - Presidente: Belgrano, Relatore: Belgrano***

Intitolazione:

**IMPOSTA DI REGISTRO – valore area edificabile – determinazione – giudizio tecnico del Comune - rilevanza**

Massima:

*Nell'ambito dell'accertamento del valore di un'area edificabile costituiscono un apporto decisivo i giudizi tecnici formulati dallo stesso Comune entro il quale sono situate le aree oggetto di accertamento (fattispecie nella quale il Comune, contrariamente a quanto indicato nell'originario certificato di destinazione urbanistica rilasciato al contribuente, aveva successivamente riconosciuto che a causa della morfologia del terreno le volumetrie effettivamente realizzabili sulla stessa area dovevano essere ridotte di un 50% rispetto a quanto stabilito in un primo tempo dallo strumento urbanistico. Conseguentemente, i valori accertati dall'Ufficio sulla base delle stime O.M.I. erano da considerarsi sproporzionati e fuori da ogni logica di mercato).*



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 601/10

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI IMPERIA

SEZIONE 1

30/11/2010 ore 15:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N° 5/1/11

- |                          |          |          |                       |
|--------------------------|----------|----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | BELGRANO | GIOVANNI | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | DONETTI  | FLORA    | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | MAJMONI  | LAURA    | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |          |          |                       |

PRONUNCIATA IL:

30 NOV. 2010

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

13 GEN. 2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

Il Segretario

- sul ricorso n° 601/10  
depositato il 15/07/2010

- avverso AVVISO DI RETTIFICA E LIQUIDAZIONE n° 20081T001006000 REGISTRO 2008  
TERRENI  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI IMPERIA

proposto dal ricorrente:

IMMOBILIARE PONENTE LIGURE SRL  
VIA G.P. VIEUSSEUX 18/6 18100 IMPERIA IM

(Giovanna Ferrelli)

difeso da:

ARIMONDO FABIO  
VIA G.P. VIEUSSEUX 18/6 18100 IMPERIA IM

La Società Immobiliare Ponente Ligure SAS in persona del legale rappresentante p.t. corrente in Genova, via Bartolomeo Bosco ed elettivamente domiciliata in Imperia via G.P.Vieusseux 18/6 presso lo studio del dott. Fabio Arimondo che, in una con la dott.ssa Laura Arimondo, la rappresenta e difende giusta delega resa a margine dell'atto introduttivo al giudizio, ha proposto ricorso contro l'Avviso di rettifica e liquidazione con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Imperia- ha elevato il valore dell'arca edificabile sita nel comune di Chiusavecchia (IM) acquistata

con atto pubblico in data 29.02.2008 portandolo ad € 1.307.500,00 a fronte di un dichiarato di € 694.500,00.

Deduce in punto di diritto nullità dell'atto impugnato sul rilievo che l'Amministrazione procedente ha fondato la rettifica unicamente in base ai valori OMI che invece, secondo prevalente giurisprudenza, costituiscono elemento indiziaro di stima da integrare con ulteriori riscontri anche presuntivi purché gravi, precisi e concordanti, nel caso in esame assolutamente carenti.

Contesta nel merito l'operato dell'Ufficio che ha determinato il valore di mercato dell'area edificabile in percentuale sul valore di mercato delle costruzioni realizzabili sulle stesse, assumendo come base il valore massimo stabilito dall'OMI sul presupposto di un rapporto di copertura dello 0,30 mq/mq previsto dal Piano Urbanistico senza tenere in alcuna considerazione gli oneri di urbanizzazione imposti a carico della Società dal Comune di Chiusavecchia. Precisa al riguardo che la conformazione morfologica dell'area acquistata, contrariamente a quanto indicato nel certificato di destinazione urbanistica predisposto dall'Ente territoriale, presenta condizioni di ridotta idoneità all'edificazione per la forte acclività che la caratterizza, per cui tenuto conto dei rilevanti oneri di urbanizzazione imposti (in particolare la realizzazione di un nuovo collegamento viario con l'area situata sulla sponda destra del torrente Impero) e soprattutto della sensibile riduzione del rapporto di copertura effettivamente consentito rispetto a quello previsto dal P.U.C. (lo stesso Comune di Chiusavecchia ha riconosciuto che, a causa della morfologia del terreno, le volumetrie effettivamente realizzabili devono ridursi del 50% rispetto a quanto stabilito in un primo tempo dallo strumento urbanistico) i valori accertati appaiono assolutamente sproporzionati e fuori da ogni logica di mercato.

Il Collegio, tutto quanto sopra considerato, ritiene le argomentazioni adottate dalla Società meritevoli di positiva considerazione posto che, a fronte degli oggettivi documentati elementi valutativi dalla stessa offerti in prova, l'Ufficio è rimasto sostanzialmente fermo nella propria determinazione, trascurando anche i giudizi tecnici espressi dal Comune di Chiusavecchia che dovrebbero costituire invece un apporto decisivo nell'ambito del processo di accertamento.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso a spese compensate.

Così deciso all'udienza del 30 novembre 2010.

Il Presidente relatore



***Sentenza 12/3/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Imperia - Presidente: Spitali, Relatore: Bonfiglio***

Intitolazione:

**IMPOSTA DI REGISTRO – determinazione del valore dei terreni agricoli trasferiti – criteri**

Massima:

*Ai fini della rettifica del valore dei terreni agricoli oggetto di trasferimento, l'Ufficio può riferirsi (ex art. 51 d.p.r. n. 131/1986), non solo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto, che abbiano avuto per oggetto immobili simili situati nella stessa zona, ma anche ai valori medi fissati nelle tabelle per le indennità di esproprio. Tuttavia la pretesa impositiva deve essere rideterminata in considerazione del documentato stato di abbandono e del degrado di alcuni dei terreni oggetto di trasferimento che hanno determinato la mancata coltivazione dei terreni e la loro onerosa rimessa a cultura.*



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 475/10

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI IMPERIA

SEZIONE 3

16/12/2010

ore 15:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

<input type="checkbox"/>	<b>SPITALI</b>	<b>GIUSEPPE ELIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>BONFIGLIO</b>	<b>GIOVANNI</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>PREVOSTO</b>	<b>ALDO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

12/03/11

PRONUNCIATA IL:

**16 DIC. 2010**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

**13 GEN. 2011**

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 475/10  
depositato il 07/06/2010

- avverso AVVISO DI RETTIFICA E LIQUIDAZIONE n° 20081T002103000 REGISTRO  
contro AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE IMPERIA

Il Segretario

AVV. MARCO

**proposto dal ricorrente:**

ELMAS SRL  
CORSO RE UMBERTO 10 10121 TORINO TO

**difeso da:**

DR. PUGLISI EDOARDO  
CORSO RE UMBERTO 10 10100 TORINO TO

**altre parti coinvolte:**

RODA' MARIA  
VIA ORAZIO 42 18038 SAN REMO IM

**difeso da:**

STUDIO AVV. ANDRACCO MARCO AVV. REBAUDO GIANNI  
CORSO O. RAIMONDO 53 18038 SAN REMO IM

RODIMONTE OTELLO  
VIA ORAZIO COLDIRODI 42 18038 SAN REMO IM

**difeso da:**

STUDIO AVV. ANDRACCO MARCO AVV. REBAUDO GIANNI  
CORSO O. RAIMONDO 53 18038 SAN REMO IM

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in data 07/06/2010 la società S.r.l. ELMAS corrente in Torino Corso Re Umberto 10, in persona del suo difensore ai sensi dell'art. 12 e 18 del d.lgs n. 546/92 dott. Puglisi Edoardo, proponeva tempestiva impugnazione nei confronti dell'avviso di rettifica e liquidazione n. 20081t002103000 alla stessa notificato in data 8-04-2010 dalla Agenzia delle Entrate Ufficio di Imperia - con il quale si era proceduto alla rettifica, ai sensi dell'art. 52 D.p.r. 131/86, dei valori e dichiarati nell'atto di compravendita redatto dal notaio Marco Re di Imperia redatto in data 29-04-2008 e registrato a Imperia in data 20-05-2008 serie IT numero 002103, con il quale la ricorrente aveva acquistato dai sig. Rodimonte Otello e Rodà Maria (coniugi) alcuni terreni agricoli (diversi mappali contigui tra loro) ricadenti in zona agricola "A" del comune censuario di Cipressa Sez. Linguaglietta, dichiarando in atto un valore di € 115.400,00 per una parte dei terreni e di € 17.000,00 per l'altra parte.

L'Ufficio, ritenuto che ai predetti immobili non è applicabile il meccanismo della valutazione automatica (ex comma 4 dell'art. 52 D.P.R. 132/86), procede ad accertare il valore di mercato (art. 51, 3 comma del d.p.r. 131/86) ed avuto riguardo ai trasferimenti ad ogni titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie anteriori di non oltre i tre anni che abbiano avuto per oggetto immobili simili nella stessa zona, determina un valore di mercato di € 346.210,00 per una parte dei terreni in questione; mentre, sulla base dei valori medi fissati per l'anno 2008 dalla commissione Provinciale per le espropriazioni, determina un valore di € 184.278,00 per la restante parte degli stessi terreni.

Lamenta la ricorrente l'improprio utilizzo da parte dell'Ufficio, nel caso in specie, delle tabelle delle indennità di esproprio la quale, per sé, non poteva ritenersi elemento idoneo e sufficiente a motivare l'iniziativa recuperatoria contestata che, in realtà poteva essere attivata solo nel caso concreto di imminente esproprio.

Contesta l'attendibilità dei valori accertati e lamenta la mancata produzione degli atti comparativi presi a riferimento per la valutazione. Producendo perizie redatte da tecnici professionisti dove si evidenzia lo stato di abbandono dei terreni in questione e le oggettive difficoltà di messa a coltura, chiaramente rilevabile dalla ampia documentazione fotografica e dalla relazione prodotta dal responsabile del servizio di polizia urbana del comune di Cipressa che conferma quanto asserito nelle perizie di parte.

Tutto a sostegno della congruità dei valori dichiarati in atto.

Alla luce di quanto sopra, con l'odierno ricorso veniva richiesto l'annullamento dell'avviso impugnato, previa sospensione cautelare dello stesso; in alternativa la determinazione di valori più equi.

In sede di conto deduzioni scritte l'Ufficio si opponeva all'accoglimento del ricorso, chiedendone la rievazione. In particolare la stessa A.d.E. confermava la legittimità del proprio accertamento evidenziando come, in ogni caso, quanto richiamato in sede di accertamento al "valore agricolo medio" espresso nella tabella degli espropri dovesse ritenersi oltre che idonea e sufficiente motivazione dell'avviso anche un riferimento congruo ed attendibile, tenuto conto del coinvolgimento, nella redazione della tabella di tutte le associazioni di categoria degli agricoltori. Lo stesso Ufficio si opponeva altresì all'istanza di sospensione dell'atto impugnato.

La parte ricorrente depositava nei termini memoria integrativa con la quale sostanzialmente, ribadiva la fondatezza delle proprie contestazioni.

L'istanza di sospensione, discussa in sede preliminare, veniva concessa sottoponendola alla prestazione di una garanzia fideiussoria da parte di banca o primaria compagnia di assicurazione a copertura della somma in contestazione.

Alla odierna udienza di discussione del merito, il relatore esponeva i fatti e le questioni della vertenza, le parti concludevano come in atti.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Ritiene la Commissione che il ricorso meriti solo parziale accoglimento nei limiti meglio infra precisati. In particolare, osserva preliminarmente la Commissione, che l'accertamento in rettifica operato dall'Ufficio ed oggetto di contestazione da parte del contribuente sia stato informato a criteri di legittimità in ordine alla dedotta motivazione, posto che la formula stereotipata attinta, nel caso in specie, direttamente dall'art 51 co.3° D.p.r. 131/86 consente in ogni caso all'Ufficio accertatore, nella sua disposizione residuale, di effettuare il proprio accertamento anche "avendo riguardo ad ogni altro elemento di valutazione". Orbene pur concordando con il ricorrente che nell'odierna fattispecie manca del tutto la produzione documentale di eventuali atti compiuti nel triennio precedente aventi ad oggetto gli stessi immobili od altri di analoghe caratteristiche è, d'altra parte, indubbio che l'Ufficio abbia tuttavia posto correttamente a base della propria valutazione i parametri di cui alla tabella approntata dalla commissione Provinciale per le espropriazioni di Imperia. Il valore dei terreni esposto in tale tabella (il c.d. "valore agricolo medio") deve in ogni caso ritenersi attendibile, e non vi è ragione per poter mettere in discussione le relative risultanze determinate preventivamente dai rappresentanti delle varie categoria interessate, risultanze che, pertanto, risultano applicabili sicuramente in ogni situazione concreta.

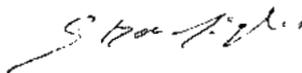
Ciò premesso, questo Collegio ritiene tuttavia che possa trovare accoglimento l'ulteriore doglianza della ricorrente in ordine alla mancata considerazione da parte dell'Ufficio accertatore della mancata coltivazione e onerosa rimessa a coltura dato il completo stato di abbandono e degrado dei medesimi beni oggetto di considerazione. Così come rappresentato dalle fotografie prodotte in atti e non contestate dall'Ufficio nelle risultanze, inducono quindi a dover ritenere un congruo abbattimento dei valori attribuiti in sede di rettifica per tutti i terreni di cui a ricorso. Abbattimento che pare equo stimare nella misura del 40% rispetto ai terreni che si presentino invece in stato di normale coltivazione e stato di manutenzione. L'Ufficio dovrà pertanto rivedere il proprio operato nei termini come sopra ritenuti. Le sanzioni irrogate dovranno di conseguenza essere mantenute nei limiti edittali, mentre sussistono più che giustificati motivi, atteso il parziale accoglimento del ricorso, per compensare integralmente tra le parti le spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione, in parziale accoglimento del ricorso, determina una riduzione nella misura del 40% del valore attribuito dall'Ufficio ai diversi terreni agricoli oggetto di accertamento. Sanzioni al minimo, spese compensate.

il relatore

Bonfiglio Giovanni



il presidente

Spitali Giuseppe Elia



Imperia li 16 dicembre 2010

***Sentenza 34/1/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Picozzi, Relatore: Icardi***

Intitolazione:

**REGISTRO**

Massima:

*Plusvalenza di cessioni di aree edificabili – Valore determinato ai fini dell'imposta di registro in via non definitiva – Non ha valenza presuntiva – Valore di stima in base alla media di possibili prezzi ritraibili da vendite sul mercato Legittimità.*



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI SAVONA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento del Signor:

<input type="checkbox"/>	PICOZZI	MAURIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	LOMAZZO	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	IDDA	SALVATORE	Giudice
<input type="checkbox"/>			

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 483/10

UDIENZA DEL

18/01/2011 ore 10:00

SENTENZA

N°

34

PRONUNCIATA IL:

18/1/11

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

23 FEB 2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 483/10  
depositato il 30/04/2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TL9010501214 IRPEF 2004  
TASS. SEPARATA  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

proposto dal ricorrente:

ROSSELLO GIORGIO  
VIA MAZZINI 79 17021 ALASSIO SV

difeso da:

ASSOSTUDIO CONSULENZA AZIENDALE  
VIA MAZZINI 79 17021 ALASSIO SV

Il Segretario  
R. CALABRO  
COMMISSIONE TRIBUTARIA  
di Savona

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Sig.ROSSELLO Giorgio, residente in Albenga (SV), ha proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Savona. La controversia attiene ad avviso di accertamento n.TL9010501214, emesso il 10.12.2009 e riguardante IRPEF a tassazione separata per anno 2004. L'atto impositivo contiene l'appuramento, ai sensi dell'art.39 primo comma D.P.R.600/73, di una plusvalenza da cessione di aree edificabili pari ad euro 229.882,60, da portare a tassazione separata in base all'art.17 comma primo lett.g bis) Tuir. Conseguente la determinazione di un tributo di euro 52.873,00. Oltre sanzione per infedele dichiarazione.

Tanto, quale effetto dell'atto di rettifica del valore di cessione di terreni edificabili (dai dichiarati euro 25 mila agli accertati euro 252.875,00), di cui a rogito registrato il 9.08.2004 al n.4116/IT/2004. Rettifica cui il Contribuente aveva prestata acquiescenza. Per cui, anche l'entità della plusvalenza imponibile Irpef era stata appurata sulla scorta del valore divenuto definitivo ai fini dell'Imposta di Registro.

- **Il Ricorrente** - rappresentato e difeso in giudizio dai Dott.ri Maurizio Roberto e Pier Francesco Ferro, presso il cui studio ha eletto domicilio in Alassio, Via Mazzini n.79 - impugnato l'avviso ha chiesto ne sia dichiarata la nullità od, in subordine, sia affermata l'erroneità dei valori accertati.

Viziato l'accertamento. L'Ufficio ha utilizzato un metodo sbagliato. Laddove si sia in presenza di ipotesi di omissione totale della dichiarazione di un cespite - rilevante ai fini delle II.DD.-, necessita ricorrere ad indagine approfondita (anche di carattere bancario od altro) al fine di appurare l'entità dell'evasione; illegittimo, quindi, il mero ricorso al concetto di "valore normale" dei beni.

Nel caso di specie, inoltre, il metodo non ha permesso di tener conto del fatto che non tutto il terreno compravenduto, ricadesse in zona edificabile, per cui sarebbe stato necessario operare un preventivo scorporo dell'area con tale qualifica (unica rilevante ai fini della tassazione).

Nel merito, emerge comunque che l'Ufficio non abbia considerato: - che la rettifica valore sia stata basata su una stima di parte, compiuta da Tecnico incaricato dal Comune di Albenga, ai fini della tassazione ICI. Tuttavia, sia l'avviso di liquidazione ai fini dell'imposta di registro, che l'accertamento della maggiore ICI, sono stati contestati nanti la C.T.P. savonese con appositi ricorsi; - che, in tale ambito, DUE distinte consulenze affidate a diversi C.T.U. hanno portato ad una sensibile riduzione del valore reale dei terreni in questione (una perizia ha stimato i beni in euro 35 mila; - l'altra in euro 52.691,72); - che, le due diverse Sezioni della C.T.P. che si sono pronunciate sulle rispettive controversie, hanno preso a riferimento i valori come determinati dai CC.TT.UU..

- **L'Agenzia delle Entrate resistente** si è costituita in giudizio in data 17.06.2010, chiedendo la reiezione del ricorso, con condanna di controparte alle spese.

Le decisioni di primo grado della C.T.P. non possono allo stato essere prese a riferimento per la definizione della vertenza, in tema di plusvalenza. Quella di cui alla CTU depositata il 25.09.08 (nella vertenza attinente l'imposta di registro), è stata oggetto di appello alla C.T.R. per la Liguria ed è in attesa di essere decisa; quella che ha portato alla sentenza depositata il 4.02.2010 n.4, della Sezione 5ª (in

*Verdetto*

materia di ICI), sarà anch'essa probabilmente impugnata dal Comune di Albenga (ente impositore), come da comunicazione di quell'Autorità.

- All'odierna pubblica udienza le parti, entrambe presenti, si sono richiamate alle rispettive argomentazioni e richieste. Il Collegio, dichiarata chiusa la discussione, ha assunta a decisione la vertenza.

#### MOTIVI

- La domanda della parte ricorrente appare accoglibile parzialmente, allo stato degli atti processuali.

L'Ufficio era legittimato ad emettere avviso di accertamento assumendo quale base imponibile per il computo della plusvalenza tassabile ai fini IRPEF, il valore di cessione verso il quale l'odierno ricorrente (il Sig. Rossello) aveva fatta acquiescenza, allorché aveva ricevuto la notifica dell'avviso di rettifica ai fini dell'imposta di registro.

Tuttavia, detto valore non può definirsi definitivo ai fini di quell'Imposta, essendo stato contestato da parte Acquirente (la società SEC s.r.l. in liquidazione, con sede in Alassio). Nell'ambito di tale giudizio, è stata emessa la sentenza depositata il 20.01.09 n.5 della Sezione 1<sup>a</sup> di questa C.T.P.;

- allo stesso modo, la vertenza ai fini ICI, instaurata dallo stesso Sig. Rossello contro il Comune di Albenga, ha comportato la contestazione del valore imponibile rilevante ai fini di quel tributo, sfociata nella sentenza depositata il 4.02.2010 n.3 della Sezione 5<sup>a</sup>.

E' da considerare come, quanto meno le finalità delle diverse imposte siano differenziate, essendo: - quella dell'IRPEF, destinata ad accertare il prezzo effettivamente percepito dalla parte venditrice, come tramutatosi in plusvalenza tassabile; - quelle dell'Imposta di registro e dell'ICI, destinate ad individuare il valore venale in comune commercio (come desumibile dalla lettera del comma secondo dell'art.51 D.P.R.1313/86 e del comma quinto dell'art.5 D.Lgs.504/92).

Di tal ché, sebbene la Corte di Cassazione, anche con recenti pronunce, consenta che il valore determinato definitivamente, ai fini dell'imposta di registro, possa essere utilizzato come base per l'accertamento ai fini reddituali, altrettanto Essa ha affermata la natura fortemente presuntiva di tale dato, con connesso riconoscimento del potere/dovere, per il contribuente, di fornire prova della non attendibilità, ai fini della tassazione reddituale, del valore appurato nell'altra sede (in tal senso Sez.Tributaria sent.20.01.2003 n.792, sent.18.07.08 n.19830 e da ultima Ordinanza n.18705 del 13.08.2010).

Nel caso di specie, non ci si trova neppure in presenza di un valore incontestato, per essere le vertenze in tema di imposta sul trasferimento ed in tema di ICI, ancora pendenti.

- Tutto premesso, questo Collegio, ritiene non utile affidare un incarico di C.T. di ufficio, per la stima dei terreni edificabili in questione. Tanto, in linea con il principio di economicità del processo ed anche al fine di evitare il sovrapporsi di un'ulteriore valutazione che possa contribuire ad aumentare le difficoltà del decidere anziché semplificarle. A danno degli interessi di entrambe le parti esistendo di sicuro, ad oggi, un giudizio di appello sulla vertenza riguardante l'imposta di registro, di cui è parte la stessa Agenzia delle Entrate di Savona.

*Handwritten signature*

- Tanto premesso, è da rilevare: - come debba assumersi la sicura eccessività della valutazione dei terreni come scaturente dalla perizia (Geom.Luca Orso) fatta eseguire dal Comune di Albenga, ai fini della tassazione ICI. Due diversi Consulenti, incaricati da distinte Sezioni di questa Commissione Tributaria, hanno pronunciato giudizi di stima - seguiti a specifici sopralluoghi condotti in contraddittorio con le parti - notevolmente distanti da quelli del professionista incaricato dal Comune. Dai ritenuti euro 252.875,00 agli euro 35 mila (nella causa per imposta di registro) ed agli euro 52.691,72 - divenuti euro 55.684,22 in sentenza (nella causa per ICI).

Il giudizio ridimensionativo appare convalidato, dalle ampie ed articolate considerazioni svolte dai CC.TT.UU, quanto alle possibilità edificatorie concrete delle aree. In specie: - quanto ai vincoli urbanistici decennali che gravano l'appezzamento di mq.6.038/6.125 (ricompreso in zona destinata alla realizzazione di un "parco urbano" con possibilità significativa di espropriazione) ed alla resa solamente "virtuale" dell'edificabilità dell'area di mq.2.712/2.6256, per mancato raggiungimento del lotto minimo contemplato dallo strumento urbanistico di pianificazione (mq.10 mila).Esiste diversità di quantificazione dei due appezzamenti, nell'ambito delle controversie per imposta registro ed ICI, ma la somma delle due consistenze è sempre di mq.8.750.

Rilevante la carenza di qualsiasi opera di urbanizzazione, e la considerazione che, anche laddove attività edificativa fosse assentita, questa imporrebbe, "costi di sistemazione dell'area, delle opere di urbanizzazione e di costruzione", che renderebbero l'intervento antieconomico (almeno allo stato degli strumenti urbanistici).

Tali considerazioni portano a condividere la necessità di una riduzione della stima del valore e del prezzo ritraibile dalla vendita dei terreni. Al riguardo appare condivisibile la stima compiuta dall'Arch. Roberto Valcalda (nel processo afferente l'ICI - deciso dalla Sezione 5ª con la sent.depositata il 4.02.2010).

La stima, infatti, quanto all'area di maggiore consistenza ha assunto a riferimento più appropriatamente la media dei possibili prezzi ritraibili da vendite sul mercato, determinandolo in euro 5,44 il mq.. Mentre, la valutazione del precedente CTU aveva assunto a riferimento il valore stimato da un consulente d'ufficio, in una causa civile riguardante alcuni appezzamenti vicini. Valore di stima di cui mancano i parametri di riferimento e di cui si ignora anche l'anno di riferimento.

- Quanto all'appezzamento di mq.2.712, ha considerato anche la potenzialità edificatoria (riconciliabile all'essere posto in Zona SCn2), seppure condizionata al raggruppamento del lotto minimo (con possibilità di trasformazione l'intero edificabile in "un nuovo campeggio"). Determinando il valore/prezzo in euro 7,32/mq..

- Nulla di ulteriore ha prodotto l'Agenzia delle Entrate, in specie manca copia della stima del Geometa incaricato dal Comune. Ne', ha tentato di dimostrare una maggiore possibilità di sfruttamento edificatorio, dando prova dell'esistenza, in capo al medesimo soggetto, di lotti di entità superiori ai 10 mila mq. (come affermato dal Comune di Albenga nella causa ICI e non provato - vedasi parte motiva della sentenza del 21.01.2010 n.4 -).

f. b. b.

- In definitiva, il prezzo di cessione dei terreni edificabili di cui rogito registrato il 9.08.04 al n.4116/IT/2004, individuato al Mapp.100 del Foglio 5 del Catasto Terreni del Comune di Albenga, può essere rideterminato in complessivi euro 55.684,22. Di conseguenza, la plusvalenza imponibile ai fini IRPEF-tassazione separata (dedotti il valore di acquisto, le spese sostenute e la rivalutazione Istat), diverrà pari ad euro 32.691,82.

Le sanzioni saranno irrogate nei minimi di legge, come già fatto in accertamento, data la limitata gravità del fatto di evasione. Le spese di lite possono essere compensate tra le parti, in considerazione del parziale accoglimento della domanda.

La Commissione

P. Q. M.

In parziale accoglimento del ricorso, ridetermina la plusvalenza in euro 32.691,82 (trentaduemilaseicentonovantuno/82). Penalità nei minimi di legge. Spese compensate.

Savona, 18 gennaio 2011

IL RELATORE



IL PRESIDENTE



*Sentenza 20/4/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Zerilli, Relatore: Schito*

Intitolazione:

**REGISTRO - Rettifica del valore di cessione di immobili in base alle stime OMI**

Massima:

*Rettifica del valore di cessione di immobili in base alle stime OMI ed a prezzi desunti da cessioni di immobili simili - Legittimità – Natura della stima OMI*

*è atto di parte valevole quale presunzione semplice, idonea a soddisfare l'obbligo di motivazione, ma priva di valore probatorio ove non supportata da elementi certi e precisi.*



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI SAVONA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento del Signor:

<input type="checkbox"/>	ZERILLI	GIOVANNI CLAUDIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	SCHITO	ANTONIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CAPUTO	BENEDETTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 868/10  
depositato il 07/09/2010

- avverso AVVISO DI RETTIFICA E LIQUIDAZIONE n° TLD20061T4574 REGISTRO 2008  
FABBRICATI  
contro AG.ENTRATE DIR. PROV. UFF. CONTROLLI SAVONA

**proposto dal ricorrente:**

CI.SA. SRL  
VIA DELLA REPUBBLICA N.16 18100 IMPERIA IM

**difeso da:**

MOSCAROLI ATTILIO  
VIA DELLA REPUBBLICA N.16 18100 IMPERIA IM

**difeso da:**

MOSCAROLI RAG. ANDREA  
VIA DELLA REPUBBLICA N. 16 18100 IMPERIA IM

**altre parti coinvolte:**

ZAPPIA VINCENZO  
VIA DEL BORGO 13/7 17023 CERIALE SV

**difeso da:**

AGNESE RAG. STEFANIA  
VIA GARIBALDI N. 109 17021 ALASSIO SV

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 868/10

UDIENZA DEL

28/01/2011 ore 09:00

SENTENZA

N°

20/06/11

PRONUNCIATA IL:

28-1-2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

25 FEB. 2011

Il Segretario

CAPOSECRETARIO TRIBUTARIO  
(S. P. S. S. S.)

## FATTO

Con atto a rogito notaio Basso Luciano in data 16/5/08, la CI.SA Srl cedeva al Signor Zappia Vincenzo locale ad uso autorimessa sito in comune di Albenga, Via Carioforte, al prezzo dichiarato di € 35.000,00 (€ 1.000 mq) che l'Agenzia delle Entrate, Ufficio territoriale di Albenga rettificava, come dall'avviso in epigrafe, sulla base della media dei valori OMI per zona omogenea e del riscontro con altre vendite similari in € 89.075,00=( € 2.545,00 mq), ai fini delle imposte ipotecaria e catastale.

Avverso tale avviso proponeva ricorso la suddetta società, in persona del legale rappresentante e socio, Signor Sciglitano Giovanni, rappresentata e difesa dal Rag. Muscaroli Attilio, contestandone la legittimità ed il fondamento.

La società ricorrente, premesso di aver presentato istanza di autotutela, respinta dall'Agenzia, rilevava in punto di diritto che, a seguito della procedura di infrazione promossa dalla Comunità Europea nei confronti dell'Italia, il legislatore nazionale, con l'art. 24 della L. 7/7/09 n. 88, Legge Comunitaria aveva abrogato le disposizioni introdotte con D.L. 223/06, ed integrazioni del c. 3 art. 54 DPR 633/72 e c. 1 lett. d del DPR 600/73, che, in tema di accertamento in materia di IVA e di imposte sul reddito, consentivano per le vendite immobiliari la determinazione del valore normale attraverso le valutazioni OMI, escludendo, quindi, la possibilità di rettifica in base al valore normale. Sicché, gli avvisi di rettifica basati, come nella fattispecie, sui dati OMI, dovevano ritenersi illegittimi, in quanto privi di fondamento legislativo, anche per le imposte di registro, ipotecarie e catastali, pur in difetto di espressa previsione, per le difformità che si determinerebbero tra l'IVA, le imposte sul reddito e le altre suddette imposte.

Nel merito, rilevava che i valori OMI non potevano che condurre a valori di larga massima e che l'ufficio aveva richiamato atti di riferimento ad immobili similari, stipulati però 14 mesi prima e non compresi nel medesimo edificio, come previsto dalla Circ. 18/E del 14/4/2010, né aveva prodotto alcuna prova documentale che la cessione era avvenuta per importo superiore a quello in atto. Rilevava, inoltre, come l'Agenzia non avesse tenuto conto della crisi che nell'anno in contestazione aveva colpito il settore( citava indagine statistica della Banca d'Italia) della saturazione del mercato nella zona, dell'avvenuta accensione di un mutuo consistente da parte della società e della risultante congruità dei ricavi in base allo studio di settore.

Riservandosi produzione di memoria chiedeva, quindi, l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria nelle spese.

Nelle controdeduzioni formulate in sede di costituzione in giudizio, l'Agenzia delle Entrate replicava che la censura comunitaria nei confronti dell'Italia aveva riguardato solo l'IVA, avendola tuttavia il legislatore nazionale recepita anche per le imposte sui redditi, e non anche per l'imposta di registro, avendo l'art. 51 c. 2° del TU 131/86 quale presupposto proprio il valore venale in comune commercio, per cui in materia il ricorso alle valutazioni OMI costituiva un valido criterio per calcolare il valore venale degli immobili, spettando al contribuente di fornire la prova contraria, avendo l'Agenzia, peraltro, nella fattispecie supportato i valori accertati, con quelli indicati per immobili simili in altre compravendite. Concludeva per il rigetto del ricorso e condanna della parte alle spese di giudizio.

Il compratore, Signor Zappia Vincenzo, produceva atto di intervento adesivo autonomo, datato 11/11/2010, sostenendo argomentazioni analoghe a quelle della società ricorrente e confermandosi nelle medesime conclusioni.

Nell'odierna udienza di trattazione, venivano sentite le parti, come in verbale rappresentate, che si confermano nei rispettivi assunti, indi la controversia passava a decisione in camera di consiglio.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Con preliminare riferimento alla presentata istanza di intervento adesivo autonomo, la Commissione ritiene se ne possa dichiarare l'ammissibilità, data l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica, concemente un presupposto impositivo comune, ed in conformità all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza 18/1/07 n. 1057, sulla legittimazione, in tema di solidarietà, di un intervento nel processo, a' sensi dell'art. 14, c. 3° del D.Lvo 546/92.

Nel merito, come affermato dall'Agenzia delle Entrate, in effetti, l'abrogazione disposta dall'art. 24 della Legge Comunitaria 2006, ha fatto venir meno la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di rettificare, solo in materia di IVA e di imposta sul reddito, il valore dichiarato nell'atto di compravendita in base al raffronto con il valore normale desunto dalle valutazioni OMI cui era stata attribuita natura di presunzioni legali a favore del Fisco. In teoria, quindi, permane per l'Amministrazione Finanziaria la possibilità di utilizzare la stima OMI in materia di imposta di registro, ove in effetti, a' sensi dell'art. 51 c.2° TU 131/86, il valore imponibile è quello venale in comune commercio, in correlazione



In data 25/GIU./2010 il difensore del ricorrente chiedeva rinvio dell'udienza fissata a tale data adducendo motivi ostativi di salute per presenziare.

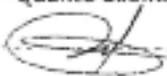
Di contro, con nota del 03/05/2010 prot. N° 2010/41013 depositata in Segreteria il 06/MAG./2010, si costituiva in giudizio l'Agenzia delle EE. RR. Prov.le di Savona Ufficio controlli, in persona del capo area legale su delega del Direttore "pro tempore", il quale con proprie controdeduzioni, previa succinta esposizione dei fatti citati in premessa, resisteva al ricorso avvertendolo e sostenendo che:

La cartella impugnata si riferisce all'iscrizione a ruolo a seguito della comunicazione d'irregolarità n° 06459840689 del 09/03/2009, per detrazione di contributi non documentati e di costi relativi al pagamento di una fattura antecedente alla comunicazione al Centro di Servizio e tale mancanza di comunicazione preventiva fosse causa di decadenza dei benefici fiscali.

Quanto alla carenza di motivazione normativa della cartella sosteneva che fosse stata chiara e esplicita, visto il pieno esercizio della difesa del contribuente nel presentare il ricorso.

Che fosse legittimo l'operato dell'Ufficio in ordine al recupero delle imposte sul due motivi lamentati in fatto dal ricorrente, sia per i contributi Enasarco (non specificanti quali a carico del ricorrente e quali a carico del preponente), nonché quelli relativi al beneficio dei lavori di ristrutturazione, essendo la fattura anteriore alla data di comunicazione al Centro di Servizio, essendo la concessione edilizia del 05/06/2004, e la comunicazione effettuata il 29/10/2004.

Quanto alla nullità della notifica della cartella di pagamento per mancanza



**IL RELATORE**  
*(Salvatore Idda)*  
 GIUDICE TRIBUTARIO

Il Presidente:

al quale, a' sensi dell'art. 52 dello stesso TU 131/86, l'Ufficio può esercitare il potere di rettifica del corrispettivo dichiarato in misura inferiore. Ma, la stima OMI, ovviamente, non può rivestire natura di presunzione legale, ma semmai di presunzione semplice, costituendo un atto di parte che se può essere ritenuto sufficiente per la motivazione dell'atto di rettifica, è di per sé privo di valore probatorio ove non supportato da elementi certi e precisi. In tal senso è costante l'orientamento della giurisprudenza ( v. sul carattere non vincolante delle quotazioni OMI per il giudice che deve valutarle con cautela e attenta analisi critica C.T.P. Di Reggio Emilia 28/1/09; v. inoltre in senso conforme, tra le pronunce più recenti, Cass, Sez. Trib. 4/11/08 n. 26442 e C.T.R. Della Puglia, sez. XXII, 26/3/2010 n. 124).

Nella fattispecie, l'Agenzia delle Entrate per la rettifica del corrispettivo dichiarato ha utilizzato il valore medio, € 2.545,00 mq, tra quello minimo di € 2.160,00 mq e quello massimo di € 2.930,00 mq, delle quotazioni OMI ed ha adottato, a supporto, i prezzi indicati in altri tre contratti, prodotti in copia agli atti, stipulati nell'anno precedente, di vendita di locali ad uso autorimessa in Albenga, in ragione di € 2.635,55 mq per locale sito in via Dalmazia e rispettivamente di € 2.083,00 mq e di € 2173,00 mq per altri due locali siti uno in via Papa Giovanni XXIII e l'altro in viale Pontelungo. Ed invero, trattandosi di prezzi rilevati da atti pubblici, sia pur dell'anno precedente, essi riflettono sostanzialmente l'oscillazione dei prezzi di mercato in Albenga anche per l'anno in contestazione, desumendosi un prezzo minimo sicuramente non inferiore ad € 2.000 mq, rispetto al quale il prezzo dichiarato per la vendita di cui trattasi appare palesemente inattendibile.

Legittima deve ritenersi dunque la rettifica operata dall'Agenzia.

Né la società ricorrente né il compratore intervenuto hanno fornito validi e concreti elementi che potessero giustificare tale comportamento antieconomico, al di là di generiche argomentazioni sui condizionamenti di gestione posti da uno stagnante andamento del settore e sulla esigenza di disporre di liquidità, che seppure plausibili in astratto, sono però prive di un ben che minimo sostegno documentale sulla gestione contabile della società e sulla sua esposizione verso gli istituti di credito, in quanto tali, perciò, non rilevanti ai fini del decidere.

Nel merito, appare tuttavia eccessivo il valore medio OMI di € 2.545,00 mq applicato dall'Agenzia, invero non adeguatamente motivato se non in indiretto riferimento all'ubicazione, ritenuta in zona centrale, dell'immobile venduto, mentre la sua

ubicazione in Via Carloforte deve ritenersi in zona semicentrale, e quindi meno pregiata, come si desume anche dallo stesso prospetto agli atti della stima OMI nel quale Via Carloforte non risulta compresa tra quelle della fascia/zona centrale del comune di Albenga. Ciò appare avvalorato dalla constatazione che degli altri atti di vendita richiamati dall'Agenzia, il prezzo più alto di € 2.635,55 mq è relativo ad immobile anch'esso sito in zona, Via Dalmazia, considerata centrale in Albenga, risultando invece notevolmente inferiori i prezzi per l'immobile sito in Via Papa Giovanni XXIII € 2.083,00 mq, e quello in Viale Pontelungo € 2.173,00 mq, ubicati rispetto al primo in zone più decentrate.

Tenuto conto di tali elementi la Commissione pertanto ritiene più obiettiva la determinazione del valore venale della vendita di cui trattasi assumendo un valore di € 2.100,00 mq, per un importo complessivo, quindi, di € 73.500,00=.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

In parziale accoglimento del ricorso determina il valore dell'immobile in € 73.500,00= Spese di lite compensate.

Savona 28/1/2011

IL RELATORE



L PRESIDENTE

- ANNOTAZIONE:

È PARTE INTEGRANTE DELLA PRESENTE SENTENZA  
L'ORDINANZA N. 102/04/11 DI QUESTA COMMISSIONE,  
DEPOSITATA IN DATA 17/06/11, CHE:

1) ORDINA

1) DI ABBINARE AL FRONTESPIZIO DELLA SENTENZA  
N. 20/04/11, IL TESTO ALLEGATO AL FRONTESPIZIO

DELLA SENTENZA N. 21/04/11, ANCH'ESSA  
PROMUNCIATA IL 28/1/11 E DEPOSITATA IL  
25/2/11

2) DI CANCELLARE DAL FRONTESPIZIO DELLA SENTEN-  
ZA N. 20/04/11 LA SEGUENTE DICITURA:  
"ALTRE PARTI COINVOLTE": ZAPPÀ VINCENZO  
DIFESO DA AGNESE RAG STEFANIA"

SAVONA, 17 GIU. 2011



L'ASSISTENTE TRIBUTARIO

(Dr. Giovanni Fucini)

*Giovanni Fucini*



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI SAVONA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ZERILLI	GIOVANNI CLAUDIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	SCHITO	ANTONIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CAPUTO	BENEDETTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

~~SENTENZA~~ ORDINANZA

- sull'istanza di correzione

- relativo al R.G. Ricorso n. 868/10

- avverso AVVISO DI RETTIFICA E LIQUIDAZIONE n° TLD20081T4574 REGISTRO 2008  
FABBRICATI  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

proposto dal ricorrente:

C.I.S.A. SRL  
VIA DELLA REPUBBLICA N.16 18100 IMPERIA IM

difeso da:

MOSCAROLI ATTILIO  
VIA DELLA REPUBBLICA N.16 18100 IMPERIA IM

difeso da:

MOSCAROLI RAG. ANDREA  
VIA DELLA REPUBBLICA N. 16 18100 IMPERIA IM

altre parti coinvolte:

ZAPPÀ VINCENZO  
VIA DEL BORGO 13/7 17023 CERIALE SV

difeso da:

AGNESE RAG. STEFANIA  
VIA GARIBALDI N. 109 17021 ALASSIO SV

N° 4

REG.GENERALE

N° 868/10

UDIENZA DEL

27/05/2011 ore 09:00

SENTENZA *ORD.*

N°

*103/64/11*

PROMUNCIATA IL:

*17-6-2011*

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

17 GIU. 2011

Il Segretario

L'ASSISTENTE TRIBUTARIA

*(Dr. Giovanni Fusco)*

*Giovanni Fusco*

Vista l'istanza con la quale l'Agenzia delle Entrate di Savona ha chiesto la correzione della presente sentenza n. 20/4/11 di questa sezione, resa inter partes il 28/1/11 e depositata il 25/2/11, in quanto, in riferimento all'ivi indicato avviso di rettifica e liquidazione di imponibile complessivo di cessione di tre autorimesse dai dichiarati € 75.000,00= ad € 162.880,00=, risultante viziata da errore nell'indicazione dell'imponibile deciso in parziale accoglimento del ricorso, in € 73.500,000 il luogo di € 134.400,00, invece deciso dalla sezione stessa in pari data con altra sentenza, pure depositata il 25/2/11, riferita ad altro avviso di rettifica di imponibile di cessione di una autorimessa da € 35.000,000 ad € 89.000,00=, della quale sentenza l'Agenzia ha anche chiesto, con separata istanza, la correzione;

Rilevato che in realtà l'errore sussiste nell'essere stato abbinato al frontespizio della presente sentenza n. 20/4/11, il testo della sentenza n.21/4/11:

Ritenuto che, pertanto, in riferimento alla presente istanza dell'Agenzia, tale errore debba essere corretto a ripristino della corrispondenza con il contenuto della presente pronuncia n. 20/4/11 mediante sostituzione del testo allegato al relativo frontespizio con il testo allegato al frontespizio della sentenza n. 21/4/11;

Rilevato altresì che in sede di intervento adesivo la parte ha fatto erroneo riferimento al ricorso n.RGR 868/10 anziché RGR n.869/10 e di conseguenza tale intervento è stato inserito nel frontespizio della sentenza n.20/4/11 anziché in quello della sentenza n.21/4/11;

Ritenuto pertanto doverosi correggere anche tale errore mediante trasposizione di detto intervento adesivo dal frontespizio della sentenza n.20/4/11 alla sentenza n.21/4/11;

Visto l'art. 288 C.P.C.;

sciolta la riserva

P.Q.M.

ORDINA

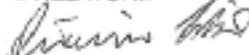
- 1) di abbinare al frontespizio della sentenza n. 20/4/11, il testo allegato al frontespizio della sentenza n.21/4/11, anch'essa pronunciata il 28/1/11 e depositata il 25/2/11
- 2) di cancellare dal frontespizio della sentenza n. 20/4/11 la seguente dicitura:  
"altre parti coinvolte": Zappia Vincenzo difeso da Agnese rag Stefania

DISPONE

inoltre che la presente ordinanza sia annotata a margine dell'originale decisione.

Savona 17 giugno 2011

IL RELATORE




IL PRESIDENTE



***Sentenza 28/5/2011 Commissione Tributaria Provinciale di  
Savona - Presidente: Broda, Relatore: De Stefano***

Intitolazione:

**REGISTRO**

Massima:

*Avviso di liquidazione per revoca agevolazione art. 33 L. 388/00 per acquisto immobile oggetto di convenzione edilizia non soggetta a piano urbanistico particolareggiato*



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI SAVONA

SEZIONE 5

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 601/10

UDIENZA DEL

27/01/2011

ora 09:00

SENTENZA

N°

28

PRONUNCIATA IL:

27-1-11

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

10-2-11

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	BRODA	ANTONIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DE STEFANO	COSTANTINA	Relatore
<input type="checkbox"/>	IDDA	SALVATORE	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

Il Segretario

- sul ricorso n° 601/10  
depositato il 07/06/2010

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20091T008483000/C.U.N.11/8 REGISTRO  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

proposto dal ricorrente:

G.I.S. GRUPPO IMPRESE SAVONESI S.P.A.  
VIA VERDI, 43-C/R 17100 SAVONA SV

difeso da:

DEL GRANDE ERASMO  
CORSO ITALIA 31/3 17100 SAVONA SV

IL COMMISSARIO TRIBUTARIO  
Autorevole Giuseppe

*Giuseppe*

L'Agenzia delle Entrate emetteva avviso di liquidazione nei confronti della G.I.S. Gruppo Imprese Savonesi spa per la revoca delle agevolazioni concesse ai fini dell'imposta di registro in relazione ad acquisto di immobile (atto n.8483-serie IT reg. il 14.11.2008, censito fig.26 mapp.92 reg.Bellorina n.3 p.t. graff.con mapp.233) sito nel comune di Alassio, avendo rilevato, a seguito di documentazione acquisita dal Comune di Alassio, che l'immobile in questione rientra nel Piano Urbanistico Comunale (P.U.C.), ma non in un Piano Urbanistico Operativo (P.U.O.). Il Comune specificava altresì che la società richiedeva l'autorizzazione per l'attuazione del progetto convenzionato per la realizzazione di autorimessa interrata su due livelli e la ristrutturazione di volumetria esistente in variante di P.U.C., tramite conferenza di servizi ex art. 59 L.urb.reg. n. 36/97. Ad avviso dell'Ufficio l'esistenza di un piano regolatore generale è condizione necessaria ma non sufficiente ai fini dell'agevolazione, atteso che occorre che il trasferimento riguardi aree individuate da appositi piani espressamente attuativi ed esecutivi del piano generale, ossia un piano particolareggiato regolarmente approvato o comunque ad esso equiparato (convenzione). Il beneficio è riconosciuto in ragione del rinvenimento di una finalità pubblica o di un interesse pubblico, che deve trovare ufficializzazione e consacrazione in uno strumento urbanistico attuativo. Nella richiesta di progetto convenzionato o nel certificato di destinazione urbanistica n. 141 del 4.11.08 non si rinviene l'elemento oggettivo da cui far discendere il beneficio. Pertanto l'Agenzia richiede maggiore imposta per euro 66.076,00, oltre interessi.

Con il ricorso si chiede che sia dichiarata legittima l'agevolazione richiesta e conseguentemente che sia dichiarato nullo e/o illegittimo l'avviso di liquidazione; vinte le spese. Richiamati gli artt.33 c.3 L. n.388/2000 e 30 c.2 L. n. 350/2003, si osserva che le considerazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate non sono condivisibili, scaturendo da una non corretta qualificazione della fattispecie, in rapporto alla normativa applicabile, e da una superficiale analisi della medesima fattispecie e degli atti amministrativi e convenzionali. La società in data 17.3.09 conseguiva dal Comune di Alassio, in seguito a conferenza di servizi ex art. 59 L.U.R. n. 36/1997 in variante al Piano Urbanistico, un titolo edilizio convenzionato per la realizzazione di un'autorimessa interrata con contestuale ristrutturazione delle volumetrie esistenti; il titolo abilitante il progetto è stato perciò conseguito nelle forme della concessione edilizia convenzionata, ex art.49 L.U.R., essendo tale strumento attuativo quello espressamente richiesto dalla normativa di Piano in alternativa al P.U.O. (art.50 e ss. L.U.R.) per la realizzazione degli interventi ricadenti nelle zone BR4 e P6, in cui è situato l'immobile *de quo*. Tale concessione edilizia convenzionata, in un'interpretazione sistematica della legislazione di riferimento, costituisce un titolo edilizio in tutto e per tutto assimilabile ad un piano urbanistico particolareggiato o comunque ad uno strumento ad esso equiparabile; ancor più se si considera che la L.U.R. ha comportato la definitiva scomparsa dei P.P. propriamente detti, sostituiti dai due nuovi strumenti attuativi, P.U.O. e concessione edilizia convenzionata; perciò non può aderirsi ad un approccio interpretativo dell'art. 33 L. 388/2000 meramente letterale e formalistico, pena

1

non potersi mai applicare, in Liguria, la normativa agevolativa. Oltre a ciò, la stessa Agenzia delle Entrate con la circ.31.1.2002 n. 11/E ha specificato che nell'accezione di <<piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati regolarmente approvati>>, di cui alla cit. L. n. 388/00, rientrano anche i piani di lottizzazione; concetto poi ribadito nella ris.n. 175/E del 22.12.05. a sostegno, anche Cass.n.16835 del 20.6.08.

Resiste l'Agenzia delle Entrate, insistendo per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese. Osserva che un semplice permesso di costruire convenzionato non può essere equiparato ad un piano particolareggiato, il quale deve essere approvato dal Consiglio comunale e dalla Provincia ai sensi della L.reg. n. 24/1987. Il Comune escludeva che gli immobili di cui è causa fossero situati in aree soggette a P.p. comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale. Nella specie, la convenzione è meramente volta a disciplinare gli oneri di urbanizzazione connessi al rilascio di singoli permessi di costruire ad iniziativa e nell'interesse di soggetti privati; tale convenzione non concretizza – come vorrebbe controparte – un interesse pubblico *in re ipsa*. Inoltre, il Comune, in risposta alla nota Agenzia Entrate n.17257 del 22.2.10, ha affermato che la convenzione non può assolvere alle stesse funzioni di un P.p. o di un Piano di lottizzazione, non avendo funzioni programmatiche. Pertanto, la convenzione in esame non può dirsi relativa ad una lottizzazione, atteso che gli obblighi che la società si assume verso il Comune sono del tutto risibili rispetto al valore dell'operazione per l'interesse esclusivo della parte, ricevendo peraltro in cambio lo scomputo dal contributo di permesso di costruire.

In data 14.1.11 la società ha depositato memoria illustrativa, insistendo nell'affermare che nell'ambito della legislazione urbanistica regionale la concessione edilizia convenzionata rappresenti un titolo edilizio in tutto e per tutto equiparabile – per funzioni, effetti e contenuti – al piano urbanistico particolareggiato. La L.U.R. prevede di contro l'approvazione di un P.U.O. solo in casi di grandi operazioni urbanistiche, dove il piano di livello superiore, ossia il P.U.C., contempla dei Distretti di Trasformazione, mentre tutta la residua pianificazione attuativa si realizza attraverso la concessione edilizia convenzionata. Infine la ricorrente osserva che l'assimilabilità della concessione convenzionata all'abrogato piano particolareggiato trova riscontro anche nella sostanziale identità di contenuto rinvenibile tra i due atti, in quanto entrambi caratterizzati dalla presenza di un apposito atto convenzionale accedente al titolo principale, soggetto all'approvazione del Comune (da cui l'inevitabile presenza dell'interesse pubblico sotteso all'intervento), finalizzato a disciplinare l'assetto delle opere di urbanizzazione connesse alla realizzazione dell'intervento principale; nella specie, peraltro le opere sono di entità tutt'altro che risibile (piazza, viabilità, parcheggi, pubblici, arredo urbano) volte a soddisfare interessi della collettività. Né a diversa conclusione può condurre il fatto che il permesso di costruire convenzionato non viene approvato dal Consiglio comunale e dalla Provincia ai sensi della L.reg.n. 24/1987, peraltro richiamata impropriamente in quanto sostituita dalla legge del 1997: ciò che rileva, infatti, è che la convenzione sia approvata dall'organo amministrativo, restando irrilevante che questo sia la Giunta piuttosto che il Consiglio, oltretutto, nella

fattispecie, poiché si trattava di variante al P.U.C., interveniva anche l'approvazione del Consiglio comunale, la qual cosa nuovamente conferma la presenza dell'interesse pubblico.

Alla pubblica udienza di discussione entrambe le parti insistono come in atti.

La Commissione, tanto premesso, osserva,

L'articolo 33, comma 3, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria 2001), ha introdotto, come noto, un particolare trattamento fiscale per *"i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale"*, e *"a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento"*. Il primo e principale presupposto per l'applicazione dell'aliquota agevolata dell'imposta di registro è perciò che il trasferimento abbia ad oggetto un bene immobile ubicato in un'area soggetta a piano urbanistico particolareggiato, comunque denominato. A sua volta, l'articolo 2, comma 30, della Legge del 24 dicembre 2003, n. 350, ha stabilito che *"Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore."*

Il tema della controversia consiste perciò nell'individuare l'esatta portata della locuzione *"piano urbanistico particolareggiato, comunque denominato"*, espressione di per sé assai ampia e vaga e che, peraltro, ora deve poter essere confrontata con le molteplici ed eterogenee terminologie usate dalle legislazioni concorrenti regionali e, nella specie, con la Legge urbanistica della Regione Liguria.

Negli anni, spesso, l'Amministrazione Finanziaria, ha considerato l'applicazione dell'agevolazione in modo alquanto restrittivo.

La stessa Amministrazione Finanziaria in diverse circolari e risoluzioni ha tuttavia precisato che nell'accezione *"piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati"* rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale. Si è affermato che il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (Comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, sia equiparabile ad un piano particolareggiato, poiché concretizza un interesse pubblico. Ciò che rileva per il riconoscimento dell'agevolazione è perciò che sussista anche un interesse pubblico di governo urbanistico del territorio; di contro, l'agevolazione non è concedibile se si è in presenza di un semplice esercizio dello *jus aedificandi* nell'interesse di un soggetto privato.

Con la risoluzione n.175/E del 22.12.05 – citata dalla ricorrente – l’Agenzia delle Entrate chiarisce che l’agevolazione non spetta per le aree soggette ad atto d’obbligo unilaterale il quale realizzi un programma di intervento non assimilabile ad uno strumento urbanistico, ma, per contro, si dovrebbe perciò trovare conferma che essa spetterebbe anche nel caso di un atto d’obbligo che, di fatto, presenta i medesimi contenuti di una convenzione.

La Suprema Corte, con la sentenza n.16835 del 20.6.2008 – sempre richiamata dalla ricorrente – afferma che la citata disposizione dell’art.33 c.3 L.388/2000 non intende dare rilievo al riscontro “formale” dell’insistenza dell’immobile in area soggetta a piano particolareggiato, quanto piuttosto al fatto che esso si trovi in un’area in cui, come in quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare. La norma deve, pertanto, ritenersi applicabile tutte le volte in cui l’immobile si trovi in *un’area soggetta ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell’edificabilità, gli stessi risultati del piano particolareggiato*; non rileva, pertanto, che si tratti di uno strumento di programmazione secondaria e non di uno strumento attuativo, essendo possibile che il piano regolatore generale esaurisca tutte le prescrizioni e non vi sia necessità di un piano particolareggiato, con la conseguenza che, in tal caso, il piano regolatore generale funge anche da piano particolareggiato.

La Corte di Cassazione ha quindi fornito un’interpretazione più estensiva e, soprattutto, non basata sul dato formale del *nomen* dello strumento urbanistico.

La legge della Regione Liguria 4.9.1997, n. 36 “Legge urbanistica regionale” (art.5 e 48) individua gli strumenti della pianificazione territoriale di livello comunale nel Piano urbanistico comunale (P.U.C.), nei Progetti urbanistici operativi (P.U.O.) e nei Programmi attuativi (P.A.).

Non sussiste alcun dubbio che in Liguria il P.R.G. abbia ora assunto la denominazione di P.U.C.; di ciò si dà atto peraltro anche nella stessa relazione introduttiva alla L.U.R..

Per quanto riguarda le modalità di sviluppo operativo del P.U.C., la legge prevede che esso si attui, negli ambiti di conservazione e di riqualificazione, direttamente sulla base del titolo abilitativo prescritto dalla vigente legislazione urbanistico-edilizia ovvero sulla base della “concessione edilizia convenzionata” di cui all’art.49 (ferma restando la facoltà del Comune o del soggetto attuatore di assumere eccezionalmente l’iniziativa di formazione di P.U.O.); nei distretti di trasformazione invece, di norma, il P.U.C. si attua mediante i P.U.O.. L’art.49, a sua volta, disciplina la concessione edilizia convenzionata, ossia i casi in cui il rilascio della concessione edilizia è subordinato alla stipula di apposito atto convenzionale: la convenzione è comunque approvata con deliberazione della Giunta comunale.

È altrettanto indubbio che la L.U.R. abbia perciò altresì comportato la scomparsa della terminologia “Piano particolareggiato” – richiamata impropriamente dall’Ufficio –,

strumento ora sostituito dai due nuovi strumenti attuativi, che pertanto devono ritenersi del tutto equiparabili al piano particolareggiato.

Detto questo, la Commissione concorda con la parte ricorrente nel ritenere che, oggi, nella regione Liguria, tutta la pianificazione attuativa in ambiti diversi dai distretti di trasformazione si realizza mediante la concessione edilizia convenzionata, che peraltro la L.U.R. assimila alla lottizzazione.

Resta ovviamente inteso che la pianificazione attuativa riguarda interventi che richiedono opere di urbanizzazione, e non meramente il pagamento di contributi di costruzione, nel qual caso si ricadrebbe nell'esercizio dello *jus aedificandi* nell'interesse di un soggetto privato di cui si diceva sopra.

La Commissione, tanto premesso, deve giudicare se la concessione rilasciata alla ricorrente società presenti i caratteri, il contenuto, gli effetti, la funzione idonei ad integrare una pianificazione attuativa che soddisfi anche esigenze di natura collettiva.

Si è detto, infatti, che la stessa L.n.388/2000 fa riferimento, ai fini della concessione dell'agevolazione, a "piani urbanisti particolareggiati, comunque denominati" e si è ora data dimostrazione dell'equivalenza degli strumenti attuativi previsti dalla L.U.R. al P.P.. Dalla lettura della concessione edilizia convenzionata di cui si controverte emerge che oggetto di convenzionamento è "l'attuazione delle previsioni edificatorie ed urbanistiche di parte della zona BR4, Distretto D2 del P.U.C.". Nel Programma di Attuazione si prevede che il D2 costituisce un'unica unità di intervento corrispondente alla zona ZP3, la quale prevede interventi residenziali di ristrutturazione urbanistica e di servizi ed è soggetta a progettazione unitaria ed attuazione mediante P.U.O. o concessione edilizia convenzionata: tali due strumenti sono perciò ritenuti omogenei ed alternativi; di qui il legittimo ricorso, nella specie, alla convenzione.

Esaminando la convenzione, si evince che essa prevede determinate opere pubbliche da eseguire, e quindi non disciplina il semplice versamento degli oneri di urbanizzazione: precisamente, opere di urbanizzazione a scomputo (piazza, viabilità, parcheggi pubblici, arredo urbano) e più dettagliatamente, parcheggio-piazza pubblica in parte coperto per mq.1.235 circa, con la realizzazione di 46 posti auto, da cedere in proprietà al Comune, per un valore stimato pari ad euro 389.246,00. La convenzione pertanto realizza una lottizzazione, con obblighi rilevanti assunti nell'interesse pubblico, che giustificano il riconoscimento delle agevolazioni.

Nessuna rilevanza probatoria processuale può, infine, essere riconosciuta alla risposta fornita dal Comune alla nota Agenzia Entrate n.17257 del 22.2.10, citata in premessa: si tratta, infatti, di una risposta precompilata dalla stessa Agenzia, con scelta tra due opzioni, ma a fronte di una domanda formulata impropriamente, in quanto essa fa riferimento al piano particolareggiato. Di contro, gli atti convenzionali comprovano le conclusioni cui

giunge la Commissione, tanto da non dover tenere in nessun conto tale risposta insistentemente richiamata dall'Ufficio.

Per tali motivi, l'avviso di liquidazione deve essere annullato.

L'Agenzia delle Entrate resta assoggettata al pagamento delle spese di lite, liquidate come da dispositivo.

La Commissione

P Q M

**Accoglie il ricorso. Condanna la parte soccombente al pagamento delle spese di giudizio che liquida in complessivi € 1.000,00 (mille/00)**

Savona, 27 gennaio 2011

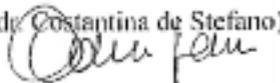
IL PRESIDENTE

(dr. Antonio Broda)



IL RELATORE

(dr. Costantina de Stefano)



***Sentenza 64/1/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Picozzi, Relatore: Lomazzo***

Intitolazione:

- 1. IMPOSTA DI REGISTRO – agevolazioni “prima casa” – concessione - rispetto del termine di diciotto mesi – necessità**
- 2. IMPOSTA DI REGISTRO – agevolazioni “prima casa” – sanzioni – esclusione – buona fede – obiettiva incertezza sulla portata della normativa – sussistenza.**

Massima:

- 1. La concessione della c.d. “agevolazione prima casa” (prevista dalla nota II-bis, dell’art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986) è subordinata (fra l’altro) al fatto che l’immobile sia ubicato nel territorio del Comune nel quale l’acquirente ha, o stabilisca, la propria residenza entro diciotto mesi dall’acquisto. Tale termine può essere derogato a favore del contribuente solamente quando il ritardo nell’assunzione della residenza sia riferibile ad eventi non prevedibili al momento dell’acquisto dell’immobile da adibire a sede familiare e non altrimenti evitabili (nel caso di specie, la Commissione ha ritenuto che il contribuente, prima di acquistare l’immobile, era comunque a conoscenza del fatto che questo fosse oggetto di interventi di ristrutturazione totale, tanto più che le varianti d’opera, intervenute dopo l’acquisto, non erano state necessitate da impreviste difficoltà costruttive o da altre imponderabili ragioni sopravvenute).*
- 2. In caso di revoca dell’agevolazione prima casa, non sono dovute le sanzioni qualora il contribuente abbia preventivamente ritenuto, in buona fede, la non riferibilità a sé del protrarsi degli ulteriori lavori eseguiti nell’edificio nel quale era posta l’abitazione acquistata. Del pari devono essere escluse le sanzioni anche in considerazione dell’ordinanza della Cassazione n. 3507 dell’11.02.2011, che ha escluso la natura perentoria del termine di diciotto mesi, in quanto, ove tale pronuncia fosse confermata anche da altre sentenze, si*

*realizzerebbe un'ipotesi di "obiettiva incertezza sulla portata ed ambito di applicazione della norma tributaria" per la quale non sono dovute le sanzioni (ex art. 10, c. 3, L. n. 212/2000).*

**Riferimenti normativi:** D.P.R. 131/1986, Tariffa



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI SAVONA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	PICOZZI	MAURIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	LOMAZZO	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	ICARDI	MARINA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 649/10  
depositalo il 18/06/2010

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 20051T005636000 ASSENTE 2005  
IMPOSTA SOSTIT  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

proposto dal ricorrente:

DELLA ROCCA MASSIMO CARLO  
VIA CARDINAL FEDERICO 1 20120 MILANO MI

difeso da:

ARCURI DOTT IGNAZIO  
VIA CARDINAL FEDERICO 1 20120 MILANO MI

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 649/10

UDIENZA DEL

08/03/2011

ora 10:00

SENTENZA

N°

64

PRONUNCIATA IL:

08/3/11

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

17 MAR 2011

Il Segretario  
Cristina Giovanni

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Sig. DELLA ROCCA Massimo Carlo, residente in Alassio (SV) - rappresentato e difeso in giudizio dal Dott. Ignazio Arcuri, presso il cui studio risulta elettivamente domiciliato in Milano, Via Cardinal Federico n.1 - , ha proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Savona. La controversia attiene ad Avviso di Liquidazione n.20051T005636000 - Art.1640/2005 C.U., emesso il 15.04.2010, notificato il 23.04 successivo e riguardante Imposta sostitutiva su mutuo fondiario per acquisto abitazione non di lusso (ex art.15 e ss. D.P.R.601/73), di cui a rogito per Notaio E.Valentino del 28.10.2005, registrato il 7.11.2005 al n.5636 della Serie 1T. L'atto impositivo contiene la rideterminazione dell'imposta con applicazione dell'aliquota ordinaria (del 2%) anziché di quella agevolata (dello 0,25%), a seguito della revoca dei benefici previsti per l'acquisto di "prima casa" (di cui a separato avviso avente numero 1T005635, notificato il 22.12.08). Revoca intervenuta per violazione dell'art.1, nota II-bis della Tariffa Parte I<sup>a</sup>, allegata al D.P.R.131/86, NON avendo il Contribuente presa la residenza presso l'immobile acquistato, entro diciotto mesi dalla stipulazione del relativo atto di compravendita. La residenza, infatti, è stata assunta a far data dal 22.01.2008, anziché entro il termine del 28.04.2007.

- **Il Ricorrente**, tempestivamente gravato l'avviso, ha chiesto l'annullamento dello stesso od, in subordine, la non applicazione delle sanzioni, ai sensi del co.2 dell'art.10 L.212/2000 (Statuto del Contribuente). Con vittoria delle spese di giudizio.

I. Nullo l'atto per carenza di motivazione e mancata allegazione dell'avviso afferente il rogito di compravendita, per violazione dell'art.7 L.212/2000. L'Avviso oggetto di contestazione si limita ad affermare la carenza delle condizioni di cui alla nota II bis dell'art.1 della Tariffa - Parte prima - allegata al D.P.R.131/86, senza nulla chiarire né specificare. Esso, pertanto, non contiene l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto che hanno giustificata la liquidazione della maggiore imposta, operando un puro richiamo *per relationem tantum*, al precedente avviso di revoca benefici (emesso ai fini dell'IVA, trattandosi di acquisto da soggetto imprenditoriale nell'ambito della propria attività).

II. Già al tempo dell'acquisto dell'unità abitativa - facente parte del condominio "Villa La Perla" di Alassio -, l'edificio si trovava in fase di ristrutturazione con frazionamento, sulla base di permesso di costruire del 7.04.2004 (ed inizio attività del settembre di quell'anno). Lavori che rendevano inagibile, al momento, l'alloggio.

Successivamente, "su richiesta dell'acquirente", veniva richiesta la concessione "in Variante", n.13 del 7.03.2008, al fine dell'abbattimento delle barriere architettoniche e la realizzazione di ascensore esterno, che permettesse l'accesso all'edificio anche alla Figlia del Sig.Della Rocca, inabile al 100%. In definitiva, solo con il completamento delle dette ulteriori opere il Contribuente avrebbe potuto porre la propria dimora presso l'immobile e così la residenza.

III. Da contestare l'errata applicazione del punto 21 della Tabella A Parte II - Allegata al D.P.R.633/72 - in tema di IVA (revoca benefici prima casa, nelle ipotesi di applicazione IVA). L'Ufficio ha errato nel ritenere decorso il termine decadenziale dei 18 mesi, a far data dalla stipula del rogito di compravendita.

Diversamente, il *dies a quo* per detto computo avrebbe dovuto decorrere dal momento di concreta abitabilità dell'immobile. Prima, la situazione di inabitabilità era dipesa da una "situazione di fatto, non imputabile all'acquirente", che costituiva ostacolo oggettivo all'assunzione della residenza.

In tal senso, anche l'Agenzia delle Entrate con la Circ.35/E del febbraio 2002 ripresa dalla Risoluzione n.140/E dell'aprile 2008, laddove si evidenzia la conservazione dei benefici "prima casa", nelle ipotesi di concorso di una "causa di forza maggiore". In tema, la C.T.P. di Treviso, con sentenza 11.03.2010 n.26, ha addirittura stabilito che il termine decadenziale dei 18 mesi, debba considerarsi riferito alle compravendite di immobili abitativi "finiti", ossia in condizione di essere occupate da subito.

In ogni caso, il comma secondo dell'art.10 Statuto del Contribuente, consentirebbe di non applicare penalità, in presenza di una condotta del contribuente improntata a massima correttezza e buona fede verso il Fisco.

- L'Agenzia delle Entrate resistente si è costituita in giudizio il 27.08.2010, chiedendo la reiezione del ricorso. Vinte le spese.

I) Motivato l'avviso impugnato. Ben definita la ragione della revoca del trattamento fiscale agevolato: - la mancata assunzione, entro il termine decadenziale di 18 mesi, della residenza nel Comune di ubicazione dell'abitazione acquistata.

II) Fondata l'azione dell'Ufficio. L'analogo ricorso avverso l'avviso di liquidazione ai fini della maggiore IVA sulla vendita dell'alloggio da parte della società "Gallo Nero s.r.l.", è stata decisa in senso favorevole all'Agenzia, con sentenza n.245 del 25.11.2009 della Sezione 5<sup>a</sup> della C.T.P. savonese, sebbene con declaratoria di inammissibilità per decorso del termine per impugnare.

Anche nel merito, le richieste del Ricorrente sarebbero da respingere. La Suprema Corte, con pronunciamenti ripetuti nel tempo (da ultimo Ordinanza n.24926 del 26.11.2009), ha ribadita l'indispensabilità del rispetto del termine, quale "presupposto" per l'ottenimento del beneficio, nonché l'irrelevanza sia della "realtà fattuale, ove contrasti con il dato anagrafico", sia dell'eventuale ottenimento della residenza oltre il detto termine, "... trattandosi di normativa agevolativa e quindi di stretta interpretazione".

Nel caso di specie, inoltre: - aldilà della chiara lettera della norma, in tema di agevolazioni prima casa, è da evidenziare come, l'Amministrazione finanziaria, consenta a ritenuto di poter giustificare il mancato rispetto del termine solamente in alcune ipotesi limite, qualificate dal sopravvenire di impedimenti costituenti causa di forza maggiore. Ossia, in presenza di fatti oggettivamente imprevedibili, non altrimenti evitabili e non imputabili al soggetto beneficiario.

Circostanze non ravvisabili nel caso oggetto di contesa, nel quale, il Contribuente sin dalla data di presentazione della DIA, del 30.09.04, era in condizione di sapere della non poter immediatamente abitare l'alloggio. Senza contare, che l'interessato avrebbe comunque potuto assumere tempestivamente la residenza, sebbene in altro immobile dello stesso Comune.

gatti

- All'odierna Udienza di trattazione le Parti, entrambe presenti, si sono richiamate alle rispettive argomentazioni e richieste. Il Collegio, dichiarata chiusa la discussione, ha assunta a decisione la vertenza.

#### MOTIVI

A) La domanda principale, di annullamento, non appare accoglibile. Nel caso oggetto di giudizio, il Sig. Della Rocca, ha tardato nell'assumere la residenza nel Comune di Alassio, esclusivamente in conseguenza dell'acquisto di un edificio oggetto di sostanziale intervento di "ristrutturazione totale". L'esame della documentazione prodotta in allegato al ricorso, attesta della rilevanza degli interventi assentiti dal Comune. Stato dell'immobile ben a conoscenza dell'Acquirente sin dal momento della stipula del rogito, nell'ottobre del 2005, in quanto: - il primo permesso a costruire era dell'aprile 2004 ed i lavori erano iniziati nel settembre di detto anno (DIA del 30.09.04).

In particolare: - già la DIA del 2004 prevedeva la realizzazione di "corpo scala e ascensore esterni al fabbricato ..."; - la "variante finale del processo edilizio iniziato con il Permesso di Costruire n.58 del 7.04.04, seguito da DIA del 30.09.04 ...", presentata nel marzo 2006, non contemplava alcuna opera necessitata da impreviste difficoltà costruttive od altri imponderabili ragioni sopraggiunte. Tanto è desumibile dalla lettura della relazione tecnica allegata alla Variante, dalla quale si rileva che: "Il contenuto significativo della variante finale è da ricercarsi nella acquisizione della porzione di fabbricato esistente al piano seminterrato a favore dei due appartamenti precedentemente individuati al piano rialzato, la cui distribuzione interna risulta ora essere assimilabile alla tipologia duplex".

Di tal ché, le ulteriori opere sono state effettuate al principale scopo di migliorare la consistenza di due appartamenti, onde aumentarne il valore commerciale. Ulteriori opere progettate in stretta connessione con istanza di condono presentata sin dal 10.12.2004 (n.761) e che riguardava proprio "la porzione edificata al piano seminterrato".

Il ritardo nella assunzione della residenza NON è, quindi, riferibile ad eventi non prevedibili al momento dell'acquisto dell'immobile da adibire a sede familiare, e non altrimenti evitabili.

La Cassazione ha ribadito più volte tale principio in materia di benefici fiscali "prima casa", giungendo a ritenere non giustificabile il ritardo nel rilascio, da parte di un comune, della concessione in sanatoria, poiché questo non poteva configurarsi "come impedimento oggettivo non imputabile al contribuente". In tal senso sono da interpretare i contenuti della Circolare n.35/E del 2002, nonché della Risoluzione n.140/E del 10.04.2008.

- Termine essenziale, in via di principio, che andava ad essere computato necessariamente dalla data del rogito/acquisto e non da quello di abitabilità. In tal senso, la norma non ammette interpretazioni "ampie", trattandosi di trattamenti "agevolativi", come tali soggetti ad ermeneusi "stretta". Il numero 21 della Tabella A - Parte II allegata al D.P.R.633/72 - in materia di IVA -, del resto, consente l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4%, alla cessione onerosa di "case di abitazione non di lusso", purché sussistano le "condizioni" di cui alla nota II bis dell'art.1 Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R.131/86 (in tema di imposta di registro). Fra dette condizioni necessitate, rientra quella che impone come, l'immobile:

tabella  
↓

- "... sin ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza ...".

B) Condivisibile, diversamente, la richiesta subordinata in tema di inapplicabilità della sanzione. Il Contribuente, nel caso di specie, poteva ritenere, in buona fede, di non incorrere nella decadenza, considerando la non riferibilità a se del protrarsi degli ulteriori lavori eseguiti nell'edificio nel quale era posta l'abitazione acquistata. Inoltre, recente decisione della Sezione Tributaria della Corte Suprema (Ordinanza n.3507 dell'11.02.2011) potrebbe riaprire (laddove dovesse essere ripresa da altre pronunce) la questione afferente la natura del termine dei diciotto mesi, posto dalla norma agevolativa. In tal modo, ponendo in essere una obiettiva condizione di "incertezza" sulla portata ed ambito di applicazione di essa (comma 3 art.10 L.212/2000).

Le spese di giudizio restano compensate, in considerazione del parziale accoglimento e delle considerazioni svolte in tema di sanzione.

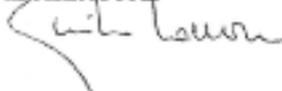
La Commissione

P. Q. M.

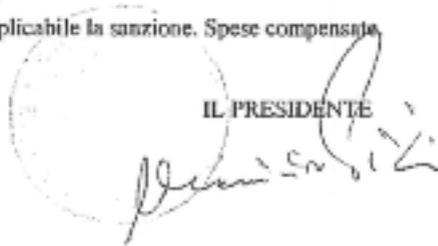
In parziale accoglimento del ricorso, dichiara non applicabile la sanzione. Spese compensate.

Savona, 8 marzo 2011

IL RELATORE



IL PRESIDENTE



***Sentenza 147/14/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Balba, Relatore: Mazza***

Intitolazione:

**IMPOSTA DI REGISTRO – vendita di un complesso immobiliare rideterminazione del valore da parte dell’Ufficio – onere del contribuente di confutare i valori addotti dall’Ufficio - sussistenza**

Massima:

*Nel caso in cui l’Ufficio ridetermini il valore di un complesso immobiliare sulla base delle stime O.M.I. e di una stima dell’Agenzia del Territorio, liquidando maggiori imposte di registro ipotecarie e catastali, per contestare quanto affermato dal Fisco è onere del contribuente non limitarsi a generiche affermazioni circa la non coerenza delle valutazioni dell’Agenzia, ma presentare almeno una perizia asseverata o atti di transazione di immobili simili.*



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 14

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N° 2659/09

UDIENZA DEL

18/04/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

147/14/11

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

31 MAG. 2011

Il Segretario

*Giuseppe*

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |            |         |            |
|--------------------------|------------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | BALBA      | SANTO   | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | MAZZA      | ALFREDO | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | TESTAVERDE | PAOLA   | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |            |         |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 2659/09  
depositato il 26/10/2009

- avverso AVVISO DI RETTIFICA E LIQUIDAZIONE n° 20071T002577000 REGISTRO  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 3

**proposto dal ricorrente:**

ARNUS S.R.L.  
VIA XII OTTOBRE 12/7 SC. B 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

CASTALDINI ELIO GIACOMO  
VIA CECCARDI 4/41 16100 GENOVA GE

**difeso da:**

PEZZINI ENRICO  
VIA C.R. CECCARDI 4/42 16100 GENOVA GE

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO 2659.09

La Commissione esaminati gli atti ed udito il relatore Mazza ed i rappresentanti delle parti, rileva che trattasi di ricorso della ARNUS SRL avverso avviso di rettifica e liquidazione n. 2007 IT002577000 notificato in data 03/04/2009 con cui il fisco ha elevato il valore da € 1.830.000,00 a € 2.734.000,00 il valore di un complesso immobiliare di cui all'atto di vendita redatto dal notaio Benetti registrato il 11/05/07 al n. 002577 liquidando maggiori imposte di registro, ipotecarie e catastali per € 94.129,00 oltre sanzioni per € 90.400,00

La ricorrente sostiene che il valore determinato dal fisco si basa unicamente sui valori del O.M.I. di cui non sono state allegate le tabelle e su perizie di stima dell'Agenzia del Territorio anche queste in parte basate sui dati O.M.I. e due di queste effettuate fuori dal triennio. Ha inoltre fatto presente che non è stato preso in considerazione il fatto che il terreno è inquinato.

L'Agenzia delle entrate nelle proprie contro deduzioni ribadisce la correttezza del proprio operato facendo presente che la valutazione si basa sui dati O.M.I. per quanto riguarda abitazione ed uffici e su una stima dell'Agenzia del Territorio per quanto riguarda capanni ed area esterna, precisando i criteri con cui i tecnici dell'Agenzia hanno proceduto per arrivare ai valori.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, esaminata la documentazione ritiene condivisibile l'operato dell'ufficio fiscale. Sia pure in modo sintetico e discutibile il fisco ha messo comunque la ricorrente nelle condizioni di difendersi indicando le procedure applicate, allegando la documentazione necessaria e precisando i valori ottenuti per i singoli cespiti. Questo non vuol dire a priori che i valori ottenuti siano corretti e non discutibili, però la ricorrente si limita a dichiarare irrealistica ed errata la valutazione del fisco senza per altro fornire prove documentali che consentano alla Commissione di valutare le differenze fra quanto accertato dal fisco e dalla parte. A fronte di precisi dati forniti dal fisco sarebbe stato onere della parte non limitarsi a generiche affermazioni circa la non coerenza delle valutazioni dell'Agenzia, ma presentare almeno una perizia asseverata o atti di transazione di immobili similari per contestare quanto accertato dal fisco. Il ricorso quindi non può essere accolto.

### P.Q.M.

La Commissione respinge il ricorso. Condanna parte soccombente al pagamento delle spese di giudizio che si quantificano in € 900,00

Genova, 18 aprile 2011

il relatore  
Alfredo Mazza



il presidente  
Santo Balba





RISCOSSIONE

***Sentenza 5/1/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Soave, Relatore: Zanoni***

Intitolazione:

**RISCOSSIONE – Ilor – Socio accomandatario legale rappresentante – Prima notifica – Socio accomandatario soggetto coobbligato – Seconda notifica – Mancato rispetto cinque anni Decadenza – Consegue – art. 25, comma 1, periodo 1, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 – art. 1, comma 5-bis, lett. c), D. L. 17 giugno 2005, n. 106**

Massima:

*E' tardiva la notificazione dell'iscrizione a ruolo in capo al socio accomandatario per i debiti tributari della società (Nel caso di specie, il contribuente, socio accomandatario di una società in accomandita semplice, impugnava un'iscrizione a ruolo ILOR per l'anno 1994 in data 27 novembre 2007, che era già stata notificata alla società in data 2 agosto 2001) (1)*

*(1) Attenzione che il primo comma dell'art. 25 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, prevede la notificazione al contribuente o al suo coobbligato. Le conseguenze sono notevoli. La prima notificazione, avvenuta alla società in data 2 agosto 2001, quand'anche fosse tempestiva, non può estendersi alla seconda notificazione, avvenuta al socio coobbligato soltanto in data 27 novembre 2007.*

**Riferimenti normativi:** D.p.r. 602/1973, Art. 25, comma 1  
D.L. 106/2005, Art. 1, comma 5 bis, lett. c)



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SOAVE	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	ZANONI	PIER LUIGI	Relatore
<input type="checkbox"/>	CATTANEO	ALBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

SEZIONE  
N° 1  
REG.GENERALE  
N° 425/10  
UDIENZA DEL

17/01/2011 ore 09:30

SENTENZA

N°

5

PRONUNCIATA IL:

17 GEN. 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

26 GEN. 2011

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull' appello n° 425/10 depositato il 10/03/2010
- avverso la sentenza n° 17/20/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GENOVA proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROV. UFF. CONTROLLI GENOVA

**controparte:**

DIABUSE MARIO  
VIA FABIO FILZI 2A 13 16166 GENOVA GE

**difeso da:**

NESTORI SIMONETTA  
VIA MONTE BALDO 4/3 16100 GENOVA GE

**terzi chiamati in causa:**

CONC. EQUITALIA SESTRI S.P.A.  
VIA XII OTTOBRE, 1 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

CALISI GIOVANNI  
VIA MARAGLIANO 10/6 16122 GENOVA GE

**Atti impugnati:**

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 2001 01791758 47 000 ILOR 1994

Il Segretario

La vertenza (R.G.A. 425/10, discussa all'udienza del 17.01.2011), riguarda il ricorso proposto dal Sig. **Mario DIABUSE**, contro la cartella di pagamento notificata da EQUITALIA POLIS S.p.A. in data 27.11.2007 per ILOR dovuta dalla Società DE FRANCESCHI AUTONOLEGGI S.a.s. per l'anno 1994.

La cartella veniva notificata il 27.11.2007 al DIABUSE nella sua qualità di Socio accomandatario, a seguito di una prima notifica già avvenuta il 2.08.2001 presso il DIABUSE, nella sua qualità di legale rappresentante della Società.

Il ricorrente opponeva la tardività della notifica, che avrebbe dovuto avvenire ai sensi dell'art. 11 D. L.vo 46/99 entro il 31.12.2000 o, al più tardi, entro quattro mesi dalla consegna del ruolo, reso esecutivo il 27.11.2000, come dichiarato dall'Ufficio.

Al riguardo, il contribuente richiamava sia la sentenza 280/2005 Corte Costituzionale, che ha ritenuto illegittimo l'art. 25, D.P.R. 602/73 nella parte in cui non disponeva un termine per la notifica da parte del Concessionario, sia la L. 156/2005, che ha abolito l'art. 17 D.P.R. 602/73 fissando a carico del Concessionario come termine di decadenza il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Il contribuente faceva inoltre presente che la Società era stata cancellata dal Registro delle Imprese in data

17.01.2002 ed ha pertanto presentato l'ultima dichiarazione prima del 31.12.2001.

La CTP di Genova ha ritenuto tardiva sia la notifica operata nei confronti del DIABUSE quale Socio accomandatario, sia quella già operata nei suoi confronti nel 2001 quale rappresentante della Società ed ha accolto il ricorso.

Ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate affermando che, a seguito di controlli formali ex art. 36 bis D.P.R. 600/73 del mod. Unico presentato per il periodo di imposta 1994, era stato iscritto al ruolo - reso esecutivo il 22.11.2000 - l'importo di € 5.183,67 per omesso versamento di ILOR da parte della DE FRANCESCHI AUTONOLEGGI S.a.s..

Il 27.11.2007 era stato poi notificato al DIABUSE, in qualità di coobbligato della DE FRANCESCHI AUTONOLEGGI S.a.s., la cartella di pagamento che è stata opposta.

L'Agenzia contesta pertanto la sentenza dei primi Giudici, che hanno dichiarato tardiva la notifica della cartella in quanto avvenuta oltre il termine del 31.12 del quinto anno successivo a quello di presentazione per l'anno di imposta 1994, ritenendo peraltro tardiva anche l'iscrizione a ruolo, che invece dovrebbe ritenersi legittima.

Essendo stato infatti vistato il 22.11.2000, il ruolo deve ancora ritenersi valido, mentre la tardività della notifica della cartella è un vizio che riguarda la sola fase di competenza del

concessionario, con conseguente difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia.

Si è costituito anche il Concessionario, affermando che la notifica della cartella alla Società è avvenuta il 2.08.2001 e che risulta quindi ininfluenza la tardività della notifica della seconda cartella.

Il contribuente si è costituito ribadendo che la notifica della cartella avvenuta il 27.11.2007 è tardiva, operata oltre ogni termine e addirittura suscettibile di contestazione anche sotto il profilo della prescrizione ordinaria decennale, prevista dall'art. 2946 Cod. Civ.; rileva inoltre l'inesistenza della asserita precedente notifica del 2.08.2001, che sarebbe stata operata presso l'abitazione del Socio, per violazione dell'art. 145 c.p.c. e comunque dei requisiti imposti dagli artt. 148 e 149 c.p.c. e art. 7, L. 890/82.

Il contribuente contesta infine l'ininfluenza del visto sul ruolo, che sarebbe avvenuto il 22.11.2000, circostanza di cui non vi è prova e che comunque non è opponibile al contribuente, trattandosi di procedura interna all'Ufficio; insiste per la conferma della sentenza.

L'appello è infondato e va respinto.

Il procedimento attraverso il quale viene formata la pretesa erariale consiste di una prima fase - che si conclude con la formazione del ruolo - e di una seconda, che porta alla formazione della cartella esattoriale ed alla sua notifica.

Il contribuente ovviamente può proporre opposizione soltanto contro il provvedimento conclusivo dei due sub procedimenti e, in tale circostanza, può eccepire i vizi eventualmente presenti anche nella prima fase.

Nel caso di specie, è evidente la tardività della notifica intervenuta il 27.11.2007, mentre l'eccezione riferita alla validità - comunque contestata dal contribuente - della precedente notifica del 2.08.2001 avrebbe dovuto essere fatta valere da EQUITALIA SESTRI tramite un appello incidentale e non con la sola comparsa di costituzione e risposta.

Al di là della sua eventuale fondatezza, la questione non è quindi proposta all'attenzione del Giudicante e non può essere valutata ai fini della riforma della sentenza.

Stante l'irrilevanza nel caso della posizione dell'Agenzia delle Entrate, le spese di giudizio vengono poste a carico della sola EQUITALIA SESTRI S.p.A..

La Commissione

P. Q. M.

**respinge** l'appello e **condanna** EQUITALIA SESTRI S.p.A. alle spese del presente grado, che liquida in € 600,00 oltre accessori; compensa le spese di lite per il resto.

Genova 17.01.2011.

Il Relatore

(Avv. Pier Luigi ZANONI)

Il Presidente

(Dott. Giovanni SOAVE)

***Sentenza 6/1/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Soave, Relatore: Zanoni***

Intitolazione:

**RISCOSSIONE – Contributi Servizio sanitario nazionale – Iscrizione a ruolo – Contributi previdenziali – Contenzioso giurisdizionale – Difetto motivazione ruolo – Esclusione – art. 24, comma 1, D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46**

Massima:

*Non è privo di motivazione il ruolo contenente l'iscrizione dei contributi dovuti al servizio sanitario nazionale se il contribuente ha impugnato i correlativi contributi previdenziali presso il giudice del lavoro (Nel caso di specie, l'Inps, sulla scorta di un verbale ispettivo relativo al periodo gennaio-aprile 1997, formava un ruolo per complessivi 7.908,14 per contributi dovuti al servizio sanitario nazionale per la Regione Liguria. La contribuente contestava il difetto di motivazione del ruolo pur avendo instaurato un contenzioso presso il giudice del lavoro relativamente ai contributi previdenziali richiesti ad una società di elaborazione dati che aveva applicato il contratto degli studi professionali anziché quello del commercio)*

**Riferimenti normativi:** D.Lgs. 46/1999, Art. 24, comma 1



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>SOAVE</b>	<b>GIOVANNI</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>ZANONI</b>	<b>PIER LUIGI</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>CATTANEO</b>	<b>ALBERTO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

- sull' appello n° 424/10  
depositato il 10/03/2010  
- avverso la sentenza n° 59/06/2009  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di SAVONA  
proposto dall'ufficio: INPS - ISTITUTO NAZIONALE PREVIDENZA SOCIALE  
**difeso da:**  
PISANU AVV. RITA  
PIAZZA G. MARCONI 6 17100 SAVONA

**controparte:**  
EL DA SAS DI RISSO ROBERTO E C  
VIA CAVOUR 2 17051 ANDORA SV

**difeso da:**  
VIGOTTI FRANCO E CELANI CARLO  
PIAZZA DELLA VITTORIA 14/11 16121 GENOVA GE

**terzi chiamati in causa:**  
CONC. EQUITALIA SESTRI S.P.A.  
VIA PERTINACE, 1 17100 SAVONA SV

**difeso da:**  
PERA ROBERTA  
CORSO ITALIA 15/11 17100 SAVONA SV

**Atti impugnati:**  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 103 2007 00205960 17 S.S.N. 1993

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 424/10

UDIENZA DEL

SEZIONE 1

17/01/2011 ore 09:30

SENTENZA

N°

6

PRONUNCIATA IL:

07 GEN. 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

03 FEB. 2011

Il Segretario

SENTENZA

La vertenza (R.G.A. 424/10, discussa all'udienza del 17.01.2011), riguarda l'opposizione proposta dalla **EL.DA. S.a.s. di Roberto RISSO ed altri**, nei confronti della cartella esattoriale n. 103/2007-0020596017 con la quale l'INPS, attraverso EQUITALIA, chiedeva il pagamento della complessiva somma di € 7.908,14 per contribuzioni dovute al Servizio Sanitario Nazionale per la Regione Liguria, facendo riferimento al verbale ispettivo del periodo 1/97 - 4/97.

La Società ricorrente eccepiva la nullità della cartella, rilevando che essa duplicava il contenuto di altra cartella già impugnata innanzi al Giudice del Lavoro ed attraverso la quale l'Ente creditore aveva chiesto il versamento di maggiori contributi previdenziali.

In ogni caso, se i contributi pretesi fossero diversi, la cartella sarebbe nulla in quanto fondata su atti mai notificati in precedenza alla ricorrente.

La ricorrente eccepiva inoltre la prescrizione del credito e la sua inesigibilità, in quanto fondato sull'applicazione ai dipendenti di EL.DA. S.a.s. del contratto del terziario, a fronte della corretta applicazione del CCNL studi professionali operata dal datore.

L'INPS si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto del ricorso ed ugualmente EQUITALIA S.p.A..

La CTP di Savona, aderendo alle deduzioni della ricorrente, ha ritenuto violato l'obbligo di chiarire nella cartella

esattoriale - sia pure succintamente - le ragioni dell'iscrizione a ruolo, in modo da consentire al contribuente un esercizio non eccessivamente difficile del diritto di difesa, in applicazione del generale criterio di cui alla L. 241/90, art. 3.

Afferma la CTP che risulta inoltre violato il D.M.3/09/1999 n. 821, in forza del quale l'atto deve indicare precisamente a quale accertamento consegue la cartella e quando sia stato notificato; difettando i relativi dati, deve ritenersi fondata la posizione del contribuente.

La CTP ha quindi annullato la cartella impugnata.

Ha proposto appello l'INPS, anche quale mandatario della Società di cartolarizzazione dei crediti INPS, osservando che le due cartelle sono evidentemente diverse, in quanto quella opposta riguarda i contributi per il Servizio Sanitario Nazionale per il totale importo di € 7.908,14; mentre la diversa cartella 103/2000-0020109413 riguarda esclusivamente contributi previdenziali di competenza INPS per la somma di L. 93.792.659 ed è stata oggetto di impugnazione innanzi al Tribunale del Lavoro; nel conseguente giudizio, la Corte ha confermato la legittimità dell'accertamento, con sentenza ulteriormente impugnata dalla contribuente innanzi alla Corte di Cassazione.

Non vi è quindi alcuna duplicazione delle richieste contributive, la cui diversità era d'altra parte facilmente

rilevabile dal confronto fra le due cartelle, diverse non solo per gli importi ma anche per il presupposto dell'imposta.

La cartella riferita ai contributi infatti è stata notificata in data 23.01.2001, pur essendo fondata sullo stesso verbale ispettivo 7169 del 18.06.1997.

L'INPS conclude pertanto per la riforma della sentenza e l'accertamento della legittimità della pretesa fiscale.

Si è costituita la EL.DA. S.a.s. con memoria 11.05.2010, ribadendo la nullità della cartella per mancata notifica degli atti presupposti e per l'identità dei titoli che fondano i due procedimenti; in ogni caso, assume l'inesigibilità del credito per violazione dell'art. 2070, c. 1°, Cod. Civ., nonché dell'art. 1, D.L. 338/89.

Ribadisce la contribuente che la Società ha assolto agli obblighi contributivi, applicando ai dipendenti il CCNL degli Studi Professionali e contesta quindi l'applicazione del contratto del terziario operata dall'INPS, cui ha fatto seguito il ricalcolo delle contribuzioni dovute, oltre sanzioni e interessi.

L'appellante rileva che l'INPS continua a non produrre gli atti che avrebbe dovuto notificare tempestivamente e che le indicazioni contenute nella cartella non sono sufficienti per specificare la natura e le origini del credito posto in esecuzione; chiede pertanto la conferma della pronuncia di primo grado.

L'appello è fondato e va accolto.

I documenti acquisiti alla causa dimostrano chiaramente che il credito azionato con le due cartelle esattoriali fa riferimento a titoli assolutamente diversi: riferito il primo ai contributi previdenziali ed il secondo alla quota dovuta al Servizio Sanitario Nazionale, donde la competenza nel primo caso del Giudice Ordinario e, nel secondo caso, del Giudice Tributario.

D'altra parte, la cartella opposta indica espressamente quale motivo dell'ingiunzione la contribuzione dovuta al Servizio Sanitario Nazionale per la Regione Liguria, con riferimento al verbale ispettivo dal gennaio 1997 all'aprile 1997 ed è stata notificata nel mese di ottobre 2007.

EL.DA. S.a.s. non poteva quindi non comprendere immediatamente che la pretesa dell'Istituto aveva natura diversa da quella di maggiori contributi previdenziali già proposta dall'INPS nel 2001 ed impugnata innanzi al Giudice del Lavoro, fra l'altro definita dalla Corte d'Appello con pronuncia favorevole alle tesi dell'Istituto, ad oggi esecutiva malgrado l'ulteriore ricorso per Cassazione.

Risulta quindi fondata l'osservazione secondo la quale la contribuente sarebbe stata in grado di valutare ed identificare con certezza il titolo sul quale si basa la pretesa esecutiva, indipendentemente dalla notifica degli atti presupposti.

Stante la difformità degli orientamenti espressi dal Giudice Ordinario nel giudizio riferito alla disciplina contrattuale applicabile al rapporto di lavoro in esame, sussistono comunque giusti motivi per compensare le spese.

La Commissione

P. O. M.

in riforma dell'impugnata sentenza, **conferma** la legittimità della pretesa fiscale; spese compensate.

Genova 17.01.2011.

Il Relatore

(Avv. Pier Luigi ZANONI)

Il Presidente

(Dott. Giovanni SOAVE)

***Sentenza 69/1/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Moraglia, Relatore: Zanoni***

Intitolazione:

**RISCOSSIONE – Socio coobbligato – Notificazione ruolo società Termine decadenziale – Termine notifica società – Conseguenze Termine notifica socio – Esclusione – art. 25, comma 1, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602**

Massima:

*Ai fini della decadenza del termine della notificazione del ruolo al socio coobbligato, si considera valida la notificazione del ruolo effettuata precedentemente nei confronti della società (Nel caso di specie, l'ente impositore, in data 31 maggio 2006 rendeva esecutivo il ruolo Iva ed Irap dovuta per il 2002 dalla società LU. Snc, e, tramite il Concessionario della Riscossione, notificava il relativo ruolo in data 28 agosto 2006. Successivamente, in data 30 agosto 2008, il Concessionario della Riscossione notificava il ruolo alla contribuente quale soggetto coobbligato, socia della LU. Snc. La contribuente contestava la decadenza della notificazione, secondo la quale essa avrebbe dovuto avvenire entro il 31 dicembre 2007)*

**Riferimenti normativi:** D.P.R. 602/1973, Art. 25 sexies, comma 1



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI GENOVA

SEZIONE 1

unita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                 |                   |                   |
|--------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>MORAGLIA</b> | <b>GIACOMO</b>    | <b>Presidente</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>ZANONI</b>   | <b>PIER LUIGI</b> | <b>Relatore</b>   |
| <input type="checkbox"/> | <b>CATTANEO</b> | <b>ALBERTO</b>    | <b>Giudice</b>    |
| <input type="checkbox"/> |                 |                   |                   |

SEZIONE  
N° 1  
REG.GENERALE  
N° 1109/10  
UDIENZA DEL

23/05/2011 ore 09:30

SENTENZA

N°

60

PRONUNCIATA IL:

23 MAG. 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

13 GIU. 2011

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

Il Segretario

- sull' appello n° 1109/10 depositato il 21/05/2010
- avverso la sentenza n° 113/01/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LA SPEZIA proposto dall'ufficio: AG.FNTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI LA SPEZIA

**controparte:**  
FERDEGHINI DANIELA  
VIA MAGENTA 16 19121 LA SPEZIA SP

**difeso da:**  
TERMINE SIMONA  
VIA P. MANI EGAZZA 47 19100 LA SPEZIA SP

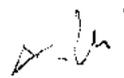
**Atti impugnati:**  
RUOLO E CARTELLA DI PAGAMENTO n° 056 2006 00099330 73 IVA + IRAP 2002

La vertenza (R.G.A. 1109/10) riguarda il ricorso proposto dalla Sig.ra **FERDEGHINI Daniela**, Socia receduta di LUNIFIL S.n.c. contro la cartella di pagamento notificata il 30.08.2008, con la quale EQUITALIA SPEZIA S.p.A. ha chiesto il pagamento della somma complessiva di € 690,55, dovuta a titolo di IRAP dalla LUNIFIL per l'anno 2002, oltre interessi e sanzioni, sulla base di un ruolo reso esecutivo in data 31.05.2006 dall'Agenzia delle Entrate di La Spezia.

Eccipisce infatti la contribuente che la notifica della cartella sia avvenuta oltre il termine perentorio triennale prescritto dal c. I, art. 25, D.P.R. 602/73 e che, in ogni caso, il tributo non è dovuto, sia per il recesso dalla Società avvenuto in precedenza, sia per il difetto di previa notifica di avviso bonario.

EQUITALIA SPEZIA S.p.A. si è costituita affermando che la notifica della cartella è stata effettuata nel termine previsto, cioè entro il 31.12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme dovute a seguito della liquidazione della Società; infatti in data 28.08.2006 la cartella era stata notificata a LUNIFIL a mani del Socio e Amministratore FERDEGHINI Ubaldo, atto utile ad impedire la decadenza.

Respite le altre eccezioni, la CTP ha accolto il ricorso affermando che, presentata la cartella nel 2003, il termine per la notifica scadeva il 31.12.2007 e quindi la notifica della cartella è tardiva, non potendosi ritenere idonea nei confronti

  
i

della contribuente la notifica alla Società del 28.08.2006, stante l'intervenuto recesso.

Ha proposto appello l'Ufficio eccependo preliminarmente il difetto di legittimazione passiva, trattandosi (eventualmente) di un vizio della cartella.

L'Ufficio richiama la notifica operata alla Società in data 28.08.2006 ed afferma inoltre che il termine da applicare ex D.L. 106/2005, convertito in L. 156/2005, è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; pertanto, poiché la dichiarazione dei redditi per il 2002 è stata presentata il 28.10.2003, anche la notifica avvenuta in data 30.08.2008 deve ritenersi tempestiva.

L'Ufficio osserva inoltre che la notifica alla parte si è resa necessaria per l'inadempimento della Società, delle cui obbligazioni risponde anche la ex Socia.

L'appello è fondato e va accolto.

Contrariamente a quanto ha stabilito la CTP, la notifica nei confronti della Società ha comunque prodotto effetto interruttivo anche nei confronti della Socia, responsabile in solido per le obbligazioni insorte sino al recesso; con la conseguenza che risulta rispettato il termine triennale dalla presentazione della denuncia che ha dato origine all'accertamento e alla successiva cartella di pagamento.

La notifica della cartella qui impugnata deve pertanto ritenersi tempestiva.

Alla soccombenza conseguono le spese di lite, liquidate come in dispositivo.

La Commissione

P. O. M.

in riforma dell'impugnata sentenza, **dichiara** dovuto il pagamento richiesto a titolo di IRAP e qui opposto; **condanna** l'appellante alle spese di giudizio del presente grado, che liquida in € 300,00.

Genova 23.05.2011.

Il Relatore

(Avv. Pier Luigi ZANONI)

Il Presidente

(Dott. Giacomo MORAGLIA)

***Sentenza 114/1/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Quatraro, Relatore: Silvano***

Intitolazione:

**Riscossione – Azioni cautelari e conservative**

Massima:

*L'iscrizione di ipoteca immobiliare ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n° 472/1997 può essere richiesta soltanto ove sussistano il fumus bonis iuris ed il periculum in mora. Il pericolo nella riscossione deve essere adeguatamente circostanziato e deve scaturire da un'approfondita ed attenta analisi della situazione economico-patrimoniale e finanziaria del debitore contribuente; inoltre deve essere attuale e può essere desunto sia da dati oggettivi, come la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del patrimonio, sia da dati soggettivi quali la condotta del debitore valutata in base a fatti non equivoci desumibili ad esempio da comportamenti negoziali e processuali pregressi o contemporanei e dell'effettuazione di atti di dismissione di beni facenti parte del patrimonio del debitore, tali da far ritenere sussistente il pericolo per l'Ufficio di perdere la garanzia del proprio credito. Pertanto, deve ritenersi insussistente il periculum in mora in presenza di un patrimonio immobiliare del contribuente di ammontare di gran lunga superiore al credito erariale.*

**Riferimenti normativi:** Decreto Legislativo n° 472/1997 Art. 22



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori

<input type="checkbox"/>	QUATRARO	BARTOLOMEO	Presidente
<input type="checkbox"/>	SILVANO	MARIO ALIETO	Relatore
<input type="checkbox"/>	GIUSTI	GIUSEPPE	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sulla richiesta di misure cautelari e conservative iscritto nel R.G.R con n.2665/10 depositato il 23/09/2010, ricevuta S - /2010
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO IVA+IRPEF+IRAP 2004 proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**controparte:**

ARVIGO ELENA  
VIA ILVA 4 26 16128 GENOVA GE

**difeso da:**

GLENDI CESARE  
VIA B.BOSCO 31-9 16121 GENOVA GE

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO IVA+IRPEF+IRAP 2005 proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**controparte:**

ARVIGO ELENA  
VIA ILVA 4 26 16128 GENOVA GE

**difeso da:**

GLENDI CESARE  
VIA B.BOSCO 31-9 16121 GENOVA GE

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 2665/10

UDIENZA DEL

10/05/2011 ore 11:00

SENTENZA

N°

*12/5/11*

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

*13/10/11*  
*[Signature]*  
Il Segretario

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Con ricorso del 3.8.2010 ritualmente notificato al contribuente l'Agenzia delle Entrate-Ufficio di Genova I- chiedeva a norma dell'art. 22, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, l'iscrizione di ipoteca su beni immobili di ARVIGO Elena, esponendo che erano stati accertati a carico della medesima cospicui redditi ai fini Irpef, Iva, Add.le Reg. e IRAP per gli anni d'imposta 2004 e 2005.

Più precisamente, l'Ufficio evidenziava che in relazione all'anno 2004 erano state accertate maggiori imposte per euro 253.312,00 ed irrogate sanzioni amministrative pecuniarie per oltre 658 mila euro; per l'anno 2005 erano state accertate maggiori imposte pari a euro 245.020,00 oltre interessi.

Considerata l'entità della pretesa tributaria e rilevato che la contribuente risultava proprietaria di alcuni beni immobili di prestigio ubicati nella zona del Porto Antico di Genova, l'Ufficio chiedeva pertanto autorizzazione ad iscrivere ipoteca sui beni immobili meglio descritti in ricorso fino alla concorrenza dell'importo complessivo di euro 945.417,00.

Quanto al fumus l'Ufficio rilevava che lo stesso era desumibile dall'esistenza degli avvisi d'accertamento notificati e dalle motivazioni sulle quali si fondavano, osservando che analoga richiesta per gli anni 2002 e 2003 era stata accolta da questa Commissione.

Quanto al periculum l'Ufficio evidenziava che la sig.ra Arvigo in epoca successiva all'inizio dell'attività di controllo, aveva ceduto la propria quota di partecipazione nella società Ambro Ligure immobiliare srl ad altra società e che tale comportamento era volto a sottrarre all'Erario una consistente garanzia a tutela del proprio credito.

L'Ufficio rilevava altresì che la sig.ra Arvigo aveva venduto in data 6/8/2008 l'imbarcazione a motore Gaia.

Notificata l'istanza ex articolo 22 D.Lgs.427/97, la sig.ra Arvigo depositava memoria difensiva eccependo la carenza dei requisiti del fumus boni iuris e del periculum in mora.

Quanto al fumus contestava che la notificazione degli atti fosse per sé stessa sufficiente a comportare l'esistenza di tale requisito, in virtù del principio della domanda- vigente anche in materia cautelare- la cui prova è a carico dell'istante.

Contestava altresì radicalmente la domanda osservando che era stato proposto ricorso contro l'avviso d'accertamento relativo all'anno 2004 e che, per l'anno 2005, non risultava essere stato notificato alcun avviso d'accertamento.

Quanto al requisito del periculum osservava che l'entità della pretesa non costituiva elemento sufficiente a determinare il periculum in mora e che non era fondato il timore di perdere le garanzie del credito, considerato che lo stesso deve essere basato su elementi sintomatici di un pericolo reale ricavabili da dati oggettivi e da indici soggettivi.

Sotto il primo profilo evidenziava che la consistenza patrimoniale deve essere intesa anche in un'accezione qualitativa con riferimento al fatto che il patrimonio del debitore sia costituito da beni facilmente occultabili.

Nel caso in esame, secondo la ricorrente, il periculum in mora prospettato dall'Ufficio era inesistente.

A comprova di quanto affermato in relazione al profilo oggettivo, produceva una perizia di stima dalla quale risultava che l'ammontare degli immobili di sua proprietà ammontava a oltre due milioni di euro, un valore tre volte superiore rispetto al preteso credito erariale.

Sotto il profilo soggettivo evidenziava che in realtà non esisteva alcuna prova di comportamenti volti ad estinguere o anche solo a ridurre la propria garanzia patrimoniale considerato che la cessione di quote a cui faceva riferimento l'Ufficio, effettuata nel 2008, riguardava quote del padre e che comunque tale atto doveva ritenersi semmai rivolto a mantenere il patrimonio, sottraendolo alle perdite.

Per quanto riguarda l'imbarcazione, osservava che anche questa era di proprietà del padre e che l'alienazione della stessa, effettuata comunque anch'essa in epoca anteriore agli accertamenti, era stata effettuata fatta per liberarsi di un bene di scarsissimo valore.

All'odierna udienza le parti ribadivano le rispettive posizioni.

La Commissione, visti gli atti, ritiene che la richiesta dell'Ufficio non sia fondata e che, pertanto, debba essere respinta

E' noto che presupposti di legge per essere autorizzati a procedere all'iscrizione di ipoteca sono:

- il c.d. *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità e sostenibilità della pretesa tributaria ;

-il c.d. *periculum in mora* e cioè le specifiche ragioni che giustificano il fondato timore

dell' Agenzia richiedente di perdere le garanzie del proprio credito, nel periodo intercorrente tra la notifica dell'atto impositivo e la riscossione del credito da esso portato;

E' altresì pacifico che la prova dei suddetti presupposti è a carico dell'Agenzia richiedente.

Quanto al *periculum in mora* si osserva che lo stesso deve essere adeguatamente circostanziato e deve scaturire da un'approfondita ed attenta analisi della situazione economico-patrimoniale e finanziaria del debitore contribuente;

Il pericolo per la riscossione, inoltre, deve essere attuale e può essere desunto sia da dati oggettivi come la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del patrimonio, sia da dati soggettivi quali la condotta del debitore valutata in base a fatti non equivoci desumibili ad esempio da comportamenti negoziali e processuali pregressi o contemporanei e dall'effettuazione di atti di dismissione di beni facenti parte del patrimonio del debitore, tali da far ritenere sussistente il pericolo per l'Agenzia delle Entrate di perdere la garanzia del proprio credito.

Ciò premesso, si osserva - quanto al caso in esame- che la fondatezza della pretesa tributaria è stata contestata dalla ricorrente, che ha proposto tempestivi ricorsi avverso gli avvisi d'accertamento.

L' astratta - ancorchè contestata - fondatezza della pretesa non può da sola fondare la richiesta dell'Ufficio, dovendo verificarsi in concreto l'esistenza del *periculum* che, dall'esame degli atti, non pare sussistere.

Va rilevato che sotto il profilo oggettivo ( come sopra evidenziato) parte ricorrente ha prodotto una perizia di stima- non contestata dall'Ufficio- dalla quale risulta che il patrimonio immobiliare risulta ammontare a oltre due milioni di euro, cifra di gran lunga superiore rispetto al preteso credito erariale e la cui consistenza offre ampia garanzia del preteso credito erariale.

Per quanto, riguarda, invece , la condotta della ricorrente, si osserva che la cessione di quota societaria riguarda in realtà una quota del padre e che anche la vendita dell'imbarcazione Gaia non può essere ascritta alla ricorrente, considerato che detta imbarcazione era anch'essa di proprietà paterna. Anche tali circostanze non risultano essere state contestate dall'ufficio successivamente al deposito della memoria difensiva.

Le caratteristiche e la consistenza del patrimonio della ricorrente, nonché l'assenza di una condotta tesa a dismettere beni di sua proprietà rendono pertanto infondata la richiesta dell'Ufficio.

Sotto tali profili , pertanto, la richiesta di iscrizione di ipoteca deve essere respinta., con la conseguente condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio, in favore della ricorrente, liquidate -in assenza di notula- in complessivi euro 750,00.

P.Q.M.

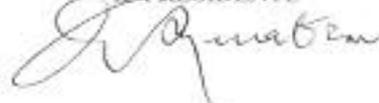
La Commissione respinge la richiesta dell'Ufficio, Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio liquidate in complessivi euro 750,00.

Genova, 10/6/2011

Il Relatore Estensore



IL PRESIDENTE



***Sentenza 194/12/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Fenizia, Relatore: Fenizia***

Intitolazione:

- 1. Tassa automobilistica (anno 2005) – Riscossione – Cartella di pagamento – Notifica – Mancanza di relata e di sottoscrizione - Nullità – Tempestiva proposizione del ricorso da parte del contribuente - Sanatoria prevista per gli atti processuali - Applicabilità.**
- 2. Tassa automobilistica (anno 2005) – Riscossione – Cartella di pagamento – Eccezione di prescrizione del credito Impugnabilità per vizi propri -**

Massima:

- 1. L'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento.(conf. Sez. U. - sent . n. 19854 del 05/10/2004 (Rv. 577521) [Nella specie la dedotta nullità è stata ritenuta sanata sul rilievo che “ il presente ricorso dimostra che il contribuente ha avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa”].*
- 2. Per il disposto dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992, con il ricorso avverso la cartella, possono essere fatti valere esclusivamente vizi di notifica e solo la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo. (Nella specie la CTP ha ritenuto non sussistere la eccepita prescrizione in quanto dalla documentazione prodotta dalla Regione Liguria, emerge la rituale notifica dell'atto di accertamento de quo, il 26/7/2008)*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 1973 n. 602/1973 Artt. 25 e 26  
C.P.C. Artt. 156 e 160  
D.Lgs. 549/1992 Art.19



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 12

SEZIONE

N° 12

REG. GENERALE

N° 3585/10

UDIENZA DEL

14/06/2011

ore 08:30

SENTENZA

N°

19442/11

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

27/6/11

Il Segretario

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	FENZIA	ROBERTO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	PIU	FRANCO	Giudice
<input type="checkbox"/>	SCANU	ANGELO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 3585/10  
depositato il 24/12/2010

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 2010 0028743633000 TASSE AUTO 2005  
contro REGIONE LIGURIA

proposto dal ricorrente:

MUSSO LUIGI  
VIA TANINI 47 C 11 16133 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100028743633000 TASSE AUTO 2005  
contro CONCESSIONARIO EQUITALIA SESTRI S.P.A.

proposto dal ricorrente:

MUSSO LUIGI  
VIA TANINI 47 C 11 16133 GENOVA GE

## MOTIVI DELLA DECISIONE

MUSSO Luigi ricorre avverso la cartella di pagamento n. 048 2010 00022874633000, relativa a tassa automobilistica per l'anno 2005.

Preliminarmente il ricorrente eccepisce la inesistenza della notifica, poiché sulla cartella notificata manca la relativa relata, per mancanza di sottoscrizione e per tardività dell'iscrizione a ruolo. Nel merito, il contribuente eccepisce la prescrizione del diritto dell'Ente impositore, a norma dell'art. 3 D.Lgs. n. 2 del 1986, poiché, sostiene, trattasi di tassa relativa all'anno 2005 e non è intervenuto alcun atto interruttivo.

Si costituisce EQUITALIA SESTRI SPA, Agente della riscossione, che, preliminarmente, eccepisce la carenza di legittimazione passiva, affermando che l'impugnazione non concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo.

Si costituisce la Regione Liguria, la quale evidenzia che al ricorrente è stato ritualmente notificato l'atto di accertamento, atto non impugnato e, pertanto, la ritualità di tale notifica esclude che, in questa sede, possa essere fatta valere la prescrizione, vizio che, eventualmente, doveva essere eccepito con autonomo ricorso. Rileva il Collegio che effettivamente, dalla documentazione prodotta dalla Regione Liguria, emerge la rituale notifica dell'atto di accertamento *de quo*, il 26/7/2008; nella fattispecie, pertanto, non sussiste la eccepita prescrizione.

Per il disposto dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992, con il ricorso avverso la cartella, possono essere fatti valere esclusivamente vizi di notifica e solo la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Nel caso in esame non è ravvisabile alcun vizio di notifica e, comunque, anche un eventuale vizio sarebbe sanato, alla luce dell'insegnamento della Suprema Corte, secondo cui *"La natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, "l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento"* (Cass., sez. U, sent. n. 19854 del 2004). Secondo le Sezioni Unite, quindi, l'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento; e, nel caso in esame, il presente ricorso dimostra che il contribuente ha avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa.

Alla soccombenza consegue, a norma dell'art. 15 D. L.v. N. 546 del 1992, la condanna della ricorrente, al pagamento in favore della Regione Liguria e dell'Agente

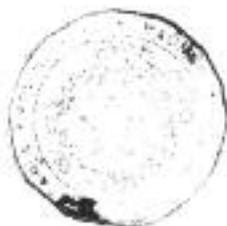
della riscossione, che ne hanno fatto richiesta, delle spese di giudizio, che stimasi equo liquidare in complessivi € 150,00, per ciascuna parte resistente.

P.Q.M.

La Commissione respinge il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore della Regione Liguria e della EQUITALIA SESTRI SPA delle spese di giudizio, liquidate in complessivi € 150,00, per ciascuna parte resistente.

Così deciso in Genova, il 14 giugno 2011

Il Presidente est.



***Sentenza 262/12/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Fenizia, Relatore: Marchi***

Intitolazione:

**Processo Tributario – notifiche ex art. 140 c.p.c. di avvisi di accertamento a soggetto in stato di detenzione - nullità “inesistenza giuridica” della cartella esattoriale quale conseguenza del difetto di notifica degli atti presupposti – sussiste.**

Massima:

*Sono nulle le notifiche degli avvisi di accertamento eseguite ai sensi dell'art. 140 c.p.c., quando il destinatario di tali atti non poteva opporvisi perché in stato di detenzione. Pertanto deve ritenersi giuridicamente inesistente la cartella di pagamento emessa a seguito di tali avvisi, per difetto di notifica degli atti presupposti.*

***Riferimenti normativi:*** Codice procedura civile Art. 140



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 12

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	FENIZIA	ROBERTO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MARCHI	GIUSEPPE	Relatore
<input type="checkbox"/>	GALLETTO	ROBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 3256/10  
depositato il 02/12/2010

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 2010 00175358 20 IVA+IRPEF+IRAP 2004  
contro CONCESSIONARIO EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**proposto dal ricorrente:**

OZZENI GIORGIO  
VIA DELLE GALLE 34 16030 COGORNO GE

**difeso da:**

LOVISOLO PENDINI ANTONIO VITTORIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 2010 00175358 20 IVA+IRPEF+IRAP 2005  
contro CONCESSIONARIO EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**proposto dal ricorrente:**

OZZENI GIORGIO  
VIA DELLE GALLE 34 16030 COGORNO GE

**difeso da:**

LOVISOLO PENDINI ANTONIO VITTORIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 2010 00175358 20 IVA+IRPEF+IRAP 2006  
contro CONCESSIONARIO EQUITALIA SESTRI S.P.A.

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 3256/10

UDIENZA DEL

12/04/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

262/12/11

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

24/10/11

Il Segretario



(segue)

**proposto dal ricorrente:**

OZZENI GIORGIO  
VIA DELLE GALLE 34 16030 COGORNO GE

**difeso da:**

LOVISOLO PENDINI ANTONIO VITTORIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100017535820 I.V.A. + IRPEF 2004  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

OZZENI GIORGIO  
VIA DELLE GALLE 34 16030 COGORNO GE

**difeso da:**

LOVISOLO PENDINI ANTONIO VITTORIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100017535820 I.V.A. + IRPEF 2005  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

OZZENI GIORGIO  
VIA DELLE GALLE 34 16030 COGORNO GE

**difeso da:**

LOVISOLO PENDINI ANTONIO VITTORIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100017535820 I.V.A. + IRPEF 2006  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

OZZENI GIORGIO  
VIA DELLE GALLE 34 16030 COGORNO GE

**difeso da:**

LOVISOLO PENDINI ANTONIO VITTORIO  
VIA ROMA 3/2 16100 GENOVA GE

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 3256/10

UDIENZA DEL

12/04/2011

ore 09:30

Ricorrente:	R.G.R.	Sez.	Udienza del:	Imposte
OZZENI GIORGIO	3256/10	XII	12.04.2011	IVA-IRPEF-IRAP 04/05/06

Sono comparsi: - per il contribuente: Lovisolo;  
- per l'Ufficio: Bisio.

Su invito del Presidente, il relatore illustra i fatti e le questioni della controversia, secondo quanto esposto dal contribuente nel ricorso contro Equitalia Sestri Spa e Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Genova (già Ufficio di Chiavari) con il quale chiede l'annullamento, previa sospensione dell'iscrizione a ruolo di cui alla cartella n. 048 2010 00175358 20 la quale reca per il pagamento la somma complessiva di € 603.655,95 ed, in via subordinata per l'annullamento, previa remissione in termini degli Avvisi di Accertamento:

- n. 859010101059/09 anno 2004 per imposte IRPEF-IRAP-IVA;
- n. 859010101061/09 anno 2005 per imposte IRPEF-IRAP-IVA;
- n. 859010101062/09 anno 2006 per imposte IRPEF-IRAP-IVA;

che costituiscono gli atti prodromici e il titolo per l'iscrizione a ruolo, così come da cartella di pagamento impugnata, più interessi e sanzioni, e, quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella costituzione in giudizio.

Dopo di che il Presidente dichiara chiusa la discussione.

Si da atto che il rappresentante del contribuente fa presente come il suo cliente sia venuto a conoscenza degli accertamenti che hanno determinato l'iscrizione a ruolo e l'emissione consequenziale della cartella esattoriale di € 603.655,95 a titolo definitivo, solo perché raggiunto dalla notifica della cartella di cui al presente ricorso; comunicata con raccomandata; ciò in quanto, la notifica degli Avvisi di Accertamento per imposta IRPEF-IRAP-IVA per gli anni 2004-2005-2006 si sono resi definitivi e non sono stati impugnati per cause non imputabili al ricorrente. Eccepisce pertanto "l'inesistenza giuridica" della cartella di pagamento, quale conseguenza dell'inesistenza della sua notifica e/o comunque, la sua nullità, per difetto di notifica degli atti presupposti. In via subordinata, chiede la remissione in termini del ricorrente, al fine di consentire la contestazione nel merito degli Avvisi di Accertamento, divenuti definitivi per omessa impugnazione "per causa ad esso non imputabile".

L'Ufficio richiama il contenuto della costituzione in giudizio ed insiste perché il ricorso venga rigettato, fa presente che il vizio di notifica della cartella deve essere opposto al concessionario a cui è stato consegnato il ruolo. La Società Equitalia Sestri S.p.a. è stata regolarmente convenuta in giudizio dal ricorrente.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Vista la cartella esattoriale, letto il ricorso e la costituzione in giudizio dell'Ufficio delle Entrate, sentite le parti in udienza, questa Commissione osserva:

- la cartella è stata inviata a mezzo posta con raccomandata ordinaria con avviso di ricevimento, senza la postergazione dell'Agenzia della notificazione e senza l'osservanza delle modalità procedurali necessarie per la notificazione degli atti a mezzo posta, quali previsti dalla legge n. 890 del 1982 e dagli art. 148-149 c.p.c.

E' di tutta evidenza la volontà del legislatore fiscale che prevede, per la notifica, una precisa forma di comunicazione, a tutela di tutte le parti; ciò affinché un ben individuato documento sia legalmente portato a conoscenza del destinatario. Notifica, quindi, si a mezzo posta, ma con le particolari procedure, previste dalla legge, onde consentire anche il controllo della corrispondenza dell'atto notificato all'originale.

- anche le notifiche, eseguite con la procedura di cui all'art. 140 c.p.c., degli avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio per imposte IRPEF-IRAP-IVA per gli anni 2004-2005-2006, atti prodromici all'emissione della cartella esattoriale impugnata, sono da ritenersi nulle; Il messo Comunale e/o l'Ufficiale giudiziario sono tenuti a svolgere ricerche tutte le volte che emergono elementi idonei ad ingenerare il sospetto del trasferimento del destinatario in altro luogo sconosciuto. Nella relata risulta, infatti, la ripetuta assenza del destinatario, come pure risulta il rifiuto della moglie a ritirare l'atto. Il ricorrente mai ha preso visione degli avvisi affissi alla porta; mai ha ricevuto le raccomandate; mai è venuto a conoscenza del deposito degli atti notificati presso la casa Comunale, non poteva quindi opporsi agli avvisi perché in stato di detenzione. Infatti, in tale periodo esso era detenuto nella casa circondariale di Genova e Chiavari. Il procedimento notificatorio non si è perfezionato. Pertanto questa Commissione annulla la cartella esattoriale n. 048 2010 00175358 20+1, conferma gli accertamenti per le imposte accertate dall'Ufficio anni 2004-2005-2006 e rimette la parte nei termini dalla data di notifica del presente provvedimento. Giuste considerazioni suggeriscono la compensazione delle spese fra le parti.

P.Q.M.

- annulla la cartella esattoriale, +1, conferma gli accertamenti per le imposte accertate anni 2004-2005-2006 e rimette la parte in termini dalla notifica del presente provvedimento. Spese compensate.

Genova, il 12.04.2011.

  
Il Relatore -  
(Giuseppe Marchi)

  
Il Presidente -  
(Dott. Roberto Fenizia)



***Sentenza 204/14/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Balba, Relatore: Balba***

Intitolazione:

- 1. Tassa auto – Riscossione – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta – Mancata intermediazione dei soggetti abilitati (ufficiali giudiziari o altri soggetti abilitati) – Inosservanza delle “rigorose prescrizioni di cui alla legge 890/82” Inesistenza della notifica – Esclusione (art. 14 della L. 890/1982; art. 26 D.p.R. 602/1973.**
- 2. Tassa auto – Riscossione – Cartella di pagamento – Mancanza di contenuto minimo di motivazione - Inesistenza – Esclusione (art. 25 D.p.R. 602/1973**

Massima:

- 1. L'art. 26 del DPR n. 602/73 "fatto salvo" dall'art. 14 della legge n. 890/82, nella notifica per posta con raccomandata con avviso di ricevimento non prevede intermediazioni di ufficiale giudiziario o di altri soggetti abilitati, come si pretende in ricorso; e non impone il rispetto di "rigorose prescrizioni" o di forme e modi ulteriori che non siano quelli richiesti per la notifica per posta a mezzo raccomandata.*
- 2. Soddisfa l'obbligo di legge la cartella di pagamento che contiene gli estremi identificativi del contribuente, quelli dell'agente della riscossione e dell'ente creditore, l'importo del tributo e il ruolo di riferimento, l'imposta, le istruzioni di pagamento e la indicazione del "quando", "come" e del "soggetto" cui chiedere ulteriori informazioni sul tributo ivi iscritto o presentare ricorso.*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 602/1973 Art. 25

D.P.R. 602/1973 Art.26

Legge 890/1982 Art.14



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI GENOVA

SEZIONE 14

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N° 1918/09

UDIENZA DEL

30/05/2011

ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

204/14/11

<input type="checkbox"/>	<b>BALBA</b>	<b>SANTO</b>	<b>Presidente e Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>TESTAVERDE</b>	<b>PAOLA</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>	<b>TOSCANO</b>	<b>ANTONINO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

03/05/2011

Il Segretario

*U. Vassallo*

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 1918/09  
depositato il 02/07/2009

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820090005102545 TASSE AUTO 2003  
contro CONCESSIONARIO EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**difeso da:**

CALISI GIOVANNI

VIA MARAGLIANO 10/6 16100 GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

IMMOBILIARE PALON SPA

PIAZZA SAN MATTEO 15 2 16123 GENOVA GE

**difeso da:**

DA PASSANO FILIPPO E GAZZA PAOLO MICHELE

PIAZZA SAN MATTEO 15 2 16123 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820090005102545 TASSE AUTO 2003  
contro REGIONE LIGURIA

**difeso da:**

CASTAGNOLI LEONARDO E CROVETTO MARINA

C/O AVVOCATURA REGIONE LIGURIA

VIA FIESCHI 15 16100 GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

IMMOBILIARE PALON SPA

PIAZZA SAN MATTEO 15 2 16123 GENOVA GE



SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N° 1918/09

UDIENZA DEL

30/05/2011

ore 09:30

(segue)

**difeso da:**  
DA PASSANO FILIPPO E GAZZA PAOLO MICHELE  
PIAZZA SAN MATTEO 15 2 16123 GENOVA GE

Ritenuto e considerato in fatto e in diritto quanto segue.

Il ricorso impugnava la cartella di pagamento sopra indicata (tassa automobilistica anno 2003 per importo complessivo di € 252,71) e ne chiede l'annullamento per incidenza della notifica della cartella, assenza del contenuto minimo di questa, di motivazione e di sottoscrizione, per omessa o irrituale notifica di atti prodromici, decadenza dal potere impositivo e prescrizione dell'azione per il recupero del tributo.

Resistono al ricorso Equitalia Sestri Spa e Regione Liguria, sostenendone l'infondatezza e chiedendone la reiezione.

Assegnato all'udienza odierna e ivi chiamato, il ricorso è passato in decisione.

Il ricorso non è fondato e deve essere pertanto respinto.

Seguendo la linea difensiva svolta dalle parti resistenti (nel suo insieme condivisa dal collegio) al riguardo si nota quanto segue, dopo aver premesso che il ruolo (cui la cartella impugnata dà seguito) è stato reso esecutivo il 2/12/2008 e consegnato il 25 gennaio successivo; la cartella risulta notificata per posta; e che su questi dati, esposti negli scritti difensivi degli Uffici resistenti e risultanti da documenti acquisiti al fascicolo, non vi è specifica contestazione da parte della ricorrente.

E' inesistente, si sostiene in primo luogo nel ricorso, la notifica della cartella eseguita per posta senza *"ricorrere alla necessaria intermediazione dei soggetti abilitati (ufficiali giudiziari o altri soggetti abilitati)"* e senza il rispetto delle *"rigorose prescrizioni di cui alla legge 890/82"*.

L'art.14 della legge 20/11/1982, n.890 nel primo periodo dispone che *"la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dalla presente legge"*; e nel secondo periodo precisa che *"sono fatti salvi i disposti di cui agli artt.26, 45 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602 e 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta"*.

L'art.26 del DPR 602 a sua volta reca nel primo comma che *"la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario,*

*dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda".*

Come è agevole constatare, l'art.26 del dPR n.602/73 "fatto salvo" dall'art.14 della legge n.890/82, nella notifica per posta con raccomandata con avviso di ricevimento non prevede intermediazioni di ufficiale giudiziario o di altri soggetti abilitati, come si pretende in ricorso; e non impone il rispetto di "rigorose prescrizioni" o di forme e modi ulteriori che non siano quelli richiesti per la notifica per posta a mezzo raccomandata.

Non hanno perciò consistenza le censure con cui si denuncia la pretesa inesistenza della notifica della cartella impugnata, cartella di cui la ricorrente con la proposizione del ricorso dà piena prova di conoscere in tutti i suoi elementi formali e sostanziali talché appare anche inspiegabile nella situazione esposta come della cartella stessa se ne possa contestualmente predicare l'inesistenza.

Si sostiene poi che la cartella (da un lato, inesistente) è priva di contenuto minimo, di motivazione e di sottoscrizione. Ma anche qui -- premesso che la cartella contiene gli estremi identificativi del contribuente, quelli dell'agente della riscossione e dell'ente creditore, l'importo del tributo e il ruolo di riferimento, l'imposta, le istruzioni di pagamento e la indicazione del "quando", "come" e del "soggetto" cui chiedere ulteriori informazioni sul tributo ivi iscritto o presentare ricorso -- non è agevole capire quale sia il contenuto minimo di cui la cartella sarebbe priva.

Stesso rilievo vale per il denunciato difetto di motivazione, non essendo chiaro cos'altro dovesse la cartella contenere (la cartella, non gli atti, come il ruolo, cui la prima si limita a dare esecuzione) per ritenerla sufficientemente motivata.

Sulla pretesa nullità derivante dalla mancata sottoscrizione, è sufficiente ricordare con la difesa di Equitalia che per la cartella di pagamento (che dà esecuzione al ruolo di riferimento), ciò che rileva sul piano della validità non è tanto la sottoscrizione, che nessuna norma di legge prevede, quanto la sicura riconducibilità del documento-cartella al soggetto da cui proviene, riconducibilità nel caso di specie incontestabile (e concretamente neanche contestata).

E qui, relativamente alle censure di carattere formale, il discorso potrebbe essere chiuso, potendo solo aggiungersi con riferimento a profili di censura sopra non espressamente

considerati che eventuali irregolarità che nel caso di specie si siano verificati nella notifica della cartella impugnata devono ritenersi sanati dalla piena conoscenza che comunque della cartella, come si è già sopra accennato, ha mostrato di avere avuto la società ricorrente, conoscenza che ha consentito alla stessa di presentare regolare ricorso, ivi svolgendo tutte le difese che ha ritenuto utili alla sua tutela.

Un cenno infine sugli ultimi tre motivi di ricorso (omessa o irrituale notifica degli atti prodromici, decadenza dal potere di notificare la cartella, prescrizione dell'azione per il recupero dell'imposta).

Come ricorda la Regione nella memoria di costituzione, il termine triennale per l'accertamento e la riscossione della tassa automobilistica regionale per l'anno 2003 (è questo l'anno di cui si discute, e non il 2001 come si legge nel ricorso a pag. 4) scadeva il 31/12/2006; e l'atto di accertamento propedeutico alla cartella risulta notificato il 20/11/2006, e dunque nel previsto triennio. E contro l'atto di accertamento, e non contro la cartella di pagamento, doveva essere fatta valere la pretesa prescrizione triennale del credito contestato.

Alla stregua della osservazioni svolte il ricorso deve essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza nella liquidazione che se ne fa in dispositivo.

P.Q.M.

La Sezione, pronunciando sul ricorso sopra indicato, lo respinge. Condanna la ricorrente a rifondere alle parti resistenti (Equitalia Sestri Spa e Regione Liguria) le spese del giudizio, che liquida equitativamente in complessivi euro 700,00 (settecento) da ripartire in parti uguali.

Così deciso a Genova nella camera di consiglio del 30 maggio 2011.

Santo Balba presidente relatore

*Santo Balba, rel.*



***Sentenza 25/5/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Imperia - Presidente: Spitali, Relatore: Tropini***

Intitolazione:

- 1. Condono – L. 289/2002 – omesso pagamento seconda rata mancato perfezionamento radiazione dal P.R.A. – Irrilevanza**
- 2. Diniego di condono – Cartella di pagamento ed intimazione ad adempiere l'intero tributo – mancato perfezionamento del condono – Richiesta di chiarimento all'Ufficio – Risposta Diniego di condono impugnabile - Inconfigurabilità**

Massima:

- 1. L'efficacia sanatoria del condono di cui alla L. 289/2002 è subordinata all'integrale versamento dell'importo dovuto alle scadenze e con le modalità prescritte, di modo che l'omesso ed il ritardato versamento delle rate successive alla prima impedisce il perfezionarsi della definizione.*
- 2. Qualora il contribuente abbia ricevuto un'intimazione ad adempiere in relazione a cartella di pagamento precedentemente emessa (con la quale era richiesto il versamento dell'intera somma dovuta per effetto del mancato perfezionarsi del condono) ed abbia domandato chiarimenti all'Agenzia delle Entrate, la risposta dell'Ufficio non può considerarsi un provvedimento di diniego di condono impugnabile ex art. 19 D.Lgs. 546/1992.*

***Riferimenti normativi:*** Decreto Legislativo 546/1992 Art. 19  
Legge 289/2002



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI IMPERIA

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>SPITALI</b>	<b>GIUSEPPE ELIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>TROPINI</b>	<b>MARIO</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>VARANO</b>	<b>GIANFRANCO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 28/09

UDIENZA DEL

15/11/2010

ore 09:00

SENTENZA

N°

25/5/11

PRONUNCIATA IL:

**15 NOV. 2010**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

**28 GIU. 2011**

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

Il Segretario

- sul ricorso n° 28/09  
depositato il 12/01/2009

- avverso AVVISO DINIEGO CONDONO EX.L.289/02 n° 40332 IRPEF 2001  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO IMPERIA

**proposto dai ricorrenti:**

KNOPH UNDIS ELSIE  
VIA COLOMBO 82 18013 DIANO MARINA IM

**difeso da:**

STUDIO GUGLIERI MURATORE E ASSOCIATI  
VIA COLOMBO 82 18013 DIANO MARINA IM

CANAVESIO ALDO BARTOLOMEO

VIA COLOMBO 82 18013 DIANO MARINA IM

**difeso da:**

STUDIO GUGLIERI MURATORE E ASSOCIATI  
VIA COLOMBO 82 18013 DIANO MARINA IM

La ricorrente Knoph Undis Elsie in data 28 agosto 2008 riceveva dalla Sestri Equitalia spa quattro intimazioni di pagamento immediato attinenti n. 4 cartelle per le quali la stessa, a suo tempo, si era avvalsa del condono ai sensi dell'art 12 legge 289/2002.

A tal proposito la ricorrente, ritenendo di aver effettuato il totale pagamento del dovuto in forza di tale sanatoria fiscale, chiedeva chiarimenti all'Agenzia delle Entrate di Imperia la quale, con nota del 04/11/2008, comunicava alla stessa che la definizione dei carichi di ruolo di cui alla richiesta prodotta alla Sestri Spa in data 15/05/2003 non poteva considerarsi perfezionata atteso che il pagamento della seconda rata era intervenuto in data 17 maggio 2004, e quindi tardivamente, in quanto decorso il termine del 16 aprile 2004 stabilito dalla relativa disposizione normativa ed espressamente indicato nella domanda di definizione con conseguente decadenza dai benefici della sanatoria in questione.

Avverso tale comunicazione, considerata quale atto di diniego al condono, è insorta la ricorrente e il di lei marito, sig Canavesio Aldo, i quali ritenendolo infondato, ne chiedono l'annullamento con la restituzione delle somme indebitamente incassate e la liquidazione delle spese di giudizio indicate in euro 500 oltre gli accessori di legge.. In particolare i ricorrenti denunciano la violazione degli art. 6, 7 e 10 del c.d. Statuto del Contribuente, la violazione dell'art 3 dell'art. della Costituzione, la violazione del principio della conservazione degli atti, la mancata applicazione dell'errore scusabile derivante dalle proroghe delle scadenze a suo tempo intervenute che hanno premiato chi, non



avendo pagato la prima rata nel termine del 16 marzo 2003, ha avuto la possibilità di rottamare la cartella nel 2005.

L'Ufficio si è costituito con memoria del 26/02/2009 depositata in data 03/03/2009 e ha contestato, oltre all'ammissibilità del ricorso ex art 19 del decreto legislativo 546/1992, dovendosi ritenere l'atto impugnato una mera comunicazione priva dei requisiti oggettivi e soggettivi di un formale atto di diniego del condono ex art 12 della legge 289/2002 e ravvisando nelle intimazioni di pagamento notificate alla parte e non impugnate dalla stessa il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari, la propria legittimazione giuridica ad emettere un provvedimento di diniego del condono ex art 12 della legge 289/2000. Alla luce di ciò ed evidenziando come la Sestri nelle intimazioni di pagamento abbia sgravato del 25 % ( ovvero l'importo versato dalla parte in forza del condono negato per il pagamento tardivo della seconda rata) dagli importi risultanti dalle originarie cartelle di pagamento, l'Ufficio ha concluso in via principale per l'inammissibilità del ricorso, in via subordinata per il rigetto dello stesso per mancata impugnazione delle intimazioni di pagamento e in via di ulteriore subordine il rigetto per le motivazioni di cui alla comunicazione del 04 novembre 2008 con la condanna del ricorrente agli oneri e alle spese di giudizio.

Parte ricorrente ha replicato alle controdeduzioni con memoria integrativa del 14 /10/2010

All'udienza di discussione le parti si sono richiamate ai rispettivi atti difensivi.



La Commissione viste le rispettive difese dispiegate dalle parti e la documentazione in atti rileva come in effetti, così come excepto dall'Agenzia delle Entrate di Imperia nel proprio atto costitutivo, la risposta del 04 novembre 2008 dalla stessa alla contribuente non possa ritenersi formalmente quale atto di diniego del condono ma una mera comunicazione di chiarimenti del diniego già risultante dalle intimazioni di pagamento inviate al contribuente dalla Equitalia Sestri spa in ordine agli importi di cui alle originarie cartelle di pagamento.

Prescindendo peraltro dal carattere assorbente di quanto sopra giova in ogni caso rilevare come la giurisprudenza di legittimità in subjecta materia si sia pronunciata nel senso che l'efficacia della sanatoria ex art.12 legge 289/2002 è condizionata all'integrale pagamento dell'importo dovuto, mentre l'omesso o, anche semplicemente, il ritardato versamento, come nel caso di specie, delle rate successive alla prima regolarmente pagata, escludono il verificarsi della definizione della lite pendente ( Cass. 20746 del 06/10/2010).

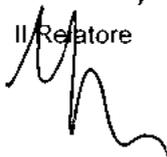
Il ricorso va per tanto respinto e sussistono giusti motivi per la compensazione integrale delle spese di lite.

P.Q.M.

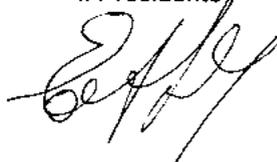
La Commissione respinge il ricorso. Spese compensate.

Imperia 15/11/2010

Il Relatore



Il Presidente



***Sentenza 107/1/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Schito, Relatore: Lomazzo***

Intitolazione:

**RISCOSSIONE - Misure cautelari**

Massima:

*Produzione in giudizio di documentazione giustificativa di sostanziale riduzione del credito vantato dall'Erario – Esistenza comunque del fumus boni iuris e del periculum in mora – Autorizzazione all'applicazione delle misure cautelari fino a concorrenza dell'importo ridotto, pur sempre di consistente entità.*



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI SAVONA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori

- |                          |         |           |            |
|--------------------------|---------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SCHITO  | ANTONIO   | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | LOMAZZO | GUIDO     | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | IDDA    | SALVATORE | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |         |           |            |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sulla richiesta di misure cautelari e conservative iscritto nel R.G.R con n.630/11 depositato il 03/06/2011, ricevuta S - /2011  
 - avverso PROCESSO VERBALE n° 76366/2010 IVA + IRAP 2007 IRES  
 proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

**controparte:**  
 BUONOCORE DAVIDE  
 VIA CORONA BOREALE 62 12083 FRABOSA SOTTANA CN

**difeso da:**  
 RAG. GALLIZIA ERINO  
 VIA FIUME 1/6 17031 ALBENGA SV

- avverso PROCESSO VERBALE n° 76366/2010 IVA + IRAP 2008 IRES  
 proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

**controparte:**  
 BUONOCORE DAVIDE  
 VIA CORONA BOREALE 62 12083 FRABOSA SOTTANA CN

**difeso da:**  
 RAG. GALLIZIA ERINO  
 VIA FIUME 1/6 17031 ALBENGA SV

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 630/11

UDIENZA DEL

12/07/2011

ore 10:00

SENTENZA

N°

107

PRONUNCIATA IL:

12/7/11

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

15/7/11

Il Segretario

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, riunita in c.o., discute e delibera in merito ad istanza di applicazione di misura cautelare (iscrizione di Ipoteca), presentata dalla AGENZIA delle ENTRATE – Direzione Provinciale di Savona-, nei riguardi di beni di proprietà di **BUONOCORE Davide**, nato il 23.10.1985 a Albenga (SV) e residente in Fnoosa Sottana (CN) (cod.fisc.BNC DVD 85R23 A1450).

Con domanda notificata al Contribuente il 31.05.2011, l'Ufficio chiedeva la concessione della misura cautelare a scopo di garantire i crediti scaturenti da processo verbale, datato 11.08.2010, riguardante gli anni 2007 e 2008. L'atto di indagine aveva portato ad appurare l'esistenza di maggiori ricavi/volumi di affari pari ad euro 106.465,00, quanto al 2007 e di euro 89.695,00, quanto al 2008. Conseguente la individuazione di imposte a conguaglio: - di euro 83.845,00 a titolo di IRE, oltre addizionali regionale e comunale; - di euro 5048,00 a titolo di IRAP; - di euro 20.293,00 a titolo di IVA. Per il 2007; - di euro 36.126,00 a titolo di IRE, oltre addizionali regionale e comunale; - di euro 3.900,00 a titolo di IRAP; - di euro 18.098,00 a titolo di IVA. Per il 2008. Oltre interessi di legge e sanzioni. E così complessivamente, per a garanzia di un credito di euro 302.206,00.

In concreto, la protesta era derivata da indagini fiscali nei riguardi del Sig.Buonocore Davide – titolare di impresa individuale di "Commercio all'ingrosso di altre macchine ed attrezzature" iniziata nel gennaio 2007 -, che avevano evidenziati fatti esponenziali di maggiore capacità contributiva, costituiti: 1) dall'aver dichiarato redditi esigui (euro 12.469,00 per il 2007 ed euro 18.477,00 per il 2008); 2) di avere una maggiore potenzialità di produrre ricavi, testimoniata dall'esistenza di accordi commerciali al riguardo; 3) dall'aver contabilizzato costi per manodopera e materie prime prive di corrispondenza con i ricavi dichiarati.

L'attività del Contribuente veniva svolta in commistione con quella del Padre (Sig.Buonocore Mauro), pure titolare di propria ditta operante da anni nello stesso settore (fornitura e manutenzione di macchine da caffè ed altri apparecchi per esercizi pubblici). Padre trovato presso la sede della azienda del Figlio, in Albenga, al momento dell'inizio della verifica fiscale (nel giugno 2010).

Il genitore, inoltre, era risultato occuparsi direttamente dell'attività del Figlio. Inoltre, nel corso dell'indagine era stato riscontrato: - che, fra la merce depositata presso la sede della Ditta del Figlio, rifosse uno "scatolone" indirizzato alla "Assibar di Buonocore Mauro"; - che lo stesso Padre, avesse presentata "denuncia" per truffa, nella quale aveva dichiarato di essere "domiciliato in Albenga, in Via del Roggetto 57/4, di svolgere l'attività insieme al figlio .... E che la sede dell'attività è in Reg.Rollo 70, ad Albenga (ndr sede della ditta del Figlio)"; - che, fra gli acquisti per il 2008, relativi alla ditta del Figlio, vi fossero fatture non pertinenti perché relative a quella del Padre.

Rilevante, nel contesto, anche la circostanza che il Sig.Buonocore Mauro, risultasse destinatario di numerose cartelle di pagamento, con iscrizioni per imposte a partire dall'anno 2001 e sino al 2008, tutte pendenti per iscrizioni a ruolo di notevole entità.

L'Ufficio, in considerazione della rilevante entità dei potenziali crediti vantati dall'Erario nei riguardi della posizione complessiva del Contribuente e la tendenza omissiva denunciata dal Genitore quanto agli

- All'Odierna Udienza le Parti – entrambe presenti – hanno ribadito le rispettive argomentazioni e richieste. Nello specifico, il Rappresentante l'Ufficio ha insistito per la concessione di ipoteca; il Difensore del Contribuente, per la reiezione dell'istanza.

#### MOTIVI

- Il Collegio, esaminate le ragioni della richiesta e le censure del resistente, ritiene sussistenti – allo stato degli atti – entrambe le condizioni di legge prescritte dall'art.22 D.Lgs.472/97, per la concessione della misura cautelare richiesta (ipoteca).

A) Esistente il *famulus boni iuris*. Fondati i presupposti che hanno portato alla determinazione dei maggiori ricavi da imputare al Sig. Buonocore Davide – per gli anni 2007 e 2008-.

L'esame del Processo verbale di constatazione, pur alla luce delle osservazioni critiche del Contribuente consentono di rilevare come, negli anni in questione: - il Contribuente abbia dichiarato redditi assolutamente non comparabili alla capacità produttiva dimostrata, evidenziata dall'entità delle spese sostenute (capaci di incidere in modo sensibile su ricavi consistenti, ad esempio sugli oltre euro 250 mila dichiarati per il 2007, primo anno di attività – foglio 12 P.v.c. -). Al riguardo, rileva il fatto che le fatture emesse nei confronti, quanto meno della ditta La Genovese s.a.s. e la F.lli Pasqualini s.r.l. (principali clienti), non fossero rispettose dei requisiti richiesti dall'art.21 del D.P.R.633/72, in tema di precisa individuazione della prestazione resa (qualità, quantità e natura della stessa); - diverse irregolarità siano state riscontrate anche nella tenuta del Bollettario dei ddt (documenti di trasporto), dal quale sono risultati mancanti diversi ddt (anno 2008); - la contabilità abbia tenuto conto di fatture passive afferenti la ditta del Padre (la Assibar di Buonocore Mauro); - dal confronto a campione, tra fatture attive e passive, diverse vendite di macchinari relative al 2007 (foglio 9 del P.v.c. – macchina da caffè, produttori di ghiaccio, friggitrice ed altro) siano risultate prive della relativa fattura di acquisto; - la voce di protocollo IVA 332 – 2007 -, riguardante "perdita su crediti" sia stata ripresa a tassazione, per l'importo di euro 4.320,00, in quanto afferente macchina da caffè la cui vendita è stata oggetto di denuncia per subita truffa, da parte di Buonocore Mauro. In tale occasione, infatti, il Padre ha dichiarato di svolgere attività "unitamente a mio figlio, in ditta che si trova ubicata in Albenga Reg.Rollo 70 ...". Sede dell'azienda del Figlio, la "Buonocore dal 1983"; - siano state rilevate discrepanze tra le rimanenze finali e le esistenze iniziali 2008 (Fogli 10 e 11 del P.v.c.).

Non senza rilievo, in tale contesto, la pericolosa commistione esistente nella conduzione dell'attività, fra le due distinte aziende in capo a Padre e Figlio, entrambe operanti nello stesso settore ed ambito territoriale. Numerose le testimonianze di una più che attiva partecipazione di Buonocore Mauro nello svolgimento dell'attività del Figlio (Foglio 12 P.v.c. – in cui importanti clienti dichiarano di considerare il Sig.Mauro, quale "referente, il quale discrezionalmente decide se andare egli stesso o il figlio a fare l'assistenza ...").

B) Parte privata, peraltro, può fondatamente lagnarsi del metodo utilizzato dall'Agenzia, laddove essa ricostruisce i maggiori ricavi.

In effetti, appare meritevole di riesame la metodologia di rilevazione della percentuale di ricarico medio ponderato sul costo del venduto per il solo anno 2007 (applicata nella misura del 57,874). Laddove quello per il 2008 è risultato "in linea con il dichiarato, come da conteggio sotto indicato" (foglio 15 P.v.c.), ossia pari al 60,97%. Da evidenziare, riguardo al 2007, che la parte ha prodotto documentazione (fatture passive ed attive abbinate) tali da confermare una riduzione del ricarico rispetto alla tabella allegata al Foglio 15 del P.v.c..

Altrettanto meritevole di riconsiderazione, appare essere la determinazione delle ore di manodopera remunerate, parendo eccessivo il riferimento a presunti 26 giornate lavorative mensili e con impegno valorizzabile ai fini dei ricavi pari ad 8 ore giornaliere, quanto al dipendente.

In definitiva, l'entità della futura pretesa impositiva per gli anni 2007 e 2008, potrà subire una sostanziale riduzione. Per cui, ad oggi, il credito futuro dell'Amministrazione potrebbe essere limitato all'importo di euro 150 mila, rispetto agli oltre 300 mila euro frutto della ricostruzione secondo P.v.c..

C) Esistente il *periculum in mora*. Visto il ruolo tutt'altro che neutro del Sig.Mauro Buonocore nella conduzione dell'attività, tale da far ragionevolmente considerare, che le due aziende – sebbene distinte – siano parte di un'unica complessiva condotta familiare (il Figlio risulta essere ancora celibe – come da rogito di mutuo del 2009) tesa a comunque evitare l'assolvimento degli obblighi tributari. Aspetto, quest'ultimo, meritevole di una più accurata indagine. Significativa, al riguardo, la circostanza che il Padre, da anni sistematicamente si sia reso inadempiente rispetto alla debenza delle imposte dovute (le cartelle di pagamento, infatti, attingono ad annualità consecutive a partire dal 2001 e sino al 2008, per importi assolutamente rilevanti) e che nulla segnali un mutamento di atteggiamento.

Importante, quindi, che sebbene rispetto a crediti ancora in divenire, nella loro effettive entità, lo Stato/il Fisco si garantisca per tempo verso possibili futuri comportamenti tesi a rendere il più possibile impraticabile il loro recupero verso il Contribuente (Figlio). Tanto più, in considerazione che gli immobili in Frabosa Sottana, potrebbero già oggetto di ipoteca in favore di Banca Intesa San Paolo S.p.A. (come da copia di rogito prodotta da Contribuente – per mutuo fondiario di euro 80 mila-).

Conclusivamente, è da accordare la richiesta misura cautelare dell'ipoteca sui beni immobiliari individuati dall'Ufficio, sino alla concorrenza di un credito di euro 150 mila euro.

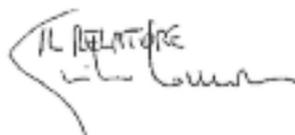
- Compensate le spese, stante il parziale accoglimento della domanda cautelare. La Commissione

P. Q. M.

In parziale accoglimento dell'istanza, AUTORIZZA l'iscrizione di ipoteca, nei confronti di BUONOCORE Davide – C.F.BNC DVD 85R23 A1450 – fino alla concorrenza della somma di euro 150.000,00, sugli immobili di seguito indicati: 1) Foglio 29 Partic.4230 Sub.69, Categ.A/2 CL1^, vani 1,5, in Frabosa Sottana (CN); 2) Fg.29 Part.4230 Sub.37, Categ.C/6 CL2^, consistenza mq.13, in Frabosa Sottana (CN); 3) Fg.13/Alb. Part.374 Sub.5, Categ.C/6 CL4^, consist. Mq.16, in Albenga (SV).

Tutti in titolarità del sunnominato nella misura del 100%. Spese compensate.

Savona, 12 luglio 2011

IL RELATORE  


IL PRESIDENTE  


***Sentenza 108/1/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Schito, Relatore: Schito***

Intitolazione:

**RISCOSSIONE – Azioni cautelari e conservative –  
Contenzioso Impugnazioni**

Massima:

*Impossibilità di dar esecuzione in termini ad autorizzato sequestro nei confronti di intermediario di commercio di premi sulle polizze assicurative sulla vita e sulle provvigioni - Reclamo avverso decreto presidenziale di autorizzazione al sequestro su rinnovata istanza dell'Ufficio – Violazione principio del “in bis in idem” – Non sussiste, permanendo l'esigenza della tutela cautelare, né prevedendo l'art. 22 D.L.vo 472/97 preclusione in tal caso – Impignorabilità dei premi relativi alle polizze di assicurazione data la loro natura previdenziale ex art. 1923 C.C.- Sequestrabilità invece delle provvigioni, non equiparabili a salario, configurandosi l'agente di commercio imprenditore ausiliario ex art. 2195 C.C.*

**Riferimenti normativi:** D.Lgs. 472/1997, Art. 22  
C.C. Artt. 1923 e 2195



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI SAVONA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |         |           |                       |
|--------------------------|---------|-----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | SCHITO  | ANTONIO   | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | LOMAZZO | GUIDO     | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | IDDA    | SALVATORE | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |         |           |                       |

Ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul reclamo

depositato il 28/06/2011

- relativo al R.G. Ricorso n. 501/11

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4P010500280/2009 IVA+IRPEF+IRAP 2002  
proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

controparte:

LOMBARDI FRANCESCO

VIA ITALIA 5B5 17012 ALBISSOLA MARINA SV

difeso da:

AVV. ALLEMANI GIORGIO

VIA PALEOCAPA 18/13 17100 SAVONA SV

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4P010500476/2009 IVA+IRPEF+IRAP 2003  
proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

controparte:

LOMBARDI FRANCESCO

VIA ITALIA 5B5 17012 ALBISSOLA MARINA SV

difeso da:

AVV. ALLEMANI GIORGIO

VIA PALEOCAPA 18/13 17100 SAVONA SV

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R4P010500477/2009 IVA+IRPEF+IRAP 2004  
proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

pag. 1 (continua)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 501/11

UDIENZA DEL

12/07/2011

ore 10:00

SENTENZA

N°

108

PRONUNCIATA IL:

12/7/11

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

20/7/11

Il Segretario

Buonvicini

## FATTO

Con istanza ex art. 22 D.L.vo 472/97, l'Agenzia delle Entrate di Savona, in riferimento ad avvisi accertamento nei confronti del Signor Lombardi Francesco, esercente attività di intermediario del commercio di prodotti particolari n.c.a., per i periodi d'imposta 2002, 2003 e 2004, ritualmente notificati e non ritirati, resosi definitivi per mancata impugnazione, dai quali risultava dovuto, per imposte, interessi e sanzioni, l'importo complessivo di € 161.688,38=, chiedeva al Presidente di questa Commissione l'autorizzazione, con proprio decreto "inaudita altera parte" ad effettuare il sequestro conservativo sui premi delle polizze assicurative ramo vita, nell'istanza indicate, e sulle provvigioni, in ragione del 50% , che la Golmar Italia Spa avrebbe liquidato al suddetto Signor Lombardi Francesco. L'Agenzia rappresentava che già con precedente sentenza la Commissione aveva autorizzato, oltre ad iscrizione di ipoteca su immobile posseduto dal Signor Lombardi Francesco in Frabosa, tali sequestri che tuttavia si rendeva necessario reiterare non avendo potuto l'Avvocatura dello Stato darvi esecuzione in termini, e permanendo le esigenze cautelari in relazione all'entità del credito erariale ed al comportamento del contribuente che pur residente in Albissola Marina, Via Italia n. 5/5, aveva indicato nelle dichiarazioni per il 2002 e 2004, indirizzi diversi al fine di ostacolare l'attività di controllo. La richiesta autorizzazione veniva dal Presidente di questa Commissione concessa con decreto inaudita altera parte, avverso il quale il Signor Lombardi Francesco, rappresentato e difeso dall'Avv. Allemani Giorgio, ha proposto reclamo. Preliminarmente, il reclamante contestava l'esistenza del periculum in mora, affermando essere egli stato fino al 1991 residente in Genova e dal 5/8/91 in via Italia 5/5 ad Albissola Marina, avendo nel 2008, preso in locazione, sempre ad Albissola Marina , P.zale Lombardia, altro immobile utilizzato insieme a quello di residenza, sottoscrivendo il servizio postale "seguimi" per ottenere la posta in unica destinazione. Affermava di non aver ricevuto gli avvisi di accertamento e la necessità, quindi, di verificarne la notifica. Eccepiva, inoltre, l'impignorabilità e l'insequestrabilità dei premi delle assicurazioni sulla vita, a' sensi dell'art. 1923 C.C. , ed altresì la pignorabilità delle provvigioni solo nella misura di un quinto, trattandosi di credito futuro derivante da rapporto stabile, assimilabile a quello di lavoro dipendente ed avendo, quindi, la limitazione del pignoramento la stessa ratio. Opponeva, inoltre, alla concessione delle misure il principio del ne bis in idem, contenendo il decreto reclamato la stessa autorizzazione della precedente sentenza, rispetto alla quale era ancora pendente il termine per l'appello. Chiedeva, pertanto, la

revoca del decreto, vinte le spese. Con memoria di replica l'Agenzia delle Entrate di Savona eccepiva in via preliminare l'inammissibilità del reclamo per inottemperanza alle norme richiamate dall'art. 28 D.L.vo 546/92, in particolare essendo privo dell'attestazione di conformità dell'atto notificato a quello depositato. Nel merito, affermava la rituale notifica degli avvisi di accertamento, a comprova depositando copia dei relativi frontespizi e delle tre relate.

Ribadiva altresì la sequestrabilità sia dei premi sulle assicurazioni, incumbendo al contribuente fornire prova della loro esclusiva funzione previdenziale, sia delle provvigioni, nella misura richiesta dovendo ritenersi del tutto infondata l'equiparazione dell'attività dell'agente, di natura imprenditoriale autonoma, a quella di lavoro dipendente. Chiedeva pertanto la conferma delle suddette misure cautelari, reiterate, essendone spirati i termini d'iscrizione, senza quindi violazione del principio del ne bis in idem.

Nell'odierna udienza del 12/7/11, sentite le parti come in verbale rappresentate, confermatesi nei rispettivi assunti, la controversia è passata a decisione in camera di consiglio.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Va preliminarmente dichiarata l'ammissibilità del reclamo non ravvisandosi alcun contrasto con le norme richiamate dall'art. 28 DPR 546/92 ( la stessa Amministrazione Finanziaria ha peraltro affermato con la Cir. 10/7/98 n. 180 la non coincidenza tra i due procedimenti) e contenendo la copia depositata l'attestazione di conformità all'originale notificato all'Agenzia. Venendo ai motivi del reclamo, gli avvisi di accertamento risultano essere stati ritualmente notificati come da copia dei frontespizi e delle relate di notifica prodotte dall'Agenzia, sicché senza pregiudizio di ulteriori valutazioni in sede di eventuali successivi ricorsi, le notifiche devono ritenersi esser state regolarmente eseguite per compiuta giacenza. Permangono, dunque, in relazione anche all'entità del credito erariale, le esigenze di tutela cautelare, considerato altresì che l'iscrizione ipotecaria autorizzata con la precedente sentenza, non ha potuto, come emerso in udienza, essere eseguita, non avendo avuto più il reclamante la proprietà dell'immobile, in anni addietro alienato.

Non ravvisa, quindi, la Commissione la violazione del principio del ne bis in idem nella reiterazione dell'autorizzazione ai sequestri conservativi richiesti, non prevedendo l'art. 22 del D.L.vo 472/97 alcuna preclusione alla reiterazione delle misure cautelari scadute, ove ne continuino a sussistere i presupposti giustificativi. Né può ostare l'esistenza della precedente sentenza, per essere venuto meno, avendo perso validità ed efficacia le

misure con essa autorizzate, l'interesse alla sua impugnazione. Quanto ai beni oggetto delle richieste di sequestro, è fondato il motivo di ricorso sull'impignorabilità dei premi relativi alle polizze di assicurazione sulla vita. La loro natura previdenziale non ha bisogno di dimostrazione alcuna, essendo connaturata a tale tipo di assicurazione, finalizzata a costituire una fonte di sostentamento dell'assicurato e della sua famiglia, per la vecchiaia o in caso di morte. Sicché, non vigendo il principio indennitario, l'art. 1923, 1 c. C.C. esclude l'assoggettamento ad azione esecutiva o cautelare dei premi, significandone, quindi, l'impignorabilità e l'insequestrabilità. Il motivo di reclamo va, dunque, accolto.

Non è accoglibile, invece, il motivo del reclamo, sollevato in richiamo a orientamento espresso della Corte di Cassazione, sez. lavoro, con la sentenza 26/10/02 n. 15141 sulla cessione di crediti futuri fondati su rapporto di lavoro stabile sulla pignorabilità solo nella misura di un quinto delle provvigioni da liquidarsi dalla Golmar Italia Spa, al Signor Lombardi, in quanto derivanti da rapporto di lavoro caratterizzato da stabilità, assimilabile a quello di lavoro dipendente.

In realtà, pur se il rapporto di agenzia presenta aspetti che lo rendono assimilabile a quello di lavoro dipendente, per i quali trova, infatti, applicazione l'art. 409 C.P.C., se ne differenzia radicalmente per l'autonomia dell'organizzazione del lavoro e per la mancanza di subordinazione, che configurano l'agente imprenditore ausiliario ex art. 2195 C.C.. La sua remunerazione, quindi costituita dalle provvigioni dovutegli dal preponente non può essere equiparata al salario ( non trova infatti applicazione l'art. 36 della Costituzione) e le provvigioni medesime, pur derivando da rapporto caratterizzato da stabilità, sono interamente pignorabili, non contemplate dall'art. 545, 3°c C.P.C. tra i crediti impignorabili, secondo del resto la pacifica giurisprudenza della Corte di Cassazione. Va dunque confermata l'autorizzazione al richiesto sequestro delle provvigioni, in misura non inferiore al 50%, che la Golmar Italia Spa liquiderà al reclamante, fino alla concorrenza dell'importo di € 161.688,38=.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese di giudizio.

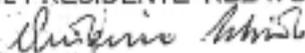
P.Q.M.

In parziale accoglimento del reclamo conferma l'autorizzazione del sequestro conservativo limitatamente alle provvigioni, in misura del 50% fino alla concorrenza di € 161.688,38=.

Spese compensate.

Savona 12/7/2011

IL PRESIDENTE RELATORE



***Sentenza 117/1/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Picozzi, Relatore: Lomazzo***

Intitolazione:

**Riscossione - Cartella di pagamento ex art. 36 bis DPR 600/73**

Massima:

*Mancato ritiro della previa comunicazione ex art. 1, c. 412 L. 311/04 per condotta incolpevole – Ritardo nel versamento del tributo – Sanzione – Non è dovuta – Interessi – Sono dovuti.*

***Riferimenti normativi:*** L. 311/2004, Art. 1, comma 412  
D.P.R. 600/1973, Art.36 bis



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI SAVONA

SEZIONE 1

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 907/10

UDIENZA DEL

20/06/2011

ore 10:00

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

<input type="checkbox"/>	PICOZZI	MAURIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	LOMAZZO	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	IDDA	SALVATORE	Giudice
<input type="checkbox"/>			

117

PRONUNCIATA IL:

28/6/11

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

3 AGO 2011

ha omissis la seguente

SENTENZA

Il Segretario

- sul ricorso n° 907/10  
depositato il 20/09/2010

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 10320100025736858 SANZ.AMMINISTR. 2005  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

proposto dal ricorrente:

MELANO SILVIA

VIA SAN MICHELE 2 17100 SAVONA SV

Stampa e firma del Segretario

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

La Sig.ra MELANO Silvia, residente in Savona, ha proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Savona. La controversia attiene ad iscrizione a ruolo e conseguente cartella di pagamento n.103 2010 00257388 58, emessa dall'Agente per la riscossione tributi per la provincia di Savona, notificata il 22.06.2010 e riguardante IRPEF per l'anno 2005. L'atto impositivo contiene la richiesta di versamento della somma di euro 8.118,74, oltre compensi di riscossione, a titolo di Imposta - a tassazione separata -, interessi di legge e sanzione per omesso/ritardato versamento. Tanto, quale risultato del controllo automatizzato, effettuato ai sensi dell'art.36 bis del D.P.R.600/73, di quanto dichiarato dal sostituto d'imposta nel Modello 770/2006 e di quanto dichiarato dal contribuente, nel Quadro RM del Mod. UNICO/2006 oppure nel Quadro F del Mod.730/06.

- La Ricorrente, tempestivamente impugnati gli atti, ha chiesto l'annullamento dell'iscrizione a ruolo, nonché della sanzione.

Ella "contesta non tanto la tassazione IRPEF per indebitità di fine lavoro del proprio coniuge, il cui importo è stato regolarmente pagato alla ricezione della cartella". Oggetto di contestazione è, invece, la sanzione irrogata per il ritardato versamento della somma e per gli interessi collegati al ritardo.

La Contribuente, infatti, non ha mai ricevuto alcun invito a pagamento, prima della cartella. Diversamente, l'adempimento sarebbe stato compiuto tempestivamente.

- L'Agenzia delle Entrate resistente si è costituita in giudizio, in data 9.11.2010, chiedendo: 1) in via preliminare, sia dichiarata l'inammissibilità del ricorso, per carenza degli elementi previsti dall'art.19 D.Lgs.546/92; 2) in subordine, sia effettuato opportuno chiarimento dell'oggetto della domanda, al fine di verificare il rispetto del principio sull'obbligatorietà dell'assistenza tecnica, di cui all'art.12 D.Lgs.546/92. In ogni caso, sia rigettato il ricorso.

Inammissibile il ricorso, in quanto carente degli estremi dell'atto impugnato ed avente oggetto impreciso.

Inoltre, la domanda di parte non precisa: - se sia gravata la cartella ed, in particolare, se se ne chieda un annullamento totale o parziale. Tale precisazione rileva ai fini del processo, in quanto, laddove la Ricorrente chiedesse un annullamento totale (comprensivo dell'imposta), il valore di causa sarebbe superiore al limite oltre il quale è obbligatoria l'assistenza di un difensore tecnico (ai sensi dell'art.12 D.Lgs.546/92). Difensore tecnico di cui la contribuente è mancante.

Nel merito - L'Ufficio ha inviato, mediante raccomandata con a.r., la comunicazione prevista dal comma 412 art.1 della L.311/04. Il procedimento di notificazione di detta comunicazione si è perfezionato, per compiuta giacenza, nel periodo dal 27.10.09 (data di accettazione della raccomandata) al 10.12.09 (data di restituzione al mittente). L'osservanza della citata disciplina normativa, garantisce la conoscibilità dell'atto, per cui l'emissione della cartella di pagamento risulta regolare. Diversamente, basterebbe il non ritiro della raccomandata, per vanificare la finalità di ogni comunicazione. Legittima, pertanto, anche l'irrogazione della sanzione per il ritardato versamento dell'IRPEF.

Riguardo all'imposta, infatti, è da precisare che la Ricorrente l'ha versata per intero.

14

- In data 9.06.2011, lo stesso Ufficio ha depositata memoria con cui ha precisato: - come la comunicazione preventiva, pur attenendo alla verifica della dichiarazione presentata dal Sig.Mauro Meloni (coniuge della ricorrente), deceduto il 9.07.05, sia stata "direttamente predisposta e notificata alla Sig.ra Melano"; - come, detta comunicazione, non contenesse alcuna irrogazione di sanzione.

- Il 15.06.2011, Parte privata ha depositata memoria illustrativa con cui ha ribadito, di aver "regolarmente pagato la tassazione IRPEF" solo dopo la ricezione della cartella, non avendo ricevuto alcun atto in precedenza, che la invitasse a detto adempimento.

- All'odierna udienza di trattazione le Parti, entrambe presenti, hanno ribadite le rispettive argomentazioni e richieste. Il Collegio, una volta chiusa la discussione, ha assunta a decisione la vertenza.

#### MOTIVI

- Preliminarmente è da affermare l'ammissibilità del ricorso. Esso, sebbene non contenente la precisa individuazione dell'atto contestato (mediante indicazione del numero della cartella e del soggetto che l'ha emessa), porta in allegato copia della Cartella di pagamento n.10320100025738858, consentendo in tal modo di riscontrare l'uno e l'altro elemento. Inoltre, viene chiaramente detto che la censure di parte siano riferite a quanto contenuto nella cartella di pagamento, notificata il 22.06.2010, con specifica del contenuto dell'iscrizione portata a riscossione. Rispettata, pertanto, la finalità perseguita dall'art.19 D.Lgs.546/92.

- Altrettanto preliminarmente è da precisare come l'oggetto delle contestazioni della Ricorrente, siano sicuramente circoscritte alla sola debenza, degli interessi e della sanzione, quali conseguenze del ritardato adempimento, di cui alle relative iscrizioni a ruolo. La Ricorrente, al riguardo, anche con la memoria del 15 giugno u.s., ha ribadito di non aver provveduto al versamento per averlo ritenuto come dovuto. Lamentando, esclusivamente, la mancata ricezione di precedenti comunicazioni. Semmai è da chiarire che, l'intenzione della Sig.ra Melano, sia stata quella di contestare le iscrizioni a ruolo di cui alla cartella di pagamento.

Tanto precisato, non necessita alcuna obbligatoria difesa tecnica, essendo il valore di causa inferiore all'importo di euro 2.582,28 (art.12 comma quinto D.Lgs.546/92).

- NEL MERITO - La domanda appare parzialmente accoglibile, nei limiti di seguito meglio precisati.

A) Da condividere, la richiesta di annullamento della sanzione per ritardato versamento. Vero che l'Ufficio abbia inviata raccomandata con a.r. e che questa non sia stata ritirata dalla Destinataria; vero anche, che, il perfezionamento della notifica, sia avvenuto solo per "compiuta giacenza". Che detto mancato ritiro possa essere dipeso da una non colpevole condotta, assolutamente non finalizzata alla volontà di sottrarsi all'adempimento tributario.

Ciò, è ampiamente dimostrato dalla condotta collegata alla notificazione della Cartella di pagamento. La stessa Contribuente, infatti, non solo ha ritirato il plico contenente la Cartella (che pure le è stato recapitato a mezzo posta). Ma, dopo averlo ricevuto, ha pure tempestivamente provveduto a versare l'importo dell'IRPEF pretesa - di euro 6.185,74 - (come da copia di ricevuta di versamento del 15.07.2010, allegata al ricorso). Da riconoscere, pertanto, la ricorrenza di un atteggiamento di assoluta buona fede, tale da consentire di ammettere la non imputabilità del ritardo contestato dall'Ufficio mediante la sanzione. Infatti, come stabilito dal comma primo dell'art.5 D.Lgs.472/97, in tema di colpevolezza in campo tributario, al fine

dell'irrogabilità di una sanzione necessita, pur sempre, vi sia una condotta comunque colpevole. Nel caso di specie, inoltre, potrebbe ravvisarsi anche un'ipotesi di non punibilità dovuta al fatto, che la violazione non ha pregiudicato in alcun modo, ne' la determinazione della base imponibile, ne' il versamento del tributo (comma 5 bis dell'art.6 D.Lgs.472/97).

B) Diversamente, da respingere la richiesta di annullamento dell'iscrizione per interessi. La dobenza degli stessi è da riconnettere al generale principio, ritratto dal codice civile e valido anche in campo tributario, per il quale, ogni somma liquida ed esigibile, è produttiva di interessi (primo comma art.1282 cod.civ.). In quanto, il denaro è di per se una *res mobile* che produce frutti.

- Da compensare le spese dato il parziale accoglimento del ricorso.

La Commissione

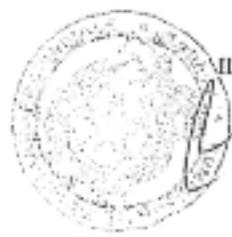
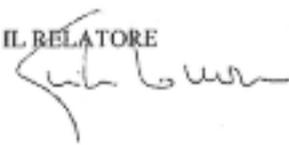
P. Q. M.

In parziale accoglimento del ricorso, dichiara non dovuta la sanzione pecuniaria; restano dovuti gli interessi.

Spese compensate.

Savona, 28 giugno 2011

IL RELATORE



IL PRESIDENTE



*Sentenza 70/6/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Picozzi, Relatore: Lomazzo*

Intitolazione:

**Contributo al Servizio Sanitario Nazionale - Cartella di pagamento – Notifica**

Massima:

*Deve essere eseguita nel termine entro cui l'Ente impositore può far valere la pretesa tributaria, non essendo individuabili, a differenza di quanto attiene agli altri contributi previdenziali, atti di interruzione o di sospensione della prescrizione.*



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI SAVONA

SEZIONE 6

riunita con l'intervento dei Signori

<input type="checkbox"/>	GIACCARDI	GIORGIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	GLENDI	GRAZIELLA	Relatore
<input type="checkbox"/>	LOMAZZO	GUIDO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 632/08

UDIENZA DEL

07/04/2011 ore 10:30

SENTENZA

N°

40

PRONUNCIATA IL:

7.4.2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

26.5.2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 632/08  
depositato il 21/07/2008

- avverso CARTELLA ESATT. n° 103 2007 0021761547 S.S.N. 1995  
contro I.N.P.S.

proposto dal ricorrente:

CETRIOLO GIOVANNI  
CORSO XX SETTEMBRE 13/1 17100 SAVONA SV

difeso da:

FARRAUTO GIUSEPPE  
CORSO XX SETTEMBRE 13/1 17100 SAVONA SV

altre parti coinvolte:

CONC. EQUITALIA SESTRI S.P.A.  
VIA PERTINACE, 1 17100 SAVONA SV

difeso da:

PERA ROBERTA  
C.SO ITALIA 15/11 17100 SAVONA SV

S.C.C.I. SPA

LARGO CHIGI 5 00187 ROMA RM

difeso da:

AVV. PISANU RITA  
UFFICIO LEGALE INPS  
PIAZZA MAMELI 6 17100 SAVONA SV

Il Segretario

SEGRETERIA PROVINCIALE  
Giuseppe Farrauto



[segue]

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 632/08

UDIENZA DEL

07/04/2011 ore 10:30

- avverso CARTELLA ESATT. n° 103 2007 0021761547 S.S.N. 1996  
contro I.N.P.S.

**proposto dal ricorrente:**

CETRIOLO GIOVANNI  
CORSO XX SETTEMBRE 13/1 17100 SAVONA SV

**difeso da:**

FARRAUTO GIUSEPPE  
CORSO XX SETTEMBRE 13/1 17100 SAVONA SV

**altre parti coinvolte:**

CONC. EQUITALIA SESTRI S.P.A.  
VIA PERTINACE, 1 17100 SAVONA SV

**difeso da:**

PERA ROBERTA  
C.SO ITALIA 15/11 17100 SAVONA SV

S.C.C.I. SPA  
LARGO CHIGI 5 00187 ROMA RM

**difeso da:**

AVV. PISANU RITA  
UFFICIO LEGALE INPS  
PIAZZA MAMELI 6 17100 SAVONA SV

ricostruisce le provvigioni di due atti di compravendita, evidenziando il totale delle provvigioni in € 55.575.

#### **Incongruenza dei ricavi reiterata nel tempo (per gli anni 2005, 2006 e 2007)**

nell'anno 2006 e 2007 viene dichiarato un reddito d'impresa negativo e le spese per lavoro dipendente risultano di molto superiori ai ricavi dichiarati.

Nell'anno 2006, come risulta dai dati presenti nello studio di settore, la dipendente a tempo parziale è stata retribuita per 234 giorni lavorativi effettivi, percependo un reddito di Euro 12.611,00, di conseguenza le spese per il personale sostenute dalla società sono state pari a Euro 18.181,00. Contestualmente, dallo studio di settore si evince anche che i soci hanno apportato la propria attività lavorativa per un complessivo 100%. Il compimento di operazioni antieconomiche vale ad integrare, qualora il contribuente non fornisca una giustificazione razionale della propria scelta, gli elementi indiziari richiesti dalla legge al fine dell'ammissibilità del metodo di accertamento analitico - induttivo. L'evidente sproporzione tra gli elementi di costo e i ricavi dichiarati induce a ritenere che la società abbia sottratto materia imponibile alla tassazione.

#### **MOTIVAZIONI**

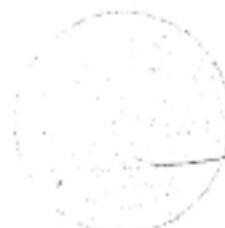
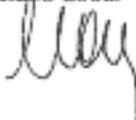
Il quadro delineato dalla Suprema Corte è chiaro: gli studi di settore costituiscono un sistema di presunzioni semplici, che diventano gravi, precise e concordanti solo quando l'Ufficio predisponesse un percorso di adeguamento alla concreta realtà economica del contribuente (col contraddittorio) che diventa parte integrante della motivazione dell'accertamento. Infatti in sede di contraddittorio, come si evince dalla dettagliata motivazione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha preso in considerazione tutte le eccezioni apposte da controparte, sebbene prive di un riscontro probatorio adeguato ed ha adeguatamente esposto i motivi per cui non ne ha tenuto conto. Il valore calcolato in base degli studi di settore in € 47.097,00 è confermato dall'indagine fatta sulle provvigioni a favore della società sui contratti di compravendita evidenziando il totale delle provvigioni in € 55.575. Tale contestazione è stata elevata al Contribuente come si evince da processo verbale di contestazione del 17 marzo 2009. I valori OMI in base ai quali l'ufficio ha ricalcolato i prezzi di vendita degli immobili presi in esame sono in linea con i quelli di mercato.

#### **P.Q.M.**

Previa riunione dei ricorsi rubricati ai n.ri 1148/10, 1149/109 RGR al ricorso 1147/10, respinge i ricorsi. Condanna i ricorrenti al pagamento delle spese di giudizio, a favore dell'ufficio, che liquida in complessivi € 400,00 oltre 12% spese generali.

Così deciso a Savona il 19 maggio 2011.

IL RELATORE  
Luciano Locci



IL PRESIDENTE  
Giovanni Piazza



***Sentenza 299/20/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Rovelli, Relatore: Scanu***

Intitolazione:

**TRIBUTI LOCALI – Tariffa di igiene ambientale – riscossione – iscrizione a ruolo - necessità atto prodromico – insussistenza**

**TRIBUTI LOCALI – Tariffa di igiene ambientale – applicazione dell’IVA sulla TIA – legittimità**

Massima:

*Ai fini della riscossione della TIA, l’art. 49, c. 15, del D.lgs. n. 22/1997, prevede che questa possa essere riscossa, sulla base delle disposizioni del d.p.r. n. 602/1973 e del d.p.r. n. 43/1988, attraverso la diretta iscrizione a ruolo senza la previa emissione di un avviso di pagamento e/o di altro atto prodromico.*

*La Corte Costituzionale, con la sent. n. 238/2009 non si è pronunciata circa la presunta illegittimità dell’applicazione dell’IVA sulla TIA, ma ha affrontato la questione di legittimità costituzionale della norma che ha attribuito al Giudice tributario le controversie relative alla TIA. Pertanto, in ogni caso l’applicazione dell’IVA non può dirsi illegittima in quanto ad oggi non è stata espressamente abrogata la norma che fissa al 10% l’aliquota IVA sulle prestazioni di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani contenuta nella normativa sull’IVA*

***Riferimenti normativi:*** D.L. 22/1997, Art. 49, comma 15

D.P.R. 602/1973

D.P.R. 43/1988



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 2948/10

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI GENOVA

SEZIONE 20

03/10/2011

ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

ROVELLI

LUIGI

Presidente

SCANU

ANGELO

Relatore

ORSI

MARIO

Giudice

N°

*299*

PRONUNCIATA IL:

**23 OTT. 2011**

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

**129 DIC. 2011.**

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 2948/10  
depositato il 04/11/2010

Il Segretario

*Scasso Silvia*

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF  
2007  
contro AGENTE DI RISCOSSIONE EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**proposto dal ricorrente:**

NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI 21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**

SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF  
2008  
contro AGENTE DI RISCOSSIONE EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**proposto dal ricorrente:**

NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI 21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**

SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF 20C



SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 2948/10

UDIENZA DEL

03/10/2011

ore 09:30

contro A.M.I.U.GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI 21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**  
SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF 200  
contro A.M.I.U.GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI 21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**  
SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato il 04.11.2010 ricorreva la NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC, avverso cartella di pagamento emessa dal Concessionario Equitalia Sestri s.p.a. a seguito di iscrizione a ruolo da parte di Amiu S.p.a. di Genova, inerente la TIA, per gli anni d'imposta 2007 e 2008, per un importo di € 8.379,76.

La parte ricorrente lamenta quanto segue:

- inesistenza della notifica della cartella di pagamento per violazione dell'art.26 c.1 D.Lgs. 602/73, in quanto la notifica è stata effettuata direttamente dall'Agente della Riscossione;
- illegittimità della cartella di pagamento per violazione dell'art.7 della L. 212/00, in quanto è stata omessa l'indicazione dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali poter promuovere un riesame anche nel merito;
- omessa notifica dell'avviso di pagamento e/o di altro atto propedeutico all'emissione della cartella impugnata;
- nullità della cartella per mancata sottoscrizione in violazione dell'art.7 dello Statuto del contribuente;
- illegittimità dell'imposizione dell'IVA sulla cartella impugnata, in quanto la TIA (Tariffa Igiene Ambientale) ha natura tributaria e conseguentemente è esente dall'IVA;
- illegittimità della cartella per carenza assoluta di motivazione in violazione degli artt. 3 L. 241/90 e 7 L. 212/00.

L'AMIU S.p.a. di Genova, tempestivamente costituita in giudizio, insiste sulla propria pretesa impositiva.

L'Agente per la Riscossione, tempestivamente costituito in giudizio, insiste circa la correttezza del proprio operato.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione rileva quanto segue:

- non condivisibile si ritiene la lamentata inesistenza della notifica della cartella impugnata, in quanto effettuata a mezzo posta e, dunque, senza relata di notifica, poiché l'art. 14 della legge 890/82 dispone espressamente un'eccezione per la materia tributaria prevedendo che "la notificazione può eseguirsi a mezzo posta direttamente dagli uffici finanziari.....fatti salvi i disposti degli artt.26...del DPR 602/73";
- pretestuosa appare la lagnanza della società ricorrente circa la mancata osservanza dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000) in quanto tale articolo non prevede alcuna sanzione e, di conseguenza, non consente nei fatti l'annullamento della cartella esattoriale;
- altrettanto non condivisibile appare la lamentata omessa notifica dell'avviso di pagamento e/o di altro atto propedeutico all'emissione della cartella impugnata in quanto, come questa stessa Commissione Tributaria ha evidenziato con

sentenza n.288 del 03.11.2009 "l'art. 49 del D.Lgs. 22/97, che ha soppresso la TARSU e istituito la TIA, prevede al comma 15 che la riscossione del tributo può essere effettuata tramite ruolo, secondo il dettato del DPR 602/73 e del DPR 43/88";

-va inoltre, respinta l'eccezione per difetto di sottoscrizione della cartella di pagamento in quanto, come già statuito dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 117 del 21.04.2000, "tale presupposto è palesemente erroneo, costituendo diritto vivente il principio secondo cui l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente previsto dalla legge, essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene";

- quanto alla lamentata illegittimità dell'imposizione dell'IVA sulla cartella impugnata, in quanto la TIA (Tariffa Igiene Ambientale) ha natura tributaria e conseguentemente è esente dall'IVA si rileva che la Corte Costituzionale ha emesso la sentenza 238/2009, che ha riconosciuto alla TIA natura tributaria, come la "vecchia" Tassa Rifiuti (TARSU), e scrivendo fra le motivazioni della sentenza che la TIA non verrebbe assoggettata all'applicazione dell'Iva. La Corte Costituzionale con tale sentenza non si è però pronunciata circa la presunta illegittimità dell'applicazione dell'Iva sulla Tia, ma ha affrontato la questione di legittimità costituzionale che attribuiva alle Commissioni Tributarie la giurisdizione a risolvere le controversie in materia di Tia. In ogni caso, però, ad oggi non è stata espressamente abrogata né dalla Corte Costituzionale né dal Parlamento la norma che fissa al 10% l'aliquota Iva sulle prestazioni di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani contenuta nella normativa sull'IVA;

-appare,infine, del tutto ingiustificata la contestazione inerente l'illegittimità della cartella per carenza assoluta di motivazione in violazione degli artt. 3 L. 241/90 e 7 L. 212/00, in quanto in essa sono chiaramente indicati gli importi richiesti iscritti a ruolo, la causale, l'ente creditore, l'immobile oggetto di tassazione ed i relativi metri quadrati dello stesso.

La Commissione ritiene, pertanto, non accoglibile il presente ricorso e, considerata la materia trattata, compensabili le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge il ricorso.

Spese compensate.

Genova, 03.10.2011

IL GIUDICE RELATORE

( Dr. Angelo SCANU )



IL PRESIDENTE  
(Dr. Luigi Rovelli)

***Sentenza 236/10/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Mignone, Relatore: Penna***

Intitolazione:

- 1. RISCOSSIONE – cartella di pagamento – notificazione irreperibilità relativa – termini per l’impugnazione decorrenza.**
- 2. RISCOSSIONE – cartella di pagamento – termini per la notificazione - decadenza**

Massima:

- 1. Nel caso di irreperibilità “relativa”, il termine per impugnare l’atto notificato decorre, per il destinatario, dal ricevimento della raccomandata informativa o, comunque, trascorsi dieci giorni dalla sua spedizione.*
- 2. Ai sensi dell’art. 25 d.p.r. n. 602/1973, la notifica della cartella di pagamento deve essere effettuata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 602/1973, Art. 25



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 2836/10

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI GENOVA

SEZIONE 10

03/05/2011

ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

<input type="checkbox"/>	<b>MIGNONE</b>	<b>CLARA</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>PENNA</b>	<b>RICCARDO</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>MAZZA</b>	<b>ALFREDO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

236/10/11

PRONUNCIATA IL:

3 MAG. 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

23 GIU. 2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

Il Segretario  
*Alvaro Manno*

- sul ricorso n° 2836/10  
depositato il 22/10/2010

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 2007 00248388 03 IVA + IRAP 2004  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

SAMA ARREDAMENTI DI VADALA' PAOLA & MARTELLI FRANCESCO SNC  
VIA GALLESII 47 R 16163 GENOVA GE

**difeso da:**

AVV. LO CASTO CARLO  
PIAZZA DELLA VITTORIA 7/16 16121 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0482007 0024838803 IVA + IRAP 2004  
contro CONCESSIONARIO EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**difeso da:**

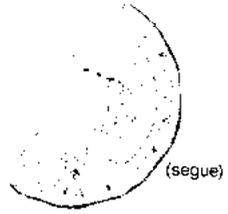
CALISI GIOVANNI  
VIA MARAGLIANO 10/6 16121 GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

SAMA ARREDAMENTI DI VADALA' PAOLA & MARTELLI FRANCESCO SNC  
VIA GALLESII 47 R 16163 GENOVA GE

**difeso da:**

AVV. LO CASTO CARLO  
PIAZZA DELLA VITTORIA 7/16 16121 GENOVA GE



**SEZIONE**

**N° 10**

**REG.GENERALE**

**N° 2836/10**

**UDIENZA DEL**

**03/05/2011**

**ore 09:30**

### Svolgimento del processo e motivi della decisione

L'oggetto del ricorso è la cartella di pagamento n.04820070024838803 relativa ad I.V.A., sanzioni ed interessi, recante l'importo complessivo di € 928522,30 oltre compensi di riscossione e spese di notifica.

La società ricorrente impugna la cartella di pagamento indicata in epigrafe sulla scorta di una serie di rilievi che, a suo dire, ne inficerebbero la stessa validità ed esistenza.

La maggior parte delle doglianze riguardano in maniera palese ed inequivoca, profili di responsabilità attinenti al solo Agente per la Riscossione anch'esso evocato in giudizio.

Per gli asseriti vizi che si riferiscono più strettamente all'operato dell'Agenzia delle Entrate, l'Ufficio confermando il proprio operato, ribadisce nelle sue controdeduzioni come le relative contestazioni siano destituite di qualsivoglia fondamento giuridico, derivandone così la piena legittimità del ruolo e del conseguente pedissequo atto impositivo.

La Società Ricorrente eccepisce in via principale i seguenti rilievi:

- Sull'asserita tardività della notifica della cartella di pagamento, in quanto esso sarebbe stato inviato e recapitato alla contribuente ben oltre il termine massimo ex lege previsto.
- Sulla nullità della cartella per mancanza di riferimenti circa le modalità di impugnazioni ed i destinatari della stessa.
- Sull'asserita nullità della cartella per mancata indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione dell'atto.

- 
- Sull'omessa comunicazione del c.d. avviso bonario.
  - Sul merito della pretesa tributaria circa gli importi iscritti a ruolo, la controparte in più punti del suo ricorso afferma curiosamente di non capire da dove derivi il recupero posto in essere dall'Ufficio né, addirittura, se si tratti di importi non versati e/o versati solo parzialmente e/o versati tardivamente.

All'Udienza del 8 marzo 2011, il difensore colto da improvviso malore, non aveva potuto presenziare, e successivamente produceva istanza di rimessione in termini, con fissazione, di una nuova udienza di trattazione della causa. La Commissione, esaminata l'istanza del difensore e controllata la documentazione ospedaliera a corredo della stessa, provvedeva a rifissare l'udienza pubblica di trattazione del ricorso in data 3 maggio 2011.

All'odierna udienza la Ricorrente ha insistito nelle richieste, l'Ufficio Finanziario, chiedeva la conferma del proprio operato, mentre l'Agente di Riscossione, evidenziava che il ricorso era inammissibile, siccome proposto il 67esimo giorno successivo la notifica, tenuto conto che la notifica della cartella si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo comunale, e dunque il giorno 2 giugno 2010, come si evince dall'affissione avvenuta dall'uno al due giugno 2010,

La Commissione ha visto gli atti ed ha sentito le parti intervenute, rileva che le controdeduzioni in atti e le argomentazioni dell'agente di Riscossione non siano convincentemente tali da determinare alla Commissione il giudizio di inammissibilità del ricorso. Nel caso di



specie, il primo giorno utile in cui la SAMA Divisione Arredamenti Navali S.n.c. poteva prendere cognizione della cartella era il 10 giugno 2010, data in cui era stata consegnata la raccomandata con l'avviso di deposito della stessa presso la Casa Comunale di Ponzone (Alessandria) come da relativo rapporto delle Poste e fisicamente ritirata il giorno 12 giugno 2010.

Il termine per impugnare la cartella di pagamento per il contribuente, nel caso in reperibilità relativa, decorre dal giorno del ricevimento della raccomandata informativa o, comunque, decorsi 10 giorni dalla spedizione ( principio ribadito dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza 63/2011).

Ne deriva che il ricorso, non è tardivo, essendo stato regolarmente spedito per raccomandata con A.R. alle controparti in data 23 settembre 2010 ovvero un giorno prima della scadenza.

Dopo aver esaminato la prima eccezione presentata dall'Agente di Riscossione, il Collegio, in via preliminare senza soffermarsi sul merito della causa, rileva che la cartella esattoriale qui impugnata, andava effettuata al contribuente da parte del Concessionario, a pena di decadenza dalla pretesa di pagamento, entro il 31 dicembre 2008 (ovvero entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, avvenuta nel 2005), ai sensi dell'art.25 D.P.R. n.602/1973 e dell'art. 23 D.Lgs. 26 febbraio n.46/1999, non essendo consentito lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato.

Il ricorso deve essere accolto.



Circa le spese di giudizio, la Commissione ritiene che ricorrano giusti motivi per la compensazione.

P.Q.M.

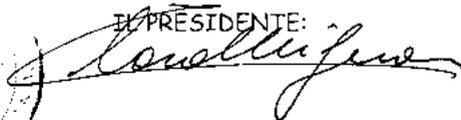
La Commissione, accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Genova, addì, 3 maggio 2011.

IL RELATORE:



IL PRESIDENTE:



***Sentenza 82/3/2011 Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia - Presidente: Sgambati, Relatore: Cozzani***

Intitolazione:

**RISCOSSIONE- cartella di pagamento – rateazione di importi eccedenti i 50.000 € - fideiussione – versamento di una somma legittimo – buona fede del contribuente ex art. 10 L.212/2000 sussiste.**

Massima:

*Tenuto conto dell'art. 10 della L. 212/2000, ha operato in completa buona fede, con l'intenzione di far fronte alle proprie obbligazioni e nel rispetto delle indicazioni e prescrizioni dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente che, successivamente al ricevimento della comunicazione di irregolarità, effettua un primo versamento per rendere l'importo dovuto inferiore ad € 50.000, ed ottenerne così la rateazione senza dover prestare la fideiussione prevista per gli importi eccedenti tale somma.*

***Riferimenti normativi:*** L. 212/2000, Art. 10



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI LA SPEZIA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SGAMBATI	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	COZZANI	ENRICO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CARLI	CARLALBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 1177/10  
depositato il 18/11/2010

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 05620100004233115 IRPEF + IRAP 2006  
contro AG.ENTRATE UFFICIO TERRITORIALE DI LA SPEZIA

proposto dal ricorrente:

MARTELLI GIANNA  
VIA PIANO DI VEZZANO 33 19020 VEZZANO LIGURE SP

difeso da:

FRUNZO GIANLUCA  
VIALE ITALIA 557 19126 LA SPEZIA SP

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1177/10

UDIENZA DEL

18/03/2011

ore 09:00

SENTENZA

N°

82 / 3 / 11

PRONUNCIATA IL:

18-03-11

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

24-06-11

Il Segretario

Il Segretario  
Roberto Martini

*[Handwritten signature]*

La signora Martelli Gianna ricorre avverso la cartella esattoriale n. 056 2010 00042331 15 con la quale l'Agenzia delle Entrate della Spezia richiede il pagamento di € 54.673,97 e seguito della liquidazione del modello UNICO 2007 ai sensi dell'art. 36 bis del DPR 600/73 e dell'art. 54 bis del DPR 633/72.

La ricorrente non ha contestato la debenza delle somme richieste e quindi il merito della pretesa tributaria, né successivamente al ricevimento della comunicazione di irregolarità, né con il ricorso in esame; tuttavia la vertenza si è insabbiata sulle modalità di pagamento delle somme dovute.

La ricorrente, successivamente al ricevimento della comunicazione di irregolarità con la quale le veniva richiesto di versare € 50.598,00 per maggiori imposte, sanzioni ed interessi, si recava presso l'Ufficio per verificare la procedura per la completa estinzione del debito. Il pagamento della somma suddetta poteva essere rateizzato e la ricorrente, dietro suggerimento dell'Ufficio, aveva effettuato un primo versamento di € 1.428,79, per rendere l'importo dovuto inferiore ad € 50.000,00 ed ottenerne la rateizzazione senza dover prestare la fidejussione prevista per le somme eccedenti tale somma; successivamente aveva effettuato, nei termini previsti dal piano rateale, i primi quattro versamenti per un totale di € 10.005,00.

Ritenendo di aver operato correttamente ed in linea con quanto richiesto dall'Agenzia delle Entrate, la ricorrente sostiene di non comprendere il motivo dell'emissione della cartella esattoriale impugnata e comunque chiede che venga riconosciuta la sua buona fede.

L'Ufficio tiene invece a precisare, come già specificato nella risposta alla richiesta di sgravio della cartella in oggetto che, per rateizzare le comunicazioni di irregolarità pari o superiori ad € 50.000,00, è necessario prestare fidejussione e che il suddetto importo non può in nessun modo essere ridotto al fine di evitare la presentazione della stessa. L'Ufficio sostiene inoltre che il versamento di € 1.428,79 non risulta effettuato all'Anagrafe Tributaria e dichiara di aver provveduto allo sgravio parziale delle somme già versate dalla ricorrente (4 rate trimestrali dell'importo di € 2.458,46 ciascuna), iscrivendo successivamente a ruolo l'intera somma dovuta, in unica soluzione.

Questo Collegio osserva preliminarmente che, come è provato dalla documentazione allegata al ricorso, il versamento di € 1.428,79 risulta effettuato dalla ricorrente presso la Cassa di Risparmio di Carrara - filiale della Spezia, in data 17.09.2009, con l'indicazione dei codici relativi al pagamento di addizionale Irpef riferita all'anno 2006, più sanzioni ed interessi. Successivamente a tale versamento il debito iniziale di € 50.598,00 veniva ridotto ad € 49.169,21 e su tale importo era stata impostata la rateazione in venti rate trimestrali di € 2.458,46 ciascuna, più interessi. In base al suddetto piano di rateazione la ricorrente aveva iniziato a far fronte ai propri impegni versando con regolarità le prime quattro rate. La ricorrente ha quindi operato in completa buona fede, con l'intenzione di far fronte alle proprie obbligazioni e nel rispetto delle indicazioni e prescrizioni dell'Agenzia delle Entrate. Quindi, tenuto conto che l'art. 10 della legge 212/2000 stabilisce che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede, questo Collegio ritiene che il ricorso in esame meriti di essere accolto.

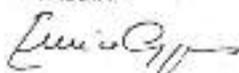
Per la peculiarità della questione oggetto del ricorso si ritiene che sussistano giusti motivi per dichiarare compensate tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

Annulla la cartella impugnata.

Compensa le spese.

Il relatore



Il presidente



***Sentenza 300/4/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Ghigliazza, Relatore: Ghigliazza***

Intitolazione:

**Misure cautelari – Iscrizione ipoteca o sequestro conservativo  
– Presupposti – Periculum in mora – Insussistenza**

Massima:

*L'adozione delle misure cautelari in materia tributaria e, in particolare, dell'ipoteca legale e del sequestro conservativo di beni immobili a garanzia del pagamento delle imposte accertate presuppone - oltre che l'indicazione del titolo in base al quale si procede, della somma per la quale si intende procedere e della misura cautelare che si intende ottenere - il cd. periculum in mora, ovvero il fondato timore di perdere la garanzia del credito durante il tempo necessario per la riscossione. Ne consegue che, in assenza di elementi, fatti e comportamenti reali (e non solo ipotetici) del contribuente finalizzati a monetizzare i beni disponibili, così sottraendoli ad eventuali azioni esecutive del concessionario della riscossione, va respinta l'istanza dell'Agenzia ad ottenere l'autorizzazione ad iscrivere ipoteca legale su beni immobili del contribuente.*

**Riferimenti normativi:** D. Lgs. 472/97, art. 22  
Circolare Ministeriale 10.7.1998 n. 180/E



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **GENOVA**

SEZIONE 4

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 1048/11

UDIENZA DEL

16/05/2011

ore 09:00

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

- |                          |                   |                 |                              |
|--------------------------|-------------------|-----------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>GHIGLIAZZA</b> | <b>ANTONIO</b>  | <b>Presidente e Relatore</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>GRAZIANO</b>   | <b>FABIO</b>    | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> | <b>MAZZARINO</b>  | <b>GIROLAMO</b> | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> |                   |                 |                              |

300

PRONUNCIATA IL:

16 MAG 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

23 GIU 2011

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sulla richiesta di misure cautelari e conservative iscritto nel R.G.R con n.1048/11 depositato il 07/04/2011, ricevuta S - /2011
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° PROT.87552 IRPEF proposto dall'ufficio AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

Il Segretario

**controparte:**

SANTAGADA ANGELO  
VIA ROLLINO 2 16100 GENOVA GE

**difeso da:**

LOVISOLO ANTONIO  
VIA ROMA, 3/2 16100 GENOVA GE

A seguito dell'avviso degli avvisi di accertamento notificati il 31/01/2011 relativi agli anni 2004- 2005- 2006 - 2007 - 2008 , sono stati accertate violazioni alla normativa tributaria con un conseguente debito di imposte e sanzioni oltre ad interessi per un importo totale di €. 356.604,73, a seguito di tali accertamenti l'Agenzia delle Entrate ritenendo fondato il pericolo di sottrazione alla rifusione del debito ed al pagamento delle imposte accertate, ha richiesto l'autorizzazione ad iscrivere ipoteca sui beni immobili individuati e descritti fino alla concorrenza della somma dovuta di €. 356.604,73 oltre interessi maturati e maturandi a garanzia dei crediti indicati nella domanda presentata e cioè sul fabbricato sito in Genova Via Superiore Briscata 1 piano terra foglio 41 particella 193 cat. A/4 classe 4° vani 3 rendita €. 193,67; fabbricato Genova Via Rollino 2 foglio 51 particella 230 e 605 cat A/4 classe 4° vani 3,5 rendita €. 225,95 e terreni iscritti alla sezione 3 foglio 51 particelle 228 231 classe 2° mq 190 e mq 1010 R.D €. 0,74 ed €. 18,26, R.A. €. 0,44 e €. 10,69, avverso tale richiesta, il contribuente ha presentato una memoria depositandola il 14/4/2011 con la quale ha evidenziato la carenza del periculum in mora, anzi l'assoluta assenza dello stesso non essendo provato alcunchè al riguardo ed esistendo comunque un danno grave per il deducente in caso di concessione della richiesta di iscrizione ipotecaria, chiedendo per tanto la reiezione della richiesta.

All'odierna udienza le parti hanno insistito come nei rispettivi atti e la Commissione visto l'art. 22 del Dlgs 18/12/97 n. 472 rileva che l'ipoteca legale e sequestro conservativo sono previsti sia nel diritto civile che nel diritto penale quali mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale, essi infatti sono finalizzati ad assicurare il futuro pagamento della somma dovuta in adempimento di un'obbligazione volontariamente contratta ovvero derivante da un provvedimento dell'autorità giudiziaria o dalla legge.

L'art. 22 del Dlgs 18/12/97 n. 472 contenente le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie ha operato una profonda revisione del procedimento di adozione delle misure cautelari in materia tributaria rispetto a quanto previsto dalla precedente legge n. 4 del 1929 precisando i presupposti che devono sussistere per la loro applicazione e rimettendo i relativi poteri al giudice tributario (e in mancanza di giurisdizione di quest'ultimo al giudice ordinario)

Con circolare ministeriale 10/7/98 n. 180/E, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il procedimento di applicazione della misura cautelare deve essere attivato mediante istanza motivata che deve contenere: 1) l'indicazione del titolo in base al quale si procede, 2) l'indicazione della somma per la quale si intende procedere, 3) le ragioni che giustificano il timore di perdere la garanzia del credito durante il tempo necessario per la riscossione, 4) la misura cautelare che si intende ottenere 5) l'individuazione e descrizione del provvedimento invocato.

Come è agevole osservare tra i presupposti per concedere l'ipoteca l'art. 22 cit. richiede il fondato timore di perdere la garanzia del credito" indubbiamente il concetto di "fondato timore" utilizzato dall'art. 22 Dlgs n. 472/97 impone la sussistenza e la disponibilità di elementi plurimi che devono convergere tutti nell'unica direzione di convincere i funzionari dell'Amministrazione finanziaria e conseguentemente il giudice tributario a ritenere reale e non meramente ipotetico il rischio di comportamenti del contribuente finalizzati a monetizzare i beni disponibili al fine di sottrarli ad eventuali azioni esecutive del concessionario della riscossione incarica di procedere al recupero anche forzoso del quantum debeatur.

La richiesta dell'Ufficio è basata sul credito erariale e sull'elemento soggettivo derivante dal comportamento del contribuente che potrebbe far temere la sottrazione delle garanzie, orbene rilevato che il credito erariale di €. 356.604,73, trova capienza nei valori dei beni immobili descritti nella richiesta di ipoteca e manca completamente l'elemento soggettivo derivante dal temuto comportamento infatti non è stato portato nessun elemento in relazione a fatti attribuibili a comportamenti tesi a sottrarre i beni ad eventuali azioni esecutive dell'amministrazione finanziaria non c'è o quantomeno non è stato provato alcun fondato timore richiesto come requisito essenziale dal citato art. 22 L. 472/97 e pertanto è ritenuto non esistente il periculum in mora per la sottrazione delle garanzie del credito dell'agenzia.

In relazione anche a difformi sentenze in merito si ritiene equo compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

Respinge la richiesta misura cautelare. Spese compensate.

Genova, 16/05/2011



Presidente - Relatore  
Antonio Giugliuzza



## SANZIONI

***Sentenza 95/2/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Schito, Relatore: Lomazzo***

Intitolazione:

**SANZIONI – mancata emissione ricevuta fiscale – entità sproporzione rispetto alla gravità del fatto – riduzione sussistenza**

Massima:

*La sanzione irrogata dall'Ufficio per la riscontrata violazione dell'emissione di ricevute fiscali deve essere ridotta alla metà del minimo edittale, in applicazione dell'art. 7, c. 4, d.lgs. n. 472/97, qualora sussistano eccezionali circostanze che la rendano sproporzionata rispetto alla gravità del fatto commesso (nella specie, l'Ufficio aveva irrogato la sanzione di € 1.032,00 ad un contribuente, venditore ambulante, che non svolgeva l'attività con modalità "itinerante" cioè su più piazze mercatali – che, come tale, gli avrebbe consentito di rilasciare semplicemente uno scontrino "manuale" - bensì la esercitava su di un'area di posteggio "fissa" dietro licenza comunale – essendo, come tale, tenuto invece a dotarsi di misuratore fiscale. La Commissione, valutando la complessità della normativa, la buona fede del contribuente e l'assenza di precedenti, ha ridotto la misura della sanzione irrogata in quanto ritenuta sproporzionata).*

***Riferimenti normativi:*** D.Lgs. 472/1997, Art. 7, comma 4



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

Di SAVONA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>SCHITO</b>	<b>ANTONIO</b>	Presidente
<input type="checkbox"/>	<b>LOMAZZO</b>	<b>GUIDO</b>	Relatore
<input type="checkbox"/>	<b>CAPUTO</b>	<b>BENEDETTO</b>	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 512/10  
depositato il 10/05/2010

- avverso ATTO DI CONTESTAZIONE n° TL9C00300163 SANZ.AMMINISTR.  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI SAVONA

proposto dal ricorrente:

BAROLO IADER  
VIA CUNEO 6/15 17100 SAVONA SV

N° 2

REG.GENERALE

N° 512/10

UDIENZA DEL

25/03/2011

ora 11:00

SENTENZA

N°

95

PRONUNCIATA IL:

25/3/11

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

9 MAR 2011

Il Segretario

COMMISSIONE TRIBUTARIA  
PROVINCIALE SAVONA

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Sig. BAROLO Iader, residente in Savona, ha proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Savona. La controversia attiene ad atto di contestazione n.TL9CC00300163, notificato l'8.03.2010 e riguardante violazione di obblighi strumentali, prevista dalla L.249/76 in combinato disposto dei DD.MM.13.10.79 e 2.07.80 nonché della L.18 del 1983 e sanzionata ai sensi del comma 5° art.11 del D.Lgs.471/97. In particolare, con l'atto è stata contestata l'avvenuta "omessa installazione del misuratore fiscale", come rilevata dalla G. di F. di Alessandria, di cui a p.v.c. del 23.01.2010, che ha comportata l'irrogazione della sanzione di euro 1.032,00.

- Il Ricorrente, tempestivamente impugnato l'atto, ne ha chiesto l'annullamento.

Egli non era tenuto ad adottare il misuratore fiscale, in quanto venditore ambulante di "abbigliamento usato" con volume di affari annuo non superiore ai 4.000,00 euro, impegnato nei mercati settimanali nei comuni di Savona, Alessandria, Busalla e Celle Ligure. L'art.8 del D.M.21.12.92, prevede che, per soggetti commerciali del detto tipo, lo scontrino fiscale possa essere emesso in via alternativa o mediante misuratore o mediante ricevute "mammi".

- L'Agenzia delle Entrate resistente si è costituita in giudizio in data 22.06.2010, chiedendo la reiezione del ricorso, con condanna di controparte alle spese di lite.

Il Contribuente non ha data dimostrazione di svolgere l'attività in modo itinerante, su più piazze mercatali. Egli, diversamente, è risultato potersi avvalere di "un'area di posteggio fissa" presso il mercato all'aperto di Alessandria (come da licenza n.1484 rilasciata da detto Comune).

In tali casi, è fatto obbligo al commerciante di dotarsi di misuratore fiscale. In concreto, la forma di commercio ambulante esercitata non è riconducibile a quella prevista dall'art.1 comma 2 lett.c) della L.112/91, che regola la materia. Il tipo di commercio ambulante svolto dal Sig.Barolo è da qualificare, secondo la modalità di cui alla lett.b) dello stesso art.1 comma 2, ossia fra quelli che si avvalgano di "concessione di area per un periodo pluriennale, per essere utilizzata solo in uno o più giorni alla settimana".

- All'odierna udienza di c.c. il Collegio, preso atto delle ragioni e conclusioni delle parti, ha assunta a decisione la vertenza.

### MOTIVI

- La domanda di annullamento dell'atto si presenta, allo stato degli atti, inaccoglibile.

La lettera della norma che individua le tipologie di commercio ambulante, art.1 della L.112/91, consente di evidenziare come: - il tipo di commercio esercitato dal Contribuente, quanto meno in riferimento al mercato su area pubblica (P.zza Garibaldi), nel Comune di Alessandria, dovesse qualificarsi secondo la tipologia di cui alla lett.b) del secondo comma del citato articolo.

Il Sig.Barolo, infatti, poteva contare su un "posto fisso" autorizzato in base al Provvedimento n.1484 del 12.05.2008 (prodotto in giudizio), per il mercato settimanale del sabato. Del resto, Egli non ha provato nulla di differente, neppure quanto agli altri mercati.

Per cui, il tipo di commercio ambulante svolto, non rientrava fra quelli definibili come "itineranti", ai sensi della lett.c) dell'art.1 comma secondo L.112/91. Lettera, espressamente richiamata dall'art.8 del D.M.21.12.92, che ha prevista la facoltà alternativa di emissione manuale dello scontrino fiscale, solo per tale tipo di commercio su aree pubbliche.

- Diversamente, appare essere sproporzionata alla gravità del fatto, l'entità minima della sanzione, come irrogata dall'Ufficio (euro 1.032,00). La non agevole comprensione della norma, che avrebbe consentita la compilazione manuale delle ricevute (art.8 D.M.21.12.92), da giustapporre all'esatta valutazione anche del disposto del comma secondo dell'art.1 della L.112/91, ha agevolata la convinzione erronea dell'ambulante. Il quale, stante l'assenza di contestazioni per analoghe violazioni (vista la mancata indicazione, nell'atto oggetto di giudizio, di eventuali precedenti idonei ad incidere sull'entità della sanzione) ha ritenuto di agire nel rispetto della norma. Per cui, nel caso di specie, possono considerarsi venute in essere circostanze idonee a giustificare, in via di eccezione, la facoltà di concedere la riduzione alla metà del minimo, della penalità inflitta. Come consentito dall'ultimo comma dell'art.7 D.Lgs.472/97. Alla parziale riduzione della sanzione, consegue anche la compensazione delle spese di giudizio.

La Commissione

P. Q. M.

In parziale accoglimento del ricorso, determina la sanzione nella misura della metà di quella irrogata. Spese compensate.

Savona, 25 marzo 2011

IL RELATORE

DR. G. LOMAZZO

IL PRESIDENTE

*[Firma]*

***Sentenza 102/2/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Presidente: Schito, Relatore: Caputo***

Intitolazione:

**SANZIONI – iscrizione a ruolo a carico del socio liquidatore  
responsabilità per l'imposta dovuta dalla società – previa  
notifica di atto di accertamento – necessità – estensione della  
responsabilità anche per le sanzioni - esclusione**

Massima:

*Ai sensi dell'art. 36 del d.p.r. n. 602/1973 la responsabilità degli amministratori, dei liquidatori e dei soci delle società aventi personalità giuridica riguarda solamente le imposte dovute da quest'ultime e deve essere accertata (ai sensi del comma 5 dell'art. 36 cit.) con specifico atto motivato e regolarmente notificato. Inoltre, l'art. 36 cit. limita la responsabilità degli amministratori, liquidatori e soci alle sole imposte e non anche alle sanzioni, non essendo consentita una sua interpretazione estensiva, tanto più che ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472/97 e dell'art. 7 del d.l. n. 269/2003 le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.*

***Riferimenti normativi:*** D.P.R. 602/1973, Art. 36

D.Lgs. 472/1997, Art. 5

D.L. 269/2003, Art. 7



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 510/10

UDIENZA DEL

26/03/2011

ore 11:50

SENTENZA

N° 1

109

PRONUNCIATA IL:

28/3/11

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL:

3 MAG 2011

Il Segretario

SEGRETERIA TRIBUNALE  
di Savona

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI SAVONA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento del Signor:

**SCHITO ANTONIO** **Presidente**

**CAPUTO BENEDETTO** **Relatore**

**LOMAZZO GUIDO** **Giudice**

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 510/10  
depositato il 07/05/2010

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820090317413516002 SANZ'AMMINISTR. 200  
contro AG.ENTRATE DIR. PROV. UFF. CONTROLLI SAVONA

proposto dal ricorrente:

MORINELLO FRANCO  
VIA PAOLO BOSELLI 5 SC DX 17100 SAVONA SV

difeso da:  
BOSCO FRANCESCO

VIA SUSA 42 10138 TORINO TO

altre parti coinvolte:  
CONC. EQUITALE ESATHI S.P.A.  
VIA DELL'INNOVAZIONE, 1/B 20126 MILANO MI

difeso da:  
DAGLIA AVV. ANDREA UMBERTO

VIALE INNOVAZIONE 1/B 20100 MILANO MI

La controversia verte sulla cartella di pagamento n.068 2009 03174135 16/002 di € 107.171,67 notificata al contribuente sig. MORINELLO Franco da parte della società EQUITALIA ESATRI S.P.A. - Agente della riscossione dei tributi per la Provincia di Milano.

La citata cartella concerne l'iscrizione a ruolo, da parte dell'Agenzia delle Entrate (Ufficio), di sanzioni amministrative relative all'avviso di accertamento n.R4M030400153/2007, che era stato emesso in capo alla società LE VELE S.R.L. con sede legale in Milano, per il periodo d'imposta 2000, ed impugnato dal legale rappresentante pro tempore con ricorso R.G.R. 636/07, che è stato deciso dalla Sez.I di questa Commissione Tributaria con la sentenza n.263 del 30/10/2008 depositata il 11/12/2008.

Il contribuente, già socio e poi liquidatore della cessata società LE VELE S.r.l., tramite difensore delegato, ha impugnato la richiamata cartella nei confronti dell'Ufficio e dell'Agente della riscossione.

Il difensore del ricorrente ha evidenziato ed eccepito:

1) in premessa -

\* l'origine dell'iscrizione a ruolo;

\* che l'iscrizione della sanzione sarebbe stata effettuata in via provvisoria, in pendenza del contenzioso, ai sensi dell'art.68 del D. Lgs.n.546/92;

2) in fatto -

\* che la società LE VELE S.r.l. è stata estinta il 7/02/2009, ai sensi dell'art. 2495 C.C.;

\* ha richiamato la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n.4062/2010 con la quale è stato stabilito che "la cancellazione dell'iscrizione nel registro delle imprese determina l'effetto dell'estinzione irreversibile di qualunque soggetto societario.";

\* la cancellazione della società costituirebbe l'estinzione della stessa; di conseguenza la cartella di pagamento notificata alla società (cancellata) risulta essere inesistente, poiché non sussisterebbe il destinatario del provvedimento.

3) in diritto ha eccepito:

\* la carenza di motivazione della cartella di pagamento, poiché sarebbe stata notificata al ricorrente senza alcuna indicazione del titolo in base al quale sarebbe tenuto al pagamento della pretesa;

\* l'assenza dei presupposti legittimanti l'iscrizione a ruolo;

- la cartella doveva esser emessa a carico della soc. LE VELE S.r.l., già destinataria del citato avviso di accertamento, nella qualità di soggetto debitore;

- l'intestazione della cartella al ricorrente, persona fisica, non sarebbe legittima;

- nella fattispecie, mancherebbe il presupposto di coobbligazione a carico del soggetto intestatario della cartella di pagamento in questione; - non ricorrerebbe neppure il caso di responsabilità dei liquidatori o amministratori, previsto dall'art.36 del D.P.R.n.602/73, perché non risulterebbe indicata negli avvisi di accertamento; inoltre, ai motivi della presunta coobbligazione del ricorrente non risulterebbero indicati né negli atti presupposti, né nella cartella di pagamento;

\* che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società con personalità giuridica sarebbero esclusivamente a carico di essa, ai sensi dell'art.7 del D.L.n.269/2003 (legge n.326/2003);

Il difensore del ricorrente ha chiesto l'annullamento dell'iscrizione a ruolo contenuta nella cartella di pagamento. L'Ufficio con nota depositata il 8/07/2010 si è costituito in giudizio ed ha presentato le contro deduzioni;

\* ha confermato la legittimità dell'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art.68 del D.Lgs.n.546/92, in esito alla citata sentenza emessa da questa Commissione Tributaria in capo alla società LE VELE S.r.l.

\* ha confermato la legittimità della notifica della cartella di pagamento al sig. MORINELLO Franco, liquidatore della indicata società in diritto;

1) ha dato atto che la società LE VELE è stata cancellata dal registro delle imprese in data 7/02/2009 e quindi, si è estinta, ricorrendo nel caso, quanto stabilito dalla sentenza n.4062 del 22/02/2010 della Corte di Cassazione; ma allo stesso tempo ha obiettato che il sig. MORINELLO, quale liquidatore della società, sarebbe stato illimitatamente responsabile per i debiti della stessa società ancora esistenti al momento della sua cancellazione ed, inoltre, sarebbe stato potenzialmente limitatamente responsabile anche in quella di socio della stessa società al momento della cancellazione;

\* l'Ufficio ha eccepito che la responsabilità del sig. MORINELLO sussisterebbe ai sensi dell'art.2495, comma 2, del C.C. secondo cui "dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono fare valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi";

\* l'Ufficio, con l'esposizione della cronologia degli eventi, ha inteso dimostrare la responsabilità del sig. MORINELLO poiché il mancato pagamento del debito stabilito nella citata sentenza sarebbe dipeso da colpa grave del liquidatore, che già conosceva l'esito del giudizio in data precedente (11/12/2008) e quella della cancellazione della società (7/02/2009) ed avrebbe proceduto senza curarsi della pre-

- ha evidenziato che si è lepto ritenere che la scelta di cancellare la società sia stata dettata dall'intenzione di sottrarre la società dall'obbligazione tributaria;

- che tale comportamento sarebbe ancora più evidente poiché i soci, successivamente al ricevimento della notifica dell'avviso di accertamento in capo alla società (L.E. VELE), hanno scelto di cedere le quote sociali;

\* ha respinto le eccezioni del ricorrente, che intenderebbe escludere la sua obbligazione con la società, mentre sarebbe responsabile ex art. 2495 C.C. per l'art. 10 D.Ln. 269/2003;

- ha evidenziato che neppure avrebbe rilevanza il disposto dell'art. 7 del D.Ln. 269/2003;

\* per il resto, tale norma riguarderebbe solo le ipotesi di sanzioni amministrative applicate direttamente ad una persona fisica in relazione a violazioni commesse da una persona giuridica;

L'Ufficio ha chiesto il rigetto del ricorso.

La società Equitalia Esatri S.p.A. con nota del 22/10/2010 si è costituita in giudizio;

\* il difensore delegato:

- ha precisato che nel ruolo predisposto dall'Ente impositore, sono stati iscritti la società L.E. VELE S.p.A. in liquidazione, quale obbligato principale e il sigg. DEL MASTRO MEONI Barbara e MORINELLO Franco, quali obbligati in solido;

- che solamente il ruolo intestato alla sig.ra DEL MASTRO è stato dichiarato nullo dalla stessa Ufficio;

- ha obiettato che sul merito dell'iscrizione a ruolo, l'Agente della riscossione sarebbe estraneo e che l'unico contraddittore sarebbe l'Ente impositore;

- ha evidenziato che, circa al contenuto della cartella di pagamento, i dati indicati risponderrebbero alla previsione normativa di contenuto minimo, necessario e sufficiente per l'esatta individuazione della pretesa dell'Ufficio; gli elementi indicati sarebbero quelli definiti dal modello ministeriale di cui al D.M. 28/6/1999 e successive modificazioni, che consentirebbero al contribuente di conoscere i motivi della richiesta di pagamento di conseguenza sarebbe infondata l'eccezione del ricorrente sulla carenza di motivazione della cartella, che peraltro dovrebbe essere imputabile all'Ente impositore e non al Concessionario;

(Cassazione Civile 3a Sezione Unite sentenza n. 11722 in data 14/05/2010)

Il difensore della Equitalia ha chiesto:

- in via preliminare, che sia confermato il difetto di legittimazione passiva dell'Agente della riscossione e che sia dichiarata inammissibile l'opposizione del ricorrente;

- nel merito, il rigetto del ricorso nei confronti della Equitalia, stante la correttezza del proprio operato;

Tutte le parti hanno chiesto la rifusione delle spese di causa.

Sono presenti in udienza il rappresentante della Agenzia delle Entrate e del ricorrente.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Esaminato il ricorso e la documentazione in atti.  
Sentite le parti.  
Questo Collegio osserva che oggetto della pretesa erariale trattasi esclusivamente di sanzione amministrativa, la cui iscrizione a ruolo ha origine a seguito di avviso di accertamento in n. R4M030400153/2007, relativo all'anno 2006, notificato il 22/03/2007 a carico della società LE VELE S.r.l. all'epoca con sede in Milano, che risulta essere stata messa in liquidazione il 21/07/2008 e cancellata dal registro delle imprese il 7/02/2009; iscrizione a ruolo conseguente alla sentenza n.263 depositata il 11/12/2008, emessa dalla Sez. I di questa Commissione Tributaria nonché inoppo-  
E' quanto si evince, l'Ufficio ha iscritta a ruolo la sanzione in questione, a carico della società LE VELE S.R.L. in liquidazione, quale obbligato principale, e dei sigg. DEL MASTRO MEONI Barbara e MORINELLO Franco, quali obbligati in solido; (quindi, quest'ultimi, nella veste di soci) della società.  
Sull'iscrizione a ruolo in capo alla società, non è fatta menzione se la stessa sia stata oggetto della notifica della medesima cartella; invero, per l'Ufficio sarebbe stato impossibile rivolgersi preventivamente alla società, essendo stata estinta e cessata il 7/02/2009.

Inoltre, non è stato reso noto il motivo per cui l'Ufficio ha annullato il ruolo solamente nei confronti del socio DEL MASTRO, cui ha fatto seguito l'annullamento della cartella di pagamento sub. codice numero 6/001, avente lo stesso oggetto.

Quindi, risulta che la cartella di pagamento, impugnata con il presente ricorso, sia stata notificata in data 11/03/2010 al sig. MORINELLO Franco, in qualità di coobbligato solidale, essendo stato socio della S.r.l. LE VELE.  
Il Collegio rileva che l'Ufficio, a fronte delle ragioni dedotte dal ricorrente, abbia individuato - solamente in sede di costituzione in giudizio - il sig. MORINELLO Franco come liquidatore della cessata società, con richiamo alle norme del codice civile circa alla responsabilità di tale soggetto nella predetta qualità.

Premesso quanto sopra, è d'uopo il richiamo all'art.36 del D.P.R. n.602/73 che dispone in ordine alla responsabilità degli amministratori, dei liquidatori e dei soci delle società aventi personalità giuridica; responsabilità che, a i sensi del comma 5, deve essere accertata dall'Ufficio con atto motivato e regolarmente notificato. Inoltre, stante la circostanza che la citata norma prevede la responsabilità per le sole imposte dovute, tale non può essere riferita anche alle sanzioni, non essendo consentita una interpretazione estensiva; soprattutto in considerazione di quanto

disposto dall'art.3 comma 1 del D.Lgs.n.472/97. Circa alla colpevolezza, il Collegio richiama il combinato disposto di cui all'art.5 del D.Lgs.n.472/97 e art.7 del D.L.n.269/2003 (legge n.326/2003) che recita: "Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"; invero, nella fattispecie la sanzione è verosimilmente riconducibile alla società. Nel caso di cui trattasi, il Collegio rileva che la cartella di pagamento impugnata riportante la iscrizione a ruolo della sanzione in questione, notificata al sig. MORINELLO Franco non sia idoneamente motivata, poiché conterrebbe la specifica indicazione della responsabilità solidale del medesimo, unitamente a quella attribuita alla società e all'altro socio; responsabilità solidale che potrebbe verificarsi solamente in riferimento alle sole imposte su redditi e non alle sanzioni. Alla luce di quanto esposto, nel caso di specie, nei confronti del ricorrente non si applicabile la norma di cui all'art.2495 del C.C., in assenza della giusta individuazione del soggetto ritenuto debitore. Sulla chiamata in causa dell'Agente della riscossione dei tributi, il Collegio rileva che, nel caso di cui trattasi, alcuna eccezione può essere sollevata in ordine alla regolarità della cartella di pagamento. L'Agente della riscossione avrebbe operato in modo corretto riportando nella cartella i dati forniti dall'Ufficio.

Il ricorso è fondato. Il Collegio osserva che per la materia trattata sussistono ragioni particolari che consentono la compensazione delle spese di giudizio.

La Commissione si riserva ex art.35 D.Lgs. 546/92. Sciolta la riserva. Accoglie il ricorso. Spese di lite compensate. Savona, 16/05/2011.

**IL RELATORE**

**IL PRESIDENTE**

Dott. B. Caputo

Dott. A. Schito

*[Firma illeggibile]*

*[Firma illeggibile]*



## SUCCESSIONI

***Sentenza 113/7/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Caputo, Relatore: Caputo***

Intitolazione:

**IMPOSTA DONAZIONE SUCCESSIONE – Costituzione trust “trasparente” – Beneficiari trust – Costituzione rendita – Imposta successione donazione – Soggetto passivo - Esclusione – Imposta personale – Soggetto passivo – Conseguenze - art. 2, comma 47, L. 24 novembre 2006, n. 296 – art. 44, comma 1, lett. g-sexies, D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 – art. 73, comma 2, periodo 3, D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917**

Massima:

*La costituzione di una rendita a favore dei beneficiari di un trust “trasparente” costituisce reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito anziché ai fini dell’imposta di successione e donazione (Nel caso di specie, il contribuente (settlor), al fine di assicurare la sicurezza economica nei confronti dei beneficiari rappresentati dalla moglie e dai tre figli, con atto pubblico aveva istituito un trust “trasparente”, dotato di un fondo iniziale di 50mila euro, con pagamento della relativa imposta fissa. Tale fondo veniva aumentato grazie a una donazione di 5.573.000 euro, assoggettato ad imposta proporzionale. Il Trust erogava una somma di 7mila euro mensili a ciascuno dei quattro soggetti beneficiari. Lente impositore recuperava con avviso di liquidazione l’imposta di donazione relativa alla costituzione di rendita in favore dei beneficiari del trust).*

**Riferimenti normativi:** L. 296/2006, Art. 2, comma 47  
D.P.R. 917/1986, Art. 44, comma 1, lett. g sexies ed  
Art. 73, comma 2, periodo 3



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signor:

- |                          |                 |                     |                              |
|--------------------------|-----------------|---------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>CAPUTO</b>   | <b>ORESTE MARIO</b> | <b>Presidente e Relatore</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>AVEROLDI</b> | <b>LUCIANO</b>      | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> | <b>ASSANDRI</b> | <b>PIETRO</b>       | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> |                 |                     |                              |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n° 579/10 depositato l'01/04/2010
- avverso la sentenza n° 194/05/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GENOVA contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

LIA AMEDEO  
LARGO SAN GIUSEPPE 332 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

SEMINO GIORGIO DAVIGO DANIELE  
LARGO SAN GIUSEPPE 3/32 16121 GENOVA GE

**Atti impugnati:**

AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 08/1T/004590/000/P001 DONAZIONE 2008

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 579/10

UDIENZA DEL

06/04/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

113

PRONUNCIATA IL:

8/4/2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

20 MAG. 2011

Il Segretario

*Olivero*

Amedeo Lia ha proposto appello avverso la sentenza della Commissione provinciale di Genova che ha respinto il ricorso contro l'avviso di liquidazione per imposta di registro anno 2008.

L'appello è stato discusso in pubblica udienza.

A fondamento, l'appellante ha dedotto in fatto che:

con atto pubblico, ha istituito il Trust Chiara regolato da specifiche disposizioni fra le quali l'individuazione di "Beni in Trus" s.r.l come trustee;

al fine di assicurare la sicurezza economica della moglie e dei discendenti ed, in mancanza, il sostegno d'attività benefiche, ha dotato il Trust di un fondo, inizialmente, di importo pari ad euro 50.000, scontando la relativa imposta di registro in misura fissa, implementato in seguito con atto di donazione con la somma di 5.573.000,00 assoggettata alla relativa imposta (questa volta) proporzionale;

con l'avviso di liquidazione impugnato, l'Agenzia delle entrate ha provveduto al recupero dell'imposta di donazione relativa alla costituzione di rendita in favore dei beneficiari del trust pari a 287.955,00 euro [analiticamente: importo annuale della rendita (28.000,00 x 12 ) 336.000,00; base imponibile (33,33 volte l'importo annuale della rendita) euro 11.198.880,00; franchigia 4.000.000,00 euro; base imponibile al netto della franchigia 7.98.880,00 euro; imposta donazione (aliquota 4%) 287.955,00].

In diritto, lamenta l'appellante la violazione dell'art. 2, comma 47 e ss l. 24 novembre 2006 n. 286 di conversione d.l. 3 ottobre 2006 n. 262; nonché inesistenza della notifica non risultando dalla relata di notifica, eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c., l'affissione dell'avviso di deposito alla porta d'abitazione del destinatario dell'avviso di liquidazione.

Va sgombrato il campo dall'eccezione di rito. Il ricorrente si è comunque costituito in giudizio ed ha incentrato la richiesta di declaratoria di inesistenza della notifica sull'omessa indicazione nella relata dell'avvenuta affissione dell'avviso di deposito presso il Comune: ossia non nega che l'affissione vi sia stata attesoché l'ufficio ha depositato in giudizio la cartolina di ricevimento della raccomandata, inviata al ricorrente, a completamento dell'iter di notifica ex art. 140 c.p.c.

Nel merito l'appello è fondato.

Fonda la pretesa erariale la considerazione che presupposto dell'imposta di successione e donazione è l'incremento di ricchezza conseguito dal

beneficiario che si identifica (anche temporalmente) nel momento in cui questi è individuato quale destinatario dell'arricchimento.

In altri termini non sarebbe affatto necessario attendere l'erogazione (e il conseguente possesso) del beneficio patrimoniale.

Né, aggiunge l'ufficio, si prospetta la violazione del principio che vieta la doppia imposizione: le imposte sarebbero diverse, l'una sulle donazioni, l'altra sul reddito; e non avrebbero stesso presupposto, l'una donazione, l'altra rendita vitalizia.

In realtà, l'avviso di liquidazione impugnato e l'iter argomentativo seguito dall'ufficio non considerano l'effettivo trattamento fiscale del trust, che, di fatto, recepisce in diritto positivo la prassi operativa osservata dagli operatori e dalla stessa amministrazione finanziaria.

Entro gli stringenti limiti dell'economia della decisione, va chiarito, in disparte le questioni su natura giuridica del trust, causa e c.d. segregazione del patrimonio di dotazione, che nel caso in esame si è in presenza di un trust c.d. trasparente: il disponente (settlor) ha individuato esattamente i beneficiari (la consorte e i tre figli) prevedendo sia la somma di 7000,00 euro mensili in favore di ciascuno che, ove il fondo in trust divenisse insufficiente a coprire tali rendite, la cessazione del Trust.

Significativamente l'art. 44, comma 1, lett *g-sexies*, del TUIR, qualifica i redditi imputati ai beneficiari come redditi di capitale: ad essi si applicano le relative imposte.

Al di là della discussa e criticata qualificazione del reddito, certo è che in presenza del c.d. *trust fund*, ossia del trust che attribuisce il diritto pieno ed incondizionato dei beneficiari a percepire la ricchezza prodotta, circoscrivendo alla radice i poteri dispositivi del trustee, "i redditi conseguiti dal Trust... sono imputati (così recita l'art. 73 comma 2, TUIR) (per trasparenza) ai beneficiari".

A corollario consegue che:

- a) i beneficiari assumono la componente sostanziale della soggettività passiva d'imposta;
- b) i beneficiari sono tenuti ad includere la quota di reddito loro spettante nella propria dichiarazione dei redditi, nonché a liquidare e versare la relativa imposta;
- c) ai fini dell'imposta di successione e donazione (ossia per il caso che ne occupa) la distribuzione di reddito (come acutamente sottolineato da attenta dottrina, inspiegabilmente passata sotto silenzio da entrambe le parti in causa) non assume rilevanza in quanto, dopo la tassazione per

trasparenza, i redditi si configurano alla stregua di un patrimonio personale dei beneficiari.

Del resto, è significativo il fatto che nel caso in esame, a conferma della natura di trust trasparente, l'imposta di successione e donazione, in aderenza alla manifestazione di capacità contributiva colpita, è stata corrisposta (in conformità alla circolare ministeriale 48/E del 2007) al momento della costituzione del vincolo di destinazione, cioè in coincidenza con la dotazione patrimoniale del Trust Chiara.

La conclusione attinta è altresì coerente con la ricostruzione complessiva dell'istituto: solo nel caso di Trust opaco, ossia laddove la legittimazione passiva all'imposta grava in capo al Trust che assume su di sé autonomi poteri dispositivi e di gestione, le attribuzione ai beneficiari, dopo la tassazione, non costituiscono reddito assoggettabile ad imposizione sui redditi, ma patrimonio assoggettato alle imposte di successione e donazione.

È a riguardo sintomatico il dato normativo: l'art. 44 cit, non ha inserito questa fattispecie (c.d. trust opaco), con riguardo alla distribuzione dei proventi ai beneficiari, nella categoria reddituale di cui all'art. 44 cit.

D'altra parte, e conclusivamente, anche dal punto di vista civilistico mette conto sottolineare che le somme ricevute dai beneficiari non hanno genesi (sinallagmatica) dalla "cessione di capitale" né hanno durata certa e definita se non entro i limiti di capienza del fondo di dotazione del Trust.

La fattispecie diverge pertanto da quella tipizzata all'art. 1861 c.c., trasposta sul piano tributario all'art. 44, comma 1, lett. h) TUIR in cui è parola di "impiego di capitale" e di misura fissa e definita delle somme elargite.

Pertanto l'appello deve essere accolto.

Sussistono giustificati motivi per compensare le spese di lite

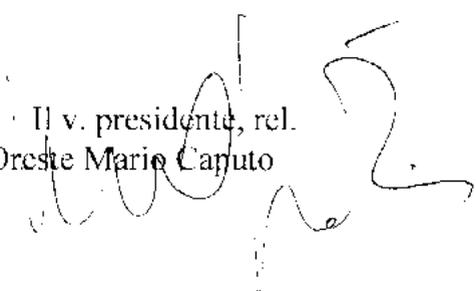
PQM

Accoglie l'appello.

Spese compensate.

Genova 8.04.2011

Il v. presidente, rel.  
Oreste Mario Caputo



*Sentenza 1/12/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Moraglia, Relatore: Del Santo*

Intitolazione:

**IMPOSTA DI SUCCESSIONE – valutazione dei terreni in virtù dell’art. 34 c. 3 D.Lgs. 346/90 – rettifica in aumento del valore dei cespiti ricevuti in successione – maggiori imposte ipotecarie e catastali – difformità tra i lotti rettificati e quelli presi a raffronto – sussiste – accertamento – illegittimo.**

Massima:

*E’ illegittima la rettifica del valore dei cespiti ricevuti in successione, avvenuta a seguito di valutazione ai sensi dell’art. 34 c. 3 D.Lgs. 346/90, alla quale conseguono maggiori imposte ipotecarie e catastali, qualora tra i lotti rettificati e quelli presi a raffronto la difformità sia notevole, sia sotto l’aspetto fisico che relativamente alla loro appetibilità dal punto di vista edificatorio.*

**Riferimenti normativi:** D. Lgs. 346/1990, Art. 34, comma 3



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

riunita con l'intervento dei Signori:

- MORAGLIA
- DEL SANTO
- LOCCI
- 
- 
- 
- 

GIACOMO

GIAN CARLO

LUCIANO

SEZIONE 12

Presidente

Relatore

Giudice

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 1702/09

UDIENZA DEL

13/12/2010

ore 10:00

SENTENZA

N°

1

PRONUNCIATA IL:

13 DIC. 2010

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

12 GEN. 2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 1702/09  
depositato il 16/09/2009  
- avverso la sentenza n° 79/04/2008  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di IMPERIA  
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIP. PROVIN. UFF. CONTROLLI IMPERIA

**controparte:**

FILIPPI ANNA

VIA DUCA DEGLI ABRUZZI 186 18038 SAN REMO IM

**difeso da:**

MEDURI DIANA

PIAZZA EROI SANREMESI 26 18038 SAN REMO IM

**Atti Impugnati:**

AVVISO DI RETTIFICA E LIQUIDAZIONE n° N.5 VOL. 988 SUCCESSIONE

Il Segretario

## Svolgimento del processo

Con l'atto in epigrafe indicato, l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Imperia, proponeva appello avverso la sentenza n. 78/04/08 della Commissione Tributaria Provinciale di Imperia, emessa all'udienza del 15.04.2008 e depositata il 27.05.2008. Appellati: Filippi Anna rappresentata e difesa dall'avv. Meduri Diana ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in p.zza Eroi Sanremesi 26 a Sanremo.

La vertenza nasce dalla denuncia di successione n. 5 vol. 988 in morte di Ausenda Aldo, successione apertasi in data 22.10.2004. In data 18.10/2006 l'Ufficio notificava agli eredi avviso con il quale, ai sensi dell'art. 34 comma 3 del D.lgs 346/90, rettificava il valore dei cespiti nn. 5, 6, 7, 8, 9, (in particolare i cespiti 5, 6 e 7 sono caduti in successione per la quota di  $\frac{1}{2}$ ) in euro 120,00/Mq contro i 4,10 euro mq dichiarati, liquidando contestualmente maggiori imposte ipotecaria e catastale ed irrogando le relative sanzioni.

Il contribuente ricorreva alla Commissione tributaria provinciale contestando la nullità o illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di analitica motivazione, oltreché erronea valutazione. Si costituiva tempestivamente l'Ufficio contestando la censura sulla carenza di motivazione e quella relativa alla valutazione operata dall'Ufficio. Gli credi depositavano in data 21.03.2009 ulteriore perizia tecnica a firma Geom. Albiosi inerente osservazioni alle controdeduzioni dell'Ufficio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Imperia, con sentenza n. 78/04/08, accoglieva parzialmente il ricorso, rigettando le doglianze dei ricorrenti in punto mancanza di motivazione e determinando il valore medio a mq in Euro 30,00, con sanzioni al minimo e spese compensate. Ciò in ragione delle difformità tra i lotti comparati, in particolare in ragione dell' presenza di un S.u.a. approvato per il lotto preso a confronto e dell'esistenza della sottozona f57 sui terreni controversi.

L'Ufficio motivava l'appello sostenendo che la Commissione aveva erroneamente ritenuto presente una profonda diversità urbanistica tra i terreni rettificati e quelli presi a raffronto. Esponeva l'Ufficio infatti che aveva valutato i terreni controversi in virtù del comma 3 art 34 D.lgs 346/90, ovvero tramite il confronto con trasferimenti a qualsiasi titolo avvenuti nel triennio ed aventi ad oggetto gli stessi beni o altri con analoghe caratteristiche e condizioni applicando quindi al metodo cosiddetto della stima sintetica-comparativa, in quanto, a detta dell'Ufficio, la maggior parte dei suoli ricade esclusivamente in zona C3, e la restante parte sulla quale sarebbe presente il vincolo f57, ha identiche potenzialità edificatorie, in quanto il vincolo è decaduto.

Inoltre, in ordine alle ulteriori difformità tra i due lotti, i giudici di primo grado avrebbero erroneamente ritenuto eccessive le difformità tra i due terreni.

Infatti entrambi i terreni si trovano nel quartiere San Martirio, zona prevalentemente saturata, con discreta viabilità e spazi a verde, a pochi metri di distanza tra di loro come si evince dalla ortofoto prodotta dalla parte. Inoltre, data l'esigua distanza tra i lotti il livello di urbanizzazione è identico. Nella zona sono presenti servizi quali scuole, poste, banche, alimentari, bar e servizi pubblici e i terreni si trovano in prossimità dello svincolo della viabilità intercomunale.

Il lotto rettificato gode di tutto l'indice della zona C3.

Infine i giudici di prime cure non hanno sufficientemente considerato il ruolo del Puc al momento del trasferimento.

Concludeva ritenendo la sentenza ingiusta e pertanto, in riforma dell'impugnata sentenza, confermare l'operato dell'Ufficio, con vittoria delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

Il contribuente si costituiva in giudizio e in atto di controdeduzioni richiamava sostanzialmente le difese del primo grado chiedendo la conferma della sentenza di primo grado. Esponeva infatti che la difformità fra i due appezzamenti è estremamente evidente come accesso carrabile, pendenza, ecc. Mentre i terreni posti a confronto hanno agevole accesso, sono pianeggianti, ecc. Secondo il contribuente l'ufficio ha raffrontato due realtà diverse, senza rispettare la prescrizione dell'art. 34 D.lgs 346/90.

Concludeva pertanto per il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado con vittoria nelle spese.

#### **Motivi della decisione**

La sentenza dei primi giudici è corretta e deve essere confermata. Infatti risulta dagli atti che il confronto fra i terreni come operato dall'Ufficio è improponibile in quanto la difformità è notevole, sia sotto l'aspetto fisico che relativamente alla loro appetibilità dal punto di vista edificatorio.

Anche relativamente alla percentuale dei terreni ricadente nella zona f57 è stata stimata in modo erroneo dall'Ufficio. Infatti non vi è dubbio che eseguendo una calcolazione che tenga conto dei vari mappali, si ottiene che la parte ricadente in zona f57 rappresenta il 55,18 % e non il 43% come sostenuto dall'Ufficio.

Si osserva anche che per la parte dei terreni ricadenti nella zona "F", resta preclusa la fisica collocazione dell'eventuale edificio, pur godendo dei benefici degli indici C3. Anche questo depone per la notevole difformità dei terreni.

Quindi l'appello va respinto e sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese.

#### **Per Questi Motivi**

La Commissione Tributaria Regionale della Liguria conferma la sentenza di primo grado. Spese compensate.

Il relatore



Il Presidente





TARSU/TIA

***Sentenza 46/7/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Cardino, Relatore: Del Santo***

Intitolazione:

- 1. Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni – Presupposto impositivo – Elemento materiale – Attitudine o potenzialità del locale a produrre rifiuti urbani conferibili al pubblico servizio – Sussistenza**
- 2. Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni – Locale adibito a garage o a deposito attrezzi – Presenza umana occasionale e saltuaria – Esclusione – Cartella esattoriale - Illegittimità**
- 3. Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni – Natura duplice – Diritto italiano e diritto comunitario – Principio comunitario “chi inquina paga” – Osservanza - Necessità**

Massima:

- 1. In tema di Tarsu il presupposto è costituito dall'attitudine o dalla potenzialità dell'immobile, per le sue caratteristiche ed il suo uso, a produrre rifiuti urbani conferibili al pubblico servizio.*
- 2. L'art. 62, 2° comma del D.Lgs. 507/1993 prescrive che non sono soggetti alla tassa i locali che non possono produrre rifiuti o per loro natura o per il loro particolare uso cui sono stabilmente destinati. Non è quindi il locale che produce rifiuti, ma la presenza dell'uomo non meramente occasionale e saltuaria, poiché è questo che individua e qualifica l'uso dell'immobile. Sfuggono pertanto alla tassazione quei locali inidonei a produrre rifiuti, poiché in essi la presenza umana è sporadica.*
- 3. La Tarsu presenta duplice natura, di diritto italiano e di diritto comunitario, rientrando nel campo di applicazione dei trattati comunitari, compreso quello dell'Unione Europea. In materia si deve osservare il principio fondamentale comunitario finanziario dell'ambiente “chi inquina paga”, che commisura la tassa alla capacità di produrre rifiuti, e pertanto deve essere disapplicata*

*qualsiasi norma italiana che contrasti con tale principio. (Nella specie la CTP ha annullato l'impugnato avviso di accertamento del Comune di Serra Riccò sul rilievo che le unità immobiliari in argomento, essendo adibiti a garage e a locali deposito attrezzi, non erano produttivi di rifiuti.*

**Riferimenti normativi:** D.Lgs. 507 del 15/11/1993 Art.62  
Sentenza del 31 gennaio 2011 n° 2202 – Corte di Cassazione



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI GENOVA

SEZIONE 7

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 1452/09

UDIENZA DEL

19/11/2010

ore 09:30

riunita con l'intervento de- Signor:

SENTENZA

N°

96

<input type="checkbox"/>	CARDINO	ALBERTO VINCENZO	Presidente
<input type="checkbox"/>	PENNUCCI	CESARE	Relatore
<input type="checkbox"/>	ASSANDRI	PIETRO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

PRONUNCIATA IL:

19.11.2010

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

20 APR. 2011

ha emesso a seguente

SENTENZA

Il Segretario

- su.l' appello n° 1452/09  
depositato il 16/07/2009  
- avverso la sentenza n° 297/01/2008  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GENOVA  
contro: COMUNE DI SERRA RICCO'

**proposto dal ricorrente:**

CONTE GIORGIO  
VIA F DEI PINO 15/6 16122 GENOVA GE

**Atti impugnati:**

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820070022961920 TARSU/SMAL.T.RIF 2006

Il Sig. Giorgio Conte, avverso cartella di pagamento emessa dal Comune di Serra Riccò, riferita a TARSU anno 2006, proponeva ricorso alla Commissione Provinciale di Genova. La Commissione respingeva il ricorso, evidenziando che lo stesso ricorso era carente di motivazione. Il contribuente propone appello a questa Commissione ed evidenzia che trattasi di locali aventi una superficie complessiva di mq. 46, posti al piano seminterrato, suddivisi in alcuni vani deposito, oltre un garage di mq. 17. Quindi, sostiene che trattasi di locali non destinati ad abitazione, e per la loro destinazione d'uso non atti a produrre rifiuti solidi urbani. Il Comune si costituisce in giudizio ed evidenzia che la TARSU è disciplinata dal D.L.vo n.507/1993 e dal regolamento comunale, approvato con Delibera Consiliare n. 48 del 28/09/1995. Più in particolare, che l'art. 3 del succitato regolamento comunale prevede che non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti, ma che grava sul contribuente l'onere della prova. Inoltre, evidenzia che a seguito di sopralluogo eseguito da Tecnici comunali, eseguito su richiesta del contribuente, è emerso che dei mq. 46 tassati, si può procedere alla detassazione di mq. 2,82 adibiti a locale caldaia e di altri mq. 7,04 adibiti a deposito alla rinfusa di materiale. Mentre gli altri locali destinati a cantine e a garage sono soggetti a TARSU, pur essendo separati dal corpo principale dell'abitazione, poiché adibiti ad un uso specifico che integra l'unità abitativa.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Ai sensi dell'art. 62, D.Lgs. n. 507/1993, "la tassa è dovuta per l'occupazione e detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibite". Dunque, presupposto della tassazione resta il fatto che l'immobile deve possedere, per le sue caratteristiche e il suo uso, un'attitudine o potenzialità a produrre rifiuti urbani conferibili al pubblico servizio. L'uso dei locali rappresenta infatti il fatto noto su cui si basa la presunzione legale di produzione di rifiuti urbani. Questa potenzialità può soltanto riconnettersi alla presenza umana non meramente occasionale e saltuaria, elemento questo che individua e qualifica l'uso dell'immobile. Non è il locale che produce rifiuti, ma la presenza dell'uomo. Ne consegue che nelle ipotesi in cui, per una determinata unità immobiliare, sia assente o meramente occasionale la presenza umana, insorgano dubbi sulla sussistenza del presupposto impositivo della tassa. Al riguardo, il secondo comma dell'art. 62 del D.Lgs. 507/1993 prescrive che non sono soggetti alla tassa i locali che non possono produrre rifiuti o per loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati. Pertanto, sfuggono alla tassazione quei locali inidonei a produrre rifiuti, poiché in essi la presenza umana è sporadica. Per altro, questa Commissione ritiene che la tassa raccolta rifiuti solidi urbani presenta duplice natura, di diritto italiano e di diritto comunitario, e pertanto deve ritenersi disciplinata non soltanto dal diritto italiano, rientrando nel capo di applicazione dei trattati comunitari, compreso quello della Unione Europea. Per cui, ritiene che per la tassa rifiuti solidi urbani si deve osservare il principio fondamentale comunitario finanziario dell'ambiente "*chi inquina paga*", che commisura la tassa alla capacità di produrre rifiuti, e pertanto deve essere disapplicata



***Sentenza 118/11/2011 Commissione Tributaria Regionale della Liguria - Presidente: Spirito, Relatore: Locci***

Intitolazione:

- 1. TRIBUTI LOCALI – Tariffa di igiene ambientale – riscossione – iscrizione a ruolo - necessità atto prodromico – insussistenza**
- 2. TRIBUTI LOCALI – Tariffa di igiene ambientale – legittimazione attiva Soggetto Gestore del servizio – sussistenza – convenzione con l’Agente della riscossione sussistenza**

Massima:

- 1. Ai fini della riscossione della TIA, l’art. 49, c. 15, del D.lgs. n. 22/1997 (riproducendo il meccanismo di riscossione della previgente TARSU), prevede che questa sia riscossa, sulla base delle disposizioni del d.p.r. n. 602/1973 e del d.p.r. n. 43/1988, attraverso l’iscrizione a ruolo sulla base di una situazione di fatto denunciata dal contribuente e la notifica di tale iscrizione a ruolo avvenga attraverso la notifica della cartella di pagamento senza prevedere l’emissione e la notifica di alcun atto prodromico.*
- 2. Ai fini della riscossione della TIA, l’art. 49 del D.Lgs. n. 22/97, non prevede che debba necessariamente essere stipulata una convenzione tra il Gestore del servizio e l’Agenzia delle Entrate per l’utilizzo del “ruolo” (nella specie, da un lato, il Gestore era legittimato a gestire e riscuotere la TIA per conto del Comune in base a specifica convenzione, e dall’altro, per riscuoterla a mezzo ruolo il Gestore aveva stipulato una convenzione con l’Agente della Riscossione a cui, per effetto del d.l. n. 203/2005, è stato normativamente conferito l’esercizio della riscossione in base ai ruoli esattoriali).*

***Riferimenti normativi:*** D.Lgs. 22/1997 Art. 49, comma 15

D.P.R. 602/1973

D.P.R. 43/1988

D.L. 203/2005



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 11

REG.GENERALE

N° 608/10

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI GENOVA

SEZIONE 11

19/10/2011 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

**118**

<input type="checkbox"/>	<b>SPIRITO</b>	<b>VITTORIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>LOCCI</b>	<b>LUCIANO</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>COTTA</b>	<b>ANTONELLA</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

PRONUNCIATA IL:

**19 OTT. 2011**

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

**27 DIC. 2011**

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull' appello n° 608/10  
depositato il 02/04/2010  
- avverso la sentenza n° 23/13/2009  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GENOVA  
contro: COMUNE DI GENOVA

**proposto dal ricorrente:**  
TUTTOLEGNO SNC DI BADANO & C.  
PIAZZA DELLA VITTORIA 1415 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
ODINO LUIGI  
PIAZZA DELLA VITTORIA 14/15 16121 GENOVA GE

**altre parti coinvolte:**  
A.M.I.U. AZIENDA MUNICIPALIZZATA IGIENE URBANA  
P.ZZA PICCAPIETRA 48 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
LOVISOLO ANTONIO  
VIA ROMA 3/2 16122 GENOVA GE

contro: COMUNE DI GENOVA  
AGENTE DI RISCOSSIONE EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**proposto dal ricorrente:**  
TUTTOLEGNO SNC DI BADANO & C.  
PIAZZA DELLA VITTORIA 1415 16121 GENOVA GE





(segue)

SEZIONE

N° 11

REG.GENERALE

N° 608/10

UDIENZA DEL

19/10/2011

ore 09:30

**difeso da:**

ODINO LUIGI  
PIAZZA DELLA VITTORIA 14/15 16121 GENOVA GE

**altre parti coinvolte:**

A.M.I.U. AZIENDA MUNICIPALIZZATA IGIENE URBANA  
P.ZZA PICCAPIETRA 48 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

LOVISOLO ANTONIO  
VIA ROMA 3/2 16122 GENOVA GE

**Atti impugnati:**

CART.PAGAMENTO n° 04820070025776479 TIA 2006

FATTO E DIRITTO

La TUTTOLEGNO SNC di BADANO & c. ha impugnato il ruolo e la cartella di pagamento con la quale A.M.I.U. S.p.A. a mezzo dell'Agente della Riscossione, le ha richiesto il pagamento a titolo di TIA per il 2006. La cartella impugnata è stata preceduta dall'invio da parte di AMIU di due fatture, con cui era richiesto il versamento della TIA .

La CTP respinge il ricorso.

Per ogni punto in discussione tra le parti vengono evidenziate le ragioni dell'appellante e quelle dell'ufficio.

**1) omesso esame delle eccezioni del ricorso**

**APPELLO**

*la decisione impugnata si caratterizza per l'omesso, rituale ed esaustivo esame dei motivi di cui ai punti 1 - 2 - 3 - 4 del ricorso (...). Più specificamente, le affermazioni del Giudicante risultano destituite di supporto dottrinario e/o giurisprudenziale alcuno, risolvendosi icu oculi, in "meri postulati" privi sia di substrato probatorio, sia di coerenza logico-giuridica (...). L'art. 36 citato, indicando i requisiti che una decisione "rituale deve possedere" (...) postula l'onere, in capo al Giudicante, di "premettere" alla parte dispositiva, la motivazione (...) che integra logicamente, mediante un procedimento deduttivo e, giuridicamente, mediante la valutazione degli elementi di prova alla luce delle norme di diritto immanenti alla fattispecie decidendo, il requisito sopracitato.*

**CONTRODEDUZIONI**

A fronte di tale contestazione non è dato comprendere, dalla lettura del primo motivo di appello , quali sarebbero le eccezioni formulate dalla ricorrente in relazione alle quali la sentenza risulterebbe carente di valida e rituale "pronuncia" e quindi inesistente o nulla. Anzi, la sentenza si è perfettamente soffermata su tutti i motivi di ricorso della TUTTOLEGNO. Invero, non vi è stato alcun acritico rinvio alle tesi esposte dalla deducente in primo grado, quanto, semmai, il riconoscimento dell'infondatezza delle censure avversarie proprio sulla base del norme attualmente vigenti in materia di TIA, ossia l'art. 49, D.Lgs. n. 22/97, ed il Regolamento per l'applicazione della TIA adottato dal Comune di Genova. Infatti, la sentenza appellata è di un'esemplare chiarezza e linearità avendo rigettato i motivi di ricorso sollevati dalla TUTTOLEGNO proprio «alla luce delle norme di diritto immanenti alla fattispecie decidendo» invocate dalla stessa appellante .

**2) insussistenza del titolo per formare il ruolo**

**APPELLO**

*la cartella di pagamento «presuppone che al contribuente sia già notificato il "titolo " relativo ad un credito certo, liquido ed esigibile, del quale si preannuncia, decorso infruttuosamente il suindicato termine perentorio, l'esecuzione coattiva. Nella presente fattispecie, non risulta, né è stato in alcun modo provato, essere mai stato notificato alla contribuente alcun atto che*

**RG APPELLI 608/2010**

*avesse le caratteristiche di "titolo esecutivo", dal quale si potessero conseguentemente accertare le modalità di determinazione della "tariffa".*

**CONTRODEDUZIONI**

La mancata notifica alla società appellante di un "titolo" prodromico all'emissione della successiva cartella di pagamento è quindi il fulcro su cui si basa il secondo motivo di appello.

il meccanismo di applicazione della TIA, quale predisposto dal legislatore nazionale (art. 49, commi 3 e 15) ed attuato dal Comune attraverso il *Regolamento*, non impone affatto l'emissione di un atto prodromico che consenta la successiva formazione del "ruolo": il "ruolo", come visto, è già stato previsto dal legislatore come meccanismo "normale" e "fisiologico" di riscossione della tariffa, la quale sarà liquidata sulla base della originaria denuncia presentata dai contribuenti il cui effetto si manifesta per più periodi di imposta, come disciplinato dal *Regolamento* TIA del Comune, senza che sia prevista l'adozione di alcun atto impositivo intermedio, il quale interverrebbe solo ove *AMIU* dovesse riscontrare la infedeltà della denuncia presentata.

Sia l'art. 49, D.lgs. n. 22/97, che il successivo art. 238, D.lgs. n. 152/06 (i quali entrambi richiamano le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 602/73), sia le disposizioni contenute nel *Regolamento* per l'applicazione della tariffa, legittimano direttamente *AMIU* a riscuotere la TIA a mezzo ruolo in relazione ai locali che gli utenti occupano all'interno del territorio comunale (occupazione che, nel caso di specie, non è stata assolutamente contestata). A tal fine quindi, la notifica della cartella di pagamento impugnata in primo grado non presupponeva affatto il previo invio di alcun "atto prodromico": la difesa avversaria sbaglia nell'interrogarsi sul se le "Fatture" con cui *AMIU* ha richiesto bonariamente alla appellante il pagamento della TIA possano assumere il carattere di "atto prodromico", in quanto, nell'ambito del meccanismo di applicazione e riscossione della TIA previsto dalla legge ed attuato dal *Regolamento*, le fatture sono emesse unicamente per l'applicazione dell'IVA (così come richiesto dal D.M. 24 ottobre 2000, n. 370), né, del resto, il legislatore le ha mai qualificate come atti impositivi, tanto è vero che non ne è nemmeno prevista la loro notificazione. Pertanto, la riscossione della TIA, come sopra delineata, può anche prescindere dall'invio al contribuente delle "fatture" (che, al di là della ricordata funzione loro attribuita ai fini IVA, ai fini TARSU ed ai fini TIA hanno la funzione di mero "avviso bonario");

**3) inesistenza di un ruolo-titolo**

**APPELLO**

*L'appellante ritiene che «affermare che l'art. 49 rappresenta il "titolo" affinché è AMIU possa legittimamente formare il ruolo per riscuotere la tariffa», si rivela una non accettabile, ed impropria, forzatura della testuale previsione della normativa succitata che, invece, prevede, a tal fine, un'apposita "convenzione con l'Agenzia delle Entrate", demandando a tale Ufficio Amministrativo la facoltà di formare il "ruolo".*

**CONTRODEDUZIONI**

Il Comune di Genova, attraverso la delibera del Consiglio Comunale n. 76 del 21 giugno 1999, ha assegnato ad *AMIU* la gestione e riscossione della TIA, riscossione il cui esercizio avviene da parte *AMIU* attraverso la collaborazione di Gestirne S.p.A. (divenuta poi Equitalia Polis S.p.A.) ed ora ad Equitalia Sestri S.p.A., dietro apposita *Convenzione*; esiste una *Convenzione* tra *AMIU* ed "Equitalia" (Gestline S.p.A. prima, Equitalia Polis S.p.A. ed Equitalia

**RG APPELLI 608/2010**

Sestri S.p.A. dopo), ossia una convenzione tra il Soggetto Gestore del servizio e l'Agente della riscossione, al quale, dopo la riforma prevista dal D.L. n. 203/05, l'Agenzia delle Entrate ha conferito l'esercizio di tutte le sue funzioni compreso l'utilizzo del "ruolo".

La questione della «*apposizione di un "visto telematico" attivato dalla fine del 1999, ed opponibile solo da un "Funzionario tributario " ex art. 74*» è una *questione nuova*, in quanto non formulata fra i motivi di ricorso di primo grado, bensì inserita solo in sede di memoria illustrativa, e quindi, come tale, improponibile ed inammissibile in appello. AMIU riscuote la tariffa mediante "convenzione" con Equitalia Sestri S.p.A. a cui in via istituzionale è stata attribuita dall'Agenzia delle Entrate la funzione di servirsì dello strumento del "ruolo" al fine della riscossione della TIA. Inoltre il ruolo è stato legittimamente reso esecutivo mediante la sua sottoscrizione da parte del rappresentante legale della Società che gestisce il servizio di riscossione della tariffa in nome e per conto del Comune di Genova.

**4) Nel merito**

**APPELLO**

*Le "considerazioni", espresse dal Relatore, che attribuisce a parte ricorrente un "onere probatorio" in relazione alla produzione di rifiuti speciali" mostrano ancora la "confusione giuridica" che permea la sentenza appellata. L'art. 49 del decreto stabilisce altresì come non siano soggetti alla TIA le superfici ove, per specifiche caratteristiche strutturali, e per destinazione, si formino rifiuti "speciali" al cui smaltimento provvedono i produttori stessi, a propria cura e spese*

**CONTRODEDUZIONI**

Dalla lettura del passo sopra riportato non è dato evincere quale sia la "confusione giuridica" che permea la sentenza impugnata né quale sia la disciplina della TIA che l'appellante suppone che la sentenza di primo grado avrebbe violato. Il giudice di primo grado ha fatto corretta applicazione delle norme dettate dal *Regolamento* del Comune per l'applicazione della TIA.

La Società appellante, nonostante le agevolazioni ottenute sulla "parte variabile", ha chiesto nel proprio ricorso la totale esclusione dall'imposizione (quindi anche dalla parte "fissa" della tariffa) di tutte quelle superfici ove si producono "rifiuti speciali".

Al riguardo, si consideri però che la "parte fissa" della TIA non potrebbe in ogni caso essere oggetto di riduzioni tariffarie, in quanto essa copre il costo di quei servizi al cui espletamento ciascun utente è beneficiario ed al cui pagamento è solidaristicamente tenuto per il solo fatto di condurre ed occupare locali che si trovano nel Comune in cui è esplicito il servizio di gestione rifiuti. L'esistenza di tale "servizio" (in conformità alla natura di "imposta" della TIA) va a vantaggio di tutta la collettività a prescindere dalla specifica utilizzazione del servizio medesimo e manifesta la natura di "imposta" della TIA.

**MOTIVAZIONI**

**omesso esame delle eccezioni del ricorso**

Questo motivo di doglianza non può essere accolto in quanto la sentenza appellata, ha riconosciuto l'infondatezza delle censure avversarie proprio sulla base del norme attualmente in vigore in materia di TIA, ossia l'art. 49, D.Lgs. n. 22/97, ed in base al Regolamento per l'applicazione della TIA adottato dal Comune di Genova e giustamente ne ha fatto riferimento.

**insussistenza del titolo per formare il ruolo**

**RG APPELLI 608/2010**

Anche questi motivi di doglianza non possono essere accolti in quanto la riscossione della TIA avviene attraverso l'iscrizione a ruolo fatta sulla base di una situazione di occupazione denunciata dal Contribuente, e la notifica di tale iscrizione a ruolo avviene per il mezzo della notifica della cartella di pagamento, così come sia avveniva in vigenza della TARSU. L'art. 49, comma 15, del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 con il quale è stata soppressa la TARSU e istituita la tariffa, prevede che la riscossione avvenga tramite ruolo secondo le disposizioni del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, e del d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43, senza prevedere l'emissione e la notifica all'interessato di un atto prodromico preliminare all'emissione alla cartella.

**inesistenza di un ruolo-titolo**

Nell'appello si evidenzia la mancanza di una convenzione con l'Agenzia delle Entrate ma non è così in quanto con la delibera del Consiglio Comunale n. 76 del 21 giugno 1999 è stata assegnata ad AMIU la gestione e la riscossione della TIA e l'AMIU ha fatto la convenzione con Equitalia (divenuto l'Agente della riscossione) a cui, dopo la riforma prevista dal D.L. n. 203/05, l'Agenzia delle Entrate ha conferito l'esercizio di tutte le sue funzioni compreso l'utilizzo del "ruolo". Anche questa doglianza non può trovare accoglienza.

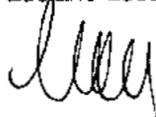
La complessità delle argomentazioni di causa portano a ritenere equa la compensazione delle spese.

**P.Q.M.**

Respinge l'appello e conferma la decisione impugnata. Spese compensate.

Così deciso a Genova il 19/10/2011

Il relatore  
Dott. Luciano Locci



Il Presidente  
Dott. Vittorio Spinto



***Sentenza 299/20/2011 Commissione Tributaria Provinciale di Genova - Presidente: Rovelli, Relatore: Scanu***

Intitolazione:

**TRIBUTI LOCALI – Tariffa di igiene ambientale – riscossione – iscrizione a ruolo - necessità atto prodromico – insussistenza**

**TRIBUTI LOCALI – Tariffa di igiene ambientale – applicazione dell’IVA sulla TIA – legittimità**

Massima:

*Ai fini della riscossione della TIA, l’art. 49, c. 15, del D.lgs. n. 22/1997, prevede che questa possa essere riscossa, sulla base delle disposizioni del d.p.r. n. 602/1973 e del d.p.r. n. 43/1988, attraverso la diretta iscrizione a ruolo senza la previa emissione di un avviso di pagamento e/o di altro atto prodromico.*

*La Corte Costituzionale, con la sent. n. 238/2009 non si è pronunciata circa la presunta illegittimità dell’applicazione dell’IVA sulla TIA, ma ha affrontato la questione di legittimità costituzionale della norma che ha attribuito al Giudice tributario le controversie relative alla TIA. Pertanto, in ogni caso l’applicazione dell’IVA non può dirsi illegittima in quanto ad oggi non è stata espressamente abrogata la norma che fissa al 10% l’aliquota IVA sulle prestazioni di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani contenuta nella normativa sull’IVA*

***Riferimenti normativi:*** D.L. 22/1997, Art. 49, comma 15

D.P.R. 602/1973

D.P.R. 43/1988



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 2948/10

UDIENZA DEL

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 20

03/10/2011

ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

SENTENZA

N°

<input type="checkbox"/>	ROVELLI	LUIGI	Presidente
<input type="checkbox"/>	SCANU	ANGELO	Relatore
<input type="checkbox"/>	ORSI	MARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

*299*

PRONUNCIATA IL:

**13 OTT. 2011**

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

**129 DIC. 2011.**

Il Segretario

*Luigi Pollaro*

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 2948/10  
depositato il 04/11/2010

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF  
2007  
contro AGENTE DI RISCOSSIONE EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**proposto dal ricorrente:**

NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI 21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**

SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 048 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF  
2008  
contro AGENTE DI RISCOSSIONE EQUITALIA SESTRI S.P.A.

**proposto dal ricorrente:**

NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI 21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**

SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF 2008



SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 2948/10

UDIENZA DEL

03/10/2011

ore 09:30

contro A.M.I.U.GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**

SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 04820100022187234000 TARSU/SMALT.RIF 20C  
contro A.M.I.U.GENOVA

**proposto dal ricorrente:**

NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC  
VIA M. FANTI21 C 16149 GENOVA GE

**difeso da:**

SCASSO SILVIA  
VIA XX SETTEMBRE 40/3A 16100 GENOVA GE

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato il 04.11.2010 ricorreva la NEON PALUMBO DI RENATO POLLAROLO E C. SNC, avverso cartella di pagamento emessa dal Concessionario Equitalia Sestri s.p.a. a seguito di iscrizione a ruolo da parte di Amiu S.p.a. di Genova, inerente la TIA, per gli anni d'imposta 2007 e 2008, per un importo di € 8.379,76.

La parte ricorrente lamenta quanto segue:

- inesistenza della notifica della cartella di pagamento per violazione dell'art.26 c.1 D.Lgs. 602/73, in quanto la notifica è stata effettuata direttamente dall'Agente della Riscossione;
- illegittimità della cartella di pagamento per violazione dell'art.7 della L. 212/00, in quanto è stata omessa l'indicazione dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali poter promuovere un riesame anche nel merito;
- omessa notifica dell'avviso di pagamento e/o di altro atto propedeutico all'emissione della cartella impugnata;
- nullità della cartella per mancata sottoscrizione in violazione dell'art.7 dello Statuto del contribuente;
- illegittimità dell'imposizione dell'IVA sulla cartella impugnata, in quanto la TIA (Tariffa Igiene Ambientale) ha natura tributaria e conseguentemente è esente dall'IVA;
- illegittimità della cartella per carenza assoluta di motivazione in violazione degli artt. 3 L. 241/90 e 7 L. 212/00.

L'AMIU S.p.a. di Genova, tempestivamente costituita in giudizio, insiste sulla propria pretesa impositiva.

L'Agente per la Riscossione, tempestivamente costituito in giudizio, insiste circa la correttezza del proprio operato.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione rileva quanto segue:

- non condivisibile si ritiene la lamentata inesistenza della notifica della cartella impugnata, in quanto effettuata a mezzo posta e, dunque, senza relata di notifica, poiché l'art. 14 della legge 890/82 dispone espressamente un'eccezione per la materia tributaria prevedendo che "la notificazione può eseguirsi a mezzo posta direttamente dagli uffici finanziari.....fatti salvi i disposti degli artt.26...del DPR 602/73";
- pretestuosa appare la lagnanza della società ricorrente circa la mancata osservanza dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000) in quanto tale articolo non prevede alcuna sanzione e, di conseguenza, non consente nei fatti l'annullamento della cartella esattoriale;
- altrettanto non condivisibile appare la lamentata omessa notifica dell'avviso di pagamento e/o di altro atto propedeutico all'emissione della cartella impugnata in quanto, come questa stessa Commissione Tributaria ha evidenziato con

sentenza n.288 del 03.11.2009 "l'art. 49 del D.Lgs. 22/97, che ha soppresso la TARSU e istituito la TIA, prevede al comma 15 che la riscossione del tributo può essere effettuata tramite ruolo, secondo il dettato del DPR 602/73 e del DPR 43/88";

-va inoltre, respinta l'eccezione per difetto di sottoscrizione della cartella di pagamento in quanto, come già statuito dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 117 del 21.04.2000, "tale presupposto è palesemente erroneo, costituendo diritto vivente il principio secondo cui l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente previsto dalla legge, essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene";

- quanto alla lamentata illegittimità dell'imposizione dell'IVA sulla cartella impugnata, in quanto la TIA (Tariffa Igiene Ambientale) ha natura tributaria e conseguentemente è esente dall'IVA si rileva che la Corte Costituzionale ha emesso la sentenza 238/2009, che ha riconosciuto alla TIA natura tributaria, come la "vecchia" Tassa Rifiuti (TARSU), e scrivendo fra le motivazioni della sentenza che la TIA non verrebbe assoggettata all'applicazione dell'Iva. La Corte Costituzionale con tale sentenza non si è però pronunciata circa la presunta illegittimità dell'applicazione dell'Iva sulla Tia, ma ha affrontato la questione di legittimità costituzionale che attribuiva alle Commissioni Tributarie la giurisdizione a risolvere le controversie in materia di Tia. In ogni caso, però, ad oggi non è stata espressamente abrogata né dalla Corte Costituzionale né dal Parlamento la norma che fissa al 10% l'aliquota Iva sulle prestazioni di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani contenuta nella normativa sull'IVA;

-appare,infine, del tutto ingiustificata la contestazione inerente l'illegittimità della cartella per carenza assoluta di motivazione in violazione degli artt. 3 L. 241/90 e 7 L. 212/00, in quanto in essa sono chiaramente indicati gli importi richiesti iscritti a ruolo, la causale, l'ente creditore, l'immobile oggetto di tassazione ed i relativi metri quadrati dello stesso.

La Commissione ritiene, pertanto, non accoglibile il presente ricorso e, considerata la materia trattata, compensabili le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge il ricorso.

Spese compensate.

Genova, 03.10.2011

IL GIUDICE RELATORE

( Dr. Angelo SCANU )



IL PRESIDENTE  
(Dr. Luigi Rovelli)

## **Gli accertamenti “impo-esattivi”, la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio (\*)**

**Sintesi:** I nuovi accertamenti “impoesattivi” di cui all’art. 29 d.l. 2010, n. 78 (conv. in L. 2010, n. 122) hanno come finalità principale – non quella di accelerare ma - quella di semplificare la funzione di riscossione attraverso la eliminazione della “fase formale” della iscrizione a ruolo e della notifica della cartella di pagamento: adempimenti che, in passato, si sono rivelati forieri di gravose (e spesso vincenti) contestazioni da parte del contribuente. Tale concentrazione della riscossione nell’accertamento è compatibile con la riscossione frazionata del tributo che continua ad apparire “necessitata”, anche per l’assenza dell’espresso riconoscimento della azione di sospensione cautelare del tributo nei gradi successivi al primo. Tale proponibilità permane infatti problematica anche dopo la sentenza della Corte Costituzionale 217/2010.

**SOMMARIO:** 1. Premessa: la tempistica correlata alla notifica degli accertamenti “impo-esattivi” – 2. La riscossione frazionata, il suo contenuto e le sue ragioni storiche. – 3. La riscossione frazionata e la concentrazione della riscossione nell’accertamento: una convivenza possibile. – 4. La tutela cautelare ed il suo rapporto con l’accertamento “impo-esattivo”. – 5. Sulla esclusione della applicazione della sanzione di cui all’art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997. – 6. La proponibilità dell’azione cautelare, nei gradi successivi al primo. – 7. La proponibilità dell’azione cautelare, il quadro normativo di riferimento e la sentenza della Corte Cost. n. 217 del 2010. – 8. Osservazioni conclusive in relazione alla possibilità di estendere la tutela cautelare in appello. – 9. La giurisprudenza di merito *medio tempore* intervenuta.

---

(\*) Relazione svolta al Convegno “Accertamento, riscossione e contenzioso tributario dopo il decreto sviluppo e la manovra correttiva” del 12 ottobre 2011 organizzato da Paradigma

### ***1. Premessa: la tempistica correlata alla notifica degli accertamenti “impo-esattivi”***

Il 1° ottobre 2011 è entrata in vigore la riforma di cui all’art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (c.d. “decreto anticrisi”), conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122, che vede (in materia di imposte dirette, IVA ed IRAP) il superamento del “ruolo” esattoriale con il contemporaneo potenziamento della funzione dell’avviso di accertamento (“*e del connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni*”) che costituirà anche “titolo esecutivo” (atto quindi “impo-esattivo”<sup>1</sup>), nell’ottica di concentrare la riscossione nell’accertamento, semplificando la riscossione di tali tributi da parte dello Stato.

Liscrizione a ruolo (quale “atto formale” giuridicamente rilevante) va “in pensione” (in relazione agli accertamenti relativi alle imposte sui redditi, all’IRAP ed all’IVA), essendo ancora prevista per le liquidazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* d.p.r. n. 600/1973 (in quanto tali liquidazioni, per loro natura, anticipano la fase della riscossione “saltando” almeno formalmente quella dell’accertamento).

In particolare, il comma 1 dell’art. 29 cit., nella versione attualmente vigente<sup>2</sup>, prevede che l’accertamento debba contenere l’intimazione ad adempiere le somme in esso recate «*entro il termine [c.d. “mobile”] di presentazione del ricorso*», diventando “titolo esecutivo” decorsi sessanta giorni dalla sua notifica (c.d. “termine fisso”).

Una volta notificato, in caso di mancato pagamento o di mancata proposizione del ricorso, e decorsi trenta giorni dal termine

---

<sup>1</sup> Così come efficacemente definito da C. Glendi nel suo intervento, in qualità di “coordinatore”, al Convegno “*La concentrazione della riscossione nell’accertamento*”, tenutosi a Sanremo il 3-4 giugno 2011, organizzato a cura della Fondazione Antonio Uckmar.

<sup>2</sup> E cioè la versione risultante dalle modificazioni apportate con il d.l. 13 maggio 2011, n. 70 – c.d. “decreto sviluppo” – conv. in l. 12 luglio 2011, n. 106, il quale, in particolare, ha introdotto la sospensione automatica di centottanta giorni dall’affidamento in carico all’Agente della riscossione degli atti indicati dalla lettera a) del comma 1 dell’art. 29 cit.

ultimo per effettuare il pagamento (termine “mobile” coincidente con quello per la presentazione del ricorso), le somme intimate nell’atto di accertamento sono «*affidate in carico*» all’Agente della riscossione per l’avvio dell’esecuzione forzata.

A ben vedere, il riferimento al termine per effettuare il pagamento – e quindi, l’individuazione del termine da cui decorrono i trenta giorni a seguito dei quali inizierà l’esecuzione – dovrà essere valutato “caso per caso”: si parla infatti, al riguardo, di “*termine mobile*” proprio perché, essendo coincidente con il termine per la proposizione del ricorso, esso è destinato a subire “slittamenti” a seconda, ad esempio, della sospensione feriale dei termini (quarantasei giorni, ex L. 7 ottobre 1969, n. 742), della presentazione dell’istanza di accertamento con adesione (novanta giorni, ex art. 6, c. 3, D.Lgs. n. 218/97), o della presentazione dell’istanza con cui si domanda che «*siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche (...) le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo*» (che, in virtù del comma 3 dell’art. 40-*bis* del d.p.r. n. 600/1973, comporta la sospensione del termine per impugnare l’atto di sessanta giorni). Termini di sospensione tutti fra loro cumulabili.

Con il decorso del termine di sessanta giorni dalla sua notifica, l’accertamento, enunciando il debito di imposta, ed intimandone il pagamento, diviene “esecutivo”; contemporaneamente, però, dalla notifica dell’accertamento si apre una “finestra temporale” (la cui ampiezza dipenderà dalla scelta del contribuente di esperire, ad esempio, la via dell’adesione, eventualmente cumulabile con il periodo di sospensione feriale) ad esito della quale decorreranno gli ulteriori trenta giorni per l’“affidamento in carico” della riscossione all’Agente.

In questi trenta giorni (decorrenti dal termine ultimo per effettuare il pagamento), quindi, si mette in moto la macchina dell’esecuzione, la quale partirà al loro scadere; tuttavia, vedremo (*infra* sub 4) che tale partenza è (almeno in parte) subito “stopata” da una “sospensione automatica” ex lege di

180 giorni (salve tuttavia le azioni cautelari e conservative).  
E' evidente che la delineata disciplina non trova applicazione ove l'accertamento sia stato emesso ai sensi dell'art. 37 bis 6° comma dpr 2973, n. 600. In presenza di una riqualificazione "antielusiva" (pag. 8) l'iscrizione provvisoria può infatti avvenire solo dopo la sentenza di I° grado.

La eccezionalità delle ragioni (consacrate nell'art. 37 bis cit) di rinviare all'esito del giudizio di I° grado la iscrizione a ruolo, rende incompatibile l'adozione, nella materia antielusiva (ex art. 37 bis cit), della nuova disciplina degli accertamenti esecutivi.

Il nuovo assetto normativo consente, comunque la riscossione provvisoria espressamente prevista dal comma 1, lett. a), dell'art. 29 cit. che rinvia all'art. 15, d.p.r. n. 602/1973, così come (comma 1, lett. c) è espressamente prevista la riscossione (pur sempre provvisoria) dell'intero carico tributario «*in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*» (c.d. "ruolo straordinario")

## ***2. La riscossione frazionata, il suo contenuto e le sue ragioni storiche.***

L'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973 disciplina le «*iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi*».

Prima della sua modifica apportata dall'art. 7, c. 2-*quinquies*, del d.l. 13 maggio 2011, n. 70 (conv. in l. n. 106/2011), il comma 1 dell'art. 15 cit. prevedeva potessero essere rimosse a titolo provvisorio, dopo la notifica dell'accertamento, «*la metà*» delle somme iscritte a ruolo. Con il d.l. n. 70/2011, invece, l'importo riscuotibile provvisoriamente è stato ridotto ad «*un terzo*».

In virtù dell'art. 23, d.lgs. n. 46/99, tale disposizione si applica anche all'IVA.

L'iscrizione a ruolo provvisoria è giustificata dalla precarietà del titolo da cui trae origine (ossia l'accertamento o più in generale l'atto di imposizione) che è destinato a consolidarsi ove non impugnato o ad essere annullato in tutto od in parte. L'accertamento esecutivo in nulla modifica la entità della

iscrizione frazionata dopo la sentenza di I° grado, richiamando espressamente (al comma 1 lett. a) l'art. 68 d.lgs 1992, n. 546. Tuttavia, la mancata attivazione della fase formale della iscrizione a ruolo comporta che, alla *“rideterminazione degli importi dovuti in base all'accertamento”* (conseguentemente alla decisione di primo o di secondo grado) consegue l'invio di una raccomandata con avviso di ricevimento, dalla cui ricezione decorrono 60 giorni utili per il pagamento dei tributi (Ire, ires, irap, Iva) accertati e, così, *“rideterminati”*.

La legge nulla precisa al riguardo, ma sembra possibile ritenere che legittimata a tale invio sia l'Agenzia in quanto titolare degli *“atti d'impulso”* in materia di riscossione (e non l'Agente della riscossione che potrebbe anche non essere a conoscenza di tale avvenuta *“rideterminazione”* giudiziale della originaria pretesa impositiva).

E' interessante notare che fino alla ricezione di tale raccomandata con avviso di ricevimento, il contribuente può legittimamente astenersi dal pagamento delle somme così *“rideterminate”*.

In particolare, l'art. 29 lett. a) cit, in relazione a tale *“rideterminazione”* fa riferimento all'art. 8 comma 3 bis d.lgs 1997, n. 218, all'art. 19 d.lgs 1997, n. 472 e all'art. 68 d.lgs 1992, n. 546.

Al riguardo, si ricorda che l'art. 8, c. 3-bis, d.lgs. n. 218/97, prevede che *«in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo»*.

A sua volta, l'art. 19, d.lgs. n. 472/97 (rubricato *“esecuzione delle sanzioni”*), introduce il meccanismo della riscossione frazionata delle sanzioni in parallelo a quanto dall'art. 68, d.l.gs. n. 546/92, previsto per i tributi ed in particolare dispone: al comma 1, che *«in caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata si applicano le disposizioni dettate*

dall'art. 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (...); al comma 4, che «quando non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, la sanzione e riscossa provvisoriamente dopo la decisione dell'organo al quale è proposto ricorso amministrativo, nei limiti della metà dell'ammontare da questo stabilito (...)»; al comma 5, che «se l'azione viene iniziata avanti all'autorità giudiziaria ordinaria ovvero se questa viene adita dopo la decisione dell'organo amministrativo, la sanzione pecuniaria è riscossa per intero o per il suo residuo ammontare dopo la sentenza di primo grado, salva l'eventuale sospensione disposta dal giudice d'appello secondo le previsioni dei commi 2, 3 e 4»<sup>3</sup>.

L'art. 68, d.lgs. n. 546/92 (il cui contenuto è rimasto inalterato anche dopo le “novità” di che trattasi), disciplina il “pagamento del tributo in pendenza del processo”, stabilendo che il tributo (e relativi interessi), in pendenza di un giudizio sulla legittimità della sua debenza, sia riscosso non per l'intero ma soltanto in parte, sulla base di quote normativamente individuate.

Ed infatti, l'art. 68 cit. è così formulato: «[1] anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi di imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Si ricorda che la riscossione frazionata delle sanzioni non comporta la riscossione dei relativi interessi in quanto l'art. 2, c. 3, d.lgs. n. 472/97 espressamente dispone che «la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi».

<sup>4</sup> Per effetto dell'art. 3, c. 2, d.l. 25.3.2010, n. 40, conv. in l. 22.05.2010, n. 73, le disposizioni del presente articolo relative alle sentenze delle commissioni tributarie regionali si intendono applicabili alle decisioni della Commissione tributaria centrale.

*Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto».*

Il successivo comma 2 dispone altresì che *«se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza»*<sup>5</sup>.

Ciò comporta quindi che, al fine della riscossione del tributo in pendenza del primo grado di giudizio, occorrerà ancora far riferimento alle singole leggi di imposta, ed alle varie differenze da esse previste: occorrerà far quindi riferimento per le imposte sui redditi e per l'IVA<sup>6</sup> all'art. 15, c. 1, d.p.r. 1973 n. 602 (che, ad oggi, prevede l'iscrivibilità a ruolo di un terzo delle imposte accertate), per l'imposta di registro, all'art. 56<sup>7</sup> del d.p.r. n. 131 del 1986, per l'imposta sulle successioni e sulle donazioni all'art. 40<sup>8</sup> del d.lgs. n. 346 del 1990 (tributi questi ultimi comunque estranei al regime degli atti "impo-esattivi" di che trattasi).

---

<sup>5</sup> Il terzo comma dell'art. 68 cit. dispone che *«le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione».*

<sup>6</sup> Per quest'ultima, la disciplina dell'art. 15 d.p.r. n. 602 del 1973 si rende applicabile in virtù del richiamo operato dall'art. 23 del d.p.r. n. 46/1999.

<sup>7</sup> Che, in particolare, al comma 1, prevede che *«il ricorso del contribuente non sospende la riscossione, a meno che si tratti: a) di imposta complementare per il maggior valore accertato. In tal caso la maggiore imposta deve essere pagata per un terzo entro il termine di cui all'articolo 55, per due terzi dell'imposta liquidata sul valore risultante dalla decisione della commissione tributaria di primo grado e per il resto dopo la decisione della commissione di secondo grado, in ogni caso al netto delle somme già riscosse (...); b) di imposte suppletive, che sono riscosse per intero dopo la decisione della commissione tributaria centrale o della corte d'appello o dell'ultima decisione impugnata».*

<sup>8</sup> Che, in particolare, così dispone: *«[1] il ricorso del contribuente non sospende la riscossione dell'imposta principale. La somma che risulta pagata in più in base alla decisione della controversia deve essere rimborsata d'ufficio al contribuente entro novanta giorni da quello in cui la decisione è divenuta definitiva. [2] L'imposta complementare, se il contribuente propone ricorso, deve essere pagata per un terzo entro il termine di cui all'art. 37, per due terzi dopo la decisione della commissione tributaria di primo grado e per il resto dopo la decisione della commissione tributaria di secondo grado, in ogni caso al netto delle somme già pagate (...).».*

Successivamente, e cioè per la riscossione conseguente alle sentenze di I° o di II°, la disciplina che è applicabile per i soli tributi per i quali è prevista la riscossione frazionata (quindi in deroga alle corrispondenti regole dettate per le singole imposte che devono ritenersi abrogate) è quella dettata dall'art. 68 cit.<sup>9</sup>. Questa interpretazione è del resto supportata dal dato normativo dell'art. 68 cit. la cui disciplina, afferente i soli tributi per i quali è prevista la “riscossione frazionata”, è applicabile *«anche in deroga a quanto previsto dalle singole leggi di imposta»*.

Per i tributi diversi da quelli sopra indicati per i quali è prevista la riscossione frazionata occorre fare riferimento alle singole leggi di imposta. La riscossione di tali tributi esula, comunque, dalla previsione dell'art. 29 di che trattasi che è limitata alle sole imposte dirette, all'IVA ed all'IRAP.

Ad esempio, con riferimento alla TARSU, l'art. 72 (rubricato “riscossione”) del d.lgs. n. 507/93 prevede al comma 3 che il pagamento dell'intero importo dovuto possa avvenire in 4 rate e che *«in caso di omesso pagamento di due rate consecutive l'intero ammontare iscritto nei ruoli è riscuotibile in unica soluzione»*.

Seppure il comma 5 dell'art. 72 cit. disponga espressamente che *«si applicano, in quanto compatibili, le altre disposizioni contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602»* (con la possibilità che in tale richiamo sia comunque ricompreso anche l'art. 15 del d.p.r. n. 602/1973) tuttavia la Cassazione ha escluso la possibilità che le somme dovute a titolo di TARSU potessero essere iscritte provvisoriamente a ruolo in quanto, secondo la Cassazione, il potere dell'ente locale di iscrivere a ruolo l'intero importo accertato (pur in presenza di ricorso) è giustificato dalla differenza *«per natura, per soggetto impositore, per modalità di commisurazione della tassa e per i rapporti (legislativamente fissati) tra*

---

<sup>9</sup> Come è del resto confermato (almeno per le imposte dirette e per l'IVA) dal fatto che il comma 2 dell'art. 15 del d.p.r. n. 602/1973 (che disciplinava la riscossione frazionata a seguito della proposizione del ricorso) è stato abrogato dall'art. 37 del d.lgs. n. 46/1999.

*gettito complessivo e costo del servizio»<sup>10</sup> tra i tributi locali e quelli per i quali è applicabile l'art. 15 del d.p.r. n. 602/73, fermo restando che al contribuente sarebbe comunque garantita la possibilità di richiedere la sospensione cautelare del pagamento dell'intero invocando l'art. 47 del d.lgs. n. 546/92.*

Similmente, per quanto riguarda l'imposta sulla pubblicità, l'art. 9 del d.lgs. n. 507/93 prevede al comma 5 che *«la riscossione coattiva dell'imposta si effettua secondo le disposizioni del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 e successive modificazioni»*, ma la Cassazione, con sent. n. 27002/2007 ha (lapidariamente) escluso la possibilità di applicare la riscossione frazionata di cui all'art. 15 d.p.r. n. 602/1973 perché *«tale norma speciale non prevede, dunque, l'iscrizione a ruolo per frazioni della somma pretesa»*. Analoga esclusione è stata riconosciuta dalla Corte di Cassazione<sup>11</sup> anche per l'ICI, tenuto conto della diretta riscuotibilità dell'intero importo in caso di mancato pagamento (l'art. 12 – rubricato “riscossione coattiva” – del d.lgs. n. 504/1992 dispone infatti che *«le somme liquidate dal comune per imposta, sanzioni ed interessi, se non versate, con le modalità indicate nel comma 3 dell'art. 10, entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione o dell'avviso di accertamento, sono riscosse (...) coattivamente mediante ruolo secondo le disposizioni di cui al D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 e successive modificazioni»*). Storicamente, l'introduzione dell'istituto della riscossione “gradata” (artt. 15 e 68 cit.) si spiega con la originaria natura

---

<sup>10</sup> Così Cass. sent. n. 28091/2009 cit.

<sup>11</sup> Ad esempio, con la sent. n. 7831/2010 la Corte di Cassazione ha affermato che *«non vi è contrasto alcuno tra la disposizione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, che regola la esecuzione coattiva in materia di ICI e che non prevede alcun frazionamento in caso di pendenza di giudizio tributario e quella in esame di cui all'art. 68 citato»; ed infatti, secondo la Cassazione, «la esecutività di un provvedimento autoritativo della pubblica amministrazione non è sospesa o interrotta dalla impugnazione dell'atto innanzi ad una autorità giurisdizionale. Per il caso di pendenza del procedimento innanzi alla commissione tributaria (ove non sia già intervenuta una sentenza di merito) l'unico rimedio esperibile per il contribuente è il ricorso alla procedura di cui al D.lgs. n. 546 del 1992, art. 47, facendo istanza di sospensione dell'atto impugnato (...)»*.

delle Commissioni tributarie, quali organi di carattere amministrativo, che contribuivano alla determinazione progressiva dell'imponibile e dell'imposta dovuta, intervenendo sulla misura determinata dall'Amministrazione finanziaria<sup>12</sup>. Conseguentemente, alla formazione progressiva di imponibile ed imposta in tre diverse "fasi" (accertamento, decisione di I° grado e di II° grado) si accompagnava anche la ripartizione del credito da recuperare.

Successivamente, con il riconoscimento alle commissioni tributarie del carattere di "organi giurisdizionali" che controllano la legittimità dell'accertamento (e non concorrono più alla sua definizione), l'art. 15 cit. e l'art. 68 cit. hanno perso la loro originaria funzione di *pendant* alla formazione progressiva della fattispecie impositiva, assolvendo, oggi, una funzione di "mediazione" tra i diversi interessi del contribuente accertato e dell'Amministrazione finanziaria interessata ad una "veloce" riscossione del tributo, tenuto conto, da un lato, della necessità di assicurare un certo "flusso" di entrate (di ammontare – limitatamente – predeterminabile), correlata alla emissione degli avvisi di accertamento e, dall'altro, della necessità di tener conto degli esiti del controllo giurisdizionale (via via più penetrante) sul contenuto della pretesa impositiva.

### ***3. La riscossione frazionata e la concentrazione della riscossione nell'accertamento: una convivenza possibile.***

Come *retro* osservato, a seguito della riforma di cui all'art. 29 cit. il contribuente avrà a disposizione per impugnare l'avviso di accertamento in materia di imposte dirette, IVA ed IRAP, i

---

<sup>12</sup> Al riguardo, si ricorda che le Commissioni Tributarie erano originariamente denominate dal R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, "Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari". Sul punto, già Giannini A., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, 1965, n. 227, riteneva «fondata la tesi che ravvisa nelle dette Commissioni degli organi amministrativi che svolgono la funzione amministrativa di accertamento dell'imposta, benché con le forme del contenzioso a garanzia dei diritti del contribuente».

normali termini oggi previsti (tenuto conto della possibilità di un loro ampliamento in relazione alla presentazione dell'istanza di adesione e della sospensione feriale dei termini). Tuttavia, lo stesso contribuente deve avere la consapevolezza che decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica degli «*atti di cui alla lettera a)*» del comma 1 dell'art. 29 cit., l'atto diventerà esecutivo (sia esso stato impugnato o meno) e che decorsi altri trenta giorni (termine, a mio avviso, "di grazia"), la riscossione delle somme richieste comunque sarà "*affidata in carico*" all'Agente della riscossione, fermo restando che, in pendenza del giudizio di primo grado, l'importo potrà essere riscosso solo per un terzo dell'imposta (*ex* art. 15 d.p.r. n. 602/1973, richiamato dall'art. 29 d.l. n. 78/2010), trovando successiva applicazione le regole (e la misura) di cui all'art. 68 d.lgs. n. 546/92 (anch'esso richiamato espressamente dall'art. 29 di che trattasi).

Ciò premesso, ci si potrebbe interrogare sulla compatibilità di uno strumento, quale quello della riscossione frazionata in pendenza di giudizio (*ex* articoli 15 e 68 cit.) con la previsione del contenuto dell'atto "impo-esattivo" e con l'evolversi delle procedure previste dall'art. 29 cit.

A mio avviso, la riscossione frazionata mantiene la propria ragion d'essere: funzione dell'atto "impo-esattivo", infatti, non è tanto quella della "velocizzazione" della riscossione (con la quale potrebbe apparire incompatibile il frazionamento del pagamento).

Ritengo che la funzione dell'atto "impo-esattivo" sia soprattutto quella di rendere più "diretta" la riscossione attraverso la eliminazione di atti esattivi (intermedi), la cui emissione/notifica è sempre stata foriera di gravose (e spesso vincenti) contestazioni da parte del contribuente.

La "fase" dell'affidamento in carico all'Agente della Riscossione, a ben vedere, coincide con la vecchia (e più "macchinosa") fase dell'iscrizione a ruolo, il quale era formato dall'Ufficio competente (art. 12 d.p.r. n. 602/1973) e,

storicamente, consegnato periodicamente all'intendenza di finanza (art. 13 d.p.r. n. 602/1973) e poi "vistato" (art. 23 d.p.r. n. 602/1973), e successivamente reso esecutivo mediante la sua sottoscrizione (art. 12 d.p.r. n. 602/1973) e trasmesso al Concessionario con cadenza periodica (art. 24 d.p.r. n. 602/1973)<sup>13</sup>.

L'iscrizione a ruolo, in origine, era quindi una comunicazione che assumeva rilevanza in quanto, una volta trasmessa all'Esattore, quest'ultimo (storicamente) rispondeva del "non riscosso come riscosso". Oggi, sebbene manchi da un punto di vista "formale" l'iscrizione a ruolo, di fatto con l'«affidamento in carico» si raggiunge il medesimo risultato di far pervenire al Concessionario le indicazioni necessarie alla riscossione, attraverso un flusso di trasmissione dei dati che non è più periodico, bensì giornaliero. Ed infatti, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 giugno 2011 l'art. 3 (rubricato "data di affidamento dei carichi") prevede che «l'Ufficio che ha emesso gli atti di cui all'articolo 29, comma 1, lettera a (...), trasmette con cadenza giornaliera, i flussi di carico ad Equitalia Servizi S.p.a., decorsi 60 giorni dalla notifica degli atti nonché 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento». Pertanto, ad oggi, l'«affidamento in carico» è una mera operazione tecnico-contabile che ha perso gli elementi formali un tempo rilevanti, essendo privo di diretta rilevanza esterna.

In ogni caso, anche in relazione al nuovo assetto normativo, ben si colloca la riscossione frazionata che mantiene la propria ragione e funzione storica di consentire il pagamento del tributo in correlazione al progressivo accertamento della "verità processuale" sulla legittimità dell'atto "impo-esattivo",

---

<sup>13</sup> Si ricorda che ai sensi dell'art. 4 (rubricato "data di consegna dei ruoli") del D.M. 3 settembre 1999, n. 321, «per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 1 ed il giorno 15 del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 25 dello stesso mese; per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo».

quale emerge dalle successive pronunce giudiziali e nel contempo di assicurare alla Finanza un flusso di gettito correlato parallelamente alle aspettative formulate nell'atto impugnato.

D'altronde, la riscossione frazionata in pendenza del processo è, oggi, assolutamente necessitata anche perché, da un lato, la sospensione cautelare (come meglio vedremo *infra*) non ha ancora ottenuto un pieno riconoscimento nei giudizi successivi al primo: è pur vero che c'è stata un'apertura in questo senso (cfr. Corte Costituzionale n. 217/2010) ma è altrettanto vero che tale "apertura" non equivale ancora ad una totale ammissione della sospensione cautelare in secondo grado (cfr. *infra* sub par. 6 e ss.).

In secondo luogo, anche se si ammettesse la possibilità di richiedere la sospensione cautelare in appello sull'intero accertato eliminando la riscossione frazionata, il contribuente correrebbe il rischio di ritrovarsi, pur sempre, ad essere sottoposto ad un'esecuzione per l'intero (e non solamente i due terzi come previsto dall'art. 68 cit.), con grave pregiudizio pur essendo la sua pretesa ancora suscettibile di un integrale vaglio di merito da parte del giudice di appello.

#### ***4. La tutela cautelare ed il suo rapporto con l'accertamento "impo-esattivo".***

L'art. 29, d.l. n. 78/2010 attribuisce all'avviso di accertamento la valenza di "titolo esecutivo" decorsi i sessanta giorni dalla sua notifica.

Tuttavia, nonostante l'atto sia ormai esecutivo, l'affidamento in carico all'Agente della Riscossione avviene solo decorsi trenta giorni dalla scadenza del termine ultimo per il pagamento che, come abbiamo visto (a sua volta), è collegato al termine "mobile" di presentazione del ricorso.

In ogni caso, poi, anche dopo tale affidamento in carico, il comma 1, lett. b, dell'art. 29 cit., prevede che l'esecuzione forzata sia sospesa per un periodo di centottanta giorni salva

comunque la possibilità per l'Agente della riscossione di procedere ad azioni cautelari e conservative (iscrizione ipotecaria, fermo amministrativo, sequestro, etc.).

Nel frattempo, comunque, decorso il termine "mobile" di presentazione del ricorso si rendono dovuti gli interessi per ritardato pagamento, nonché gli interessi di mora, gli aggi ed il rimborso delle spese di riscossione.

Pertanto, per il contribuente diventa pressante l'esigenza di tamponare (o, quanto meno, di rallentare) l'inizio della riscossione del tributo (che potrà essere piena o per un terzo a seconda della presentazione del ricorso, e condizionata dal meccanismo della riscossione in pendenza di giudizio).

Al riguardo, l'originaria versione del "decreto sviluppo" (d.l. n. 70/2011) prevedeva<sup>14</sup> che fosse aggiunta al comma 1 dell'art. 29 del d.l. n. 78/2010 la lettera "b-bis" recante la seguente formulazione: *«in caso di richiesta, da parte del contribuente, della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 [d.lgs. n. 546/92], l'esecuzione forzata di cui alla lettera b) è sospesa fino alla data di emanazione del provvedimento che decide sull'istanza di sospensione e, in ogni caso, per un periodo non superiore a centoventi giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa. La sospensione di cui al periodo precedente non si applica con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».*

Per effetto di tale disposizione, il "decreto sviluppo" introduceva una sospensione automatica dell'esecuzione intercorrente tra la notifica dell'istanza di sospensione di cui all'art. 47 d.lgs. n. 546/92 e la relativa decisione giudiziale, o comunque per un massimo di tempo di centoventi giorni dalla notifica stessa. A tale sospensione legale si cumulava quella eventualmente disposta dal giudice.

Tale disposizione normativa ha fatto fondatamente prevedere l'intensificarsi della presentazione delle istanze di sospensione,

---

<sup>14</sup> All'art. 7, c. 2, lett. n), n. 3.

con aggravio del lavoro delle Commissioni tributarie investite successivamente del relativo giudizio di merito.

Per tale motivo, in sede di conversione del “decreto sviluppo”, la legge di n. 106/2011 ha eliminato l’inserimento della lettera *b-bis* introducendo<sup>15</sup> invece un periodo finale alla lettera b) del comma 1 dell’art. 29 cit. avente il seguente tenore: *«L’esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall’affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a); tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».*

Inoltre, la legge n. 106/2011<sup>16</sup> ha aggiunto al comma 1, lettera c) dell’art. 29 del d.l. n. 78/2010 il seguente periodo: *«Nell’ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione, successivamente all’affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a), vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione di cui alla lettera b)».*

Parallelamente, sempre in sede di conversione del d.l. n. 70/2011, la l. n. 106/2011, ha introdotto<sup>17</sup> all’art. 47 del d.lgs. n. 546/92, relativo alla sospensione cautelare nel processo tributario, il comma *5-bis* che è così formulato: *«l’istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa».*

Pertanto, per effetto delle modifiche introdotte dalla l. n. 106/2011 di conversione del decreto sviluppo (salvi gli indicati provvedimenti cautelari e conservativi), l’esecuzione forzata è inibita per centottanta giorni dal semplice affidamento in carico delle somme da riscuotere all’Agente della riscossione,

---

<sup>15</sup> Con la disposizione di cui al n. 3, lett. n), c. 2, art. 7.

<sup>16</sup> Aggiungendo all’art. 7, c. 2, lett. n), n. 3, del d.l. n. 70/2011, il numero “3-bis”.

<sup>17</sup> Con l’art. 7, c. 2, lettera *gg-novies*.

senza che sia richiesta, per far scattare tale automatismo, la preventiva istanza di sospensione cautelare (come nella originaria formulazione dell'art. 7, c. 2, lett. n), n. 3, del d.l. n. 70/2011).

Ciò significa quindi che la sospensione “legale” dei centottanta giorni non coinvolge soltanto le somme affidate all'Agente della riscossione nella misura conseguente all'impugnazione dell'accertamento, ma anche le somme oggetto dell'originaria intimazione nel caso in cui l'accertamento non sia stato impugnato divenendo definitivo.

Al riguardo, v'è da domandarsi se la previsione della sospensione automatica anche per crediti tributari non contestati sia giustificata. In questa ipotesi, v'è da aspettarsi che l'Agenzia competente si avvalga comunque del potere concessogli di procedere ad azioni cautelari e conservative.

In ogni caso, dalla modifica apportata dalla l. n. 106/2011, il contribuente accertato trae un indubbio beneficio nel senso che dalla notifica dell'accertamento, prima che inizi la vera e propria esecuzione forzata decorrerà il termine per la presentazione del ricorso (più o meno estendibile per i motivi *retro* visti) a cui si aggiungono i trenta giorni dell'affidamento in carico ed i centottanta giorni della sospensione automatica.

Al riguardo, si consideri tuttavia che:

a) ai sensi della lettera “f)” del comma 1 dell'art. 29, d.l. n. 78/2010, «*a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per presentazione del ricorso*» (termine c.d. “mobile”), le somme indicate con gli atti “impo-esattivi” saranno maggiorate degli interessi di mora, «*calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi*», nella misura prevista dall'art. 30<sup>18</sup> del d.p.r. n. 602/1973: in forza dell'art. 30 cit. è stato adottato il

---

<sup>18</sup> Che così dispone: «*Decorso inutilmente il termine previsto dall'articolo 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi*».

- Provvedimento del 22 giugno 2011 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate il cui art. 1 stabilisce che «*a decorrere dal 1° ottobre 2011, gli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo sono determinati nella misura del 5,0243% in ragione annuale*». Si ricorda altresì che l'art. 30, d.p.r. n. 602/1973, come modificato dall'art 7, comma 2-*sexies*, della L. 106 del 2011, prevede che gli interessi di mora non sono più applicabili sulle sanzioni pecuniarie tributarie e sugli interessi;
- b) agli interessi di mora vanno poi aggiunti gli aggi della riscossione che la lettera f) del comma 1 cit. pone interamente a carico del debitore e che corrispondono alla misura del 9% delle somme recate dall'avviso di accertamento e degli interessi di mora<sup>19</sup>;
  - c) la lettera f) cit. addossa al contribuente anche il rimborso delle spese **relative** alle procedure esecutive intraprese; il comma 6 dell'art. 17 del d.lgs. n. 112/1999 stabilisce che tali spese sono dovute nella misura stabilita da una apposita tabella approvata con decreto del Ministero delle Finanze cfr. D.M. 21 novembre 2000;
  - d) alle voci sopra indicate dovranno essere aggiunti anche gli interessi per il ritardato versamento e riscossione dei tributi che con decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze sono stabiliti «*nei limiti di un punto percentuale di differenza rispetto al tasso di interesse fissato ai sensi dell'art. 1284 del codice civile*»<sup>20</sup> (art. 1, c. 150, l. n. 244/2007). In particolare, con Decreto del 7 dicembre 2010, la misura del saggio degli interessi legali è stata fissata all'1,5% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2011;
  - e) a tali somme dovranno comunque essere aggiunte quelle dovute in virtù della riscossione frazionata in pendenza di

---

<sup>19</sup> Cfr. art. 17 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

<sup>20</sup> Così l'art. 1, c. 150, d.lgs. n. 244/2007.

giudizio, nella misura di un terzo, come previsto dall'art. 15, d.p.r. n. 602/1973, e successivamente nelle misure determinate dall'art. 68 d.lgs. n. 546/92;

Pertanto, se da un lato, il momento in cui avrà inizio l'esecuzione forzata è posticipato nel tempo, è anche vero che, per effetto dell'acquisto di efficacia esecutiva da parte dell'avviso di accertamento, una volta che sia spirato il termine per la presentazione del ricorso, il carico tributario accertato è destinato inevitabilmente a lievitare: per i titoli di cui sopra è prevedibile infatti che il contribuente, decorso il termine ultimo per la proposizione del ricorso, subisca un aumento dell'originario carico tributario pari a circa il 6% annuo (interessi di mora e di ritardato versamento) oltre all'aggio di riscossione del 9% e alle spese della procedura esecutiva.

Alla luce di quanto fino ad ora osservato, il contribuente dovrà strategicamente decidere (se e) quando presentare l'istanza di sospensione cautelare prevista dall'art. 47 del d.lgs. n. 546/92, in modo tale da coordinare al meglio la sospensione ex lege dei centottanta giorni prevista dall'art. 29 cit. con la sospensione giudiziale.

Si consideri che la decisione sull'istanza deve essere fissata dal giudice tributario entro centottanta giorni dalla sua presentazione (art. 47, c. 5-bis cit.). Conseguentemente, ove la sospensione fosse concessa, la trattazione del relativo merito dovrebbe essere fissata entro i successivi novanta giorni (art. 47, c. 6 cit.); a ciò si aggiunga il termine entro il quale il giudice dovrebbe depositare la sentenza che definisce il giudizio (trenta giorni dalla deliberazione<sup>21</sup>), deposito che segna la fine dell'efficacia della sospensione cautelare (art. 47, c. 6, cit.).

L'ideale sarebbe quello di ottenere la sospensione giudiziale della esecuzione, alla scadenza dei 180 giorni di sospensione ex lege, cui faccia seguito una sentenza di merito favorevole.

Si ricorda tuttavia che per effetto delle modifiche introdotte

---

<sup>21</sup> Cfr. artt. 35 e 37 d.lgs. n. 546/92.

dalla l. n. 106/2011, la tale “sospensione automatica” di centottanta giorni non opera in relazione all’area della tutela preventiva e conservativa operata dal Fisco sui beni del contribuente. Conseguentemente, l’Amministrazione potrà ad esempio richiedere l’autorizzazione ad iscrivere ipoteca e procedere al sequestro conservativo dei beni, ai sensi dell’art. 22 del d.lgs. n. 472/1997.

Analogamente, per effetto della lettera c), c. 1, dell’art. 29 cit., come modificata dalla l. n. 106/2011, la sospensione automatica non opererà, da un lato, nell’ipotesi di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione (parallelamente a quanto avveniva per l’“iscrizione nei ruoli straordinari” di cui all’art. 15-bis del d.p.r. n. 602/1973); dall’altro, qualora l’Agenzia fiscale o l’Agente della riscossione, successivamente all’affidamento in carico, sia venuto a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo per la riscossione.

Da ultimo, si ricorda che per effetto della lettera g) del comma 1 dell’art. 29 cit., in caso di presentazione di ricorso avverso gli atti previsti dalla lettera a) del comma 1, il contribuente potrà domandare all’Agenzia delle Entrate la sospensione amministrativa della riscossione (*ex* art. 39 d.p.r. n. 602/73 espressamente richiamato) mentre nel caso in cui sia già avvenuto l’affidamento in carico all’Agente della riscossione, il contribuente potrà presentare allo stesso Agente richiesta di dilazione del pagamento, ai sensi dell’art. 19 del d.p.r. n. 602/1973.

##### ***5. Sulla esclusione della applicazione della sanzione di cui all’art. 13 D.lgs. n. 471/97***

L’art. 29 comma 1 lett. a nel suo ultimo capoverso dispone che «*la sanzione amministrativa prevista dall’art. 13 d.lgs 1997, n. 471 non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati*».

Al fine della corretta interpretazione di tale previsione normativa, occorre ricordare che l’art. 13, comma 2 d.lgs 1997,

n. 471 esclude l'applicazione di tale sanzione in relazione al pagamento di tributi iscritti a ruolo.

Parallelamente l'art. 29 lett. a) cit. esclude l'applicazione della sanzione ex art. 13 cit. anche in relazione al mancato pagamento delle somme dovute in base agli accertamenti esecutivi, per i quali cioè non è configurabile, una formale iscrizione a ruolo ed in relazione ai quali "*stricto jure*" non sarebbe applicabile la esclusione di cui all'art. 13 comma 2 cit. Ne consegue che, anche per gli accertamenti esecutivi, trova applicazione la esclusione della irrogazione della sanzione (ex art. 13 cit) per l'ipotesi di omesso carente o tardivo versamento, nei termini ivi indicati.

In tali casi, infatti il contribuente (già) subisce l'aggravio del pagamento degli interessi di mora, di ritardato versamento e degli aggi di riscossione come illustrato sub 4 che precede.

#### ***6. La proponibilità dell'azione cautelare nei gradi successivi al primo***

Anche alla luce di quanto precede, è evidente che il riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio rappresenta una questione di primaria importanza divenuta di grande attualità.

In materia è rinvenibile una nuova pronuncia da parte della Corte Costituzionale (la n. 217 del 17 giugno 2010<sup>22</sup>) che, seppure attraverso una motivazione non pienamente condivisibile, ha fornito un'apprezzabile apertura verso l'ammissione della tutela cautelare nei giudizi successivi al primo, così superando (seppure attraverso la dichiarazione di "inammissibilità" della questione di legittimità costituzionale nanti ad essa sollevata) le precedenti pronunce che aveva reso sulla medesima questione (ord. 5 aprile 2007, n. 119; ord. 27

---

<sup>22</sup> In *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 841, con commento di F. Randazzo, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, ed in *Corr. Trib.* 2010, 2406 con commento di C. Glendi, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*.

luglio 2001, n. 325; ord. 19 giugno 2000, n. 217; sent. 31 maggio 2000, n. 165).

Nei propri precedenti, la Corte Costituzionale, pur partendo dalla condivisibile affermazione di principio secondo cui «la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione (...). Enunciazione, questa, sicuramente riferibile, per la sua generalità, anche al processo tributario e che si spiega (...) con l'esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile», aveva sempre dichiarato “infondata” la questione di costituzionalità degli articoli 47 e 49, d.lgs. n. 546/92, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.<sup>23</sup>, affermando (in maniera non condivisibile e “scollata” rispetto all'assunto da cui era partita) che «risulta evidente come la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore»<sup>24</sup>, ed affermando altresì che «la censura riferita alla violazione del principio di eguaglianza ed incentrata sulla differente latitudine dei poteri del giudice nel processo civile e nel processo tributario è stata del pari disattesa in quanto in

---

<sup>23</sup> E ciò, in particolare, con l'ord. n. 325/2001, con l'ord. n. 217/2000 e con la sent. n. 165/2000. Viceversa, con l'ord. n. 119/2007 la Corte Costituzionale ha dichiarato “manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 del D.lgs. n. 546/92 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) e dell'art. 30, c. 1, l. n. 413/91, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.

<sup>24</sup> Così, in particolare, la sent. n. 165/2000 cit.

*aperta contraddizione con la giurisprudenza di questa Corte che ha costantemente escluso l'esistenza di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo»<sup>25</sup>.*

### **7. La proponibilità dell'azione cautelare, il quadro normativo di riferimento e la sentenza della Corte Costituzionale n. 217/2010.**

**7.1** La questione della estendibilità della tutela cautelare nel giudizio successivo a quello di primo grado origina dalla formulazione dell'art. 47, d.lgs. n. 546/92, che attribuisce espressamente alle Commissioni tributarie provinciali il potere di sospendere l'efficacia esecutiva dell'atto impugnato, ma fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado<sup>26</sup>.

Solo l'art. 19, c. 2, del D.lgs. n. 472/97, con il riferimento alla riscossione delle (sole) sanzioni, ha previsto la possibilità di richiedere la sospensione cautelare anche in fase di appello<sup>27</sup>.

Tale previsione si giustifica in quanto l'esigenza della sospensione cautelare in materia di sanzioni si manifesta solo a seguito della sentenza di I° grado in quanto, solo con il deposito di tale sentenza, esse diventano riscuotibili (in virtù del combinato disposto dell'art. 15 d.p.r. n. 602/1973, art. 19, c. 1, d.lgs. n. 472/97 ed art. 68 d.lgs. n. 546/92).

Ciò premesso, l'art. 47 cit. rappresenta la diretta attuazione, da parte del legislatore delegato, del "principio di delega" stabilito dal legislatore delegante nell'art. 30, c. 1, lett. h) della

---

<sup>25</sup> Così, in particolare, l'ord. n. 217/2000 cit.

<sup>26</sup> In particolare, il comma 1 dispone che «*il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22*».

Il successivo comma 7 dispone invece che «*gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado*».

<sup>27</sup> Il comma 2 dell'art. 19 cit. dispone infatti che «*la commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione, applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*».

L. n. 413/1991, e consistente nella «*previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione della udienza entro novanta giorni*».

Tale previsione normativa della legge delega “blinda” quindi la sospensione cautelare dell'art. 47 cit. nell'ambito dei soli giudizi di primo grado, nonostante l'art. 61, d.lgs. n. 546/92 («*nel procedimento di appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione*») che, in relazione al procedimento di appello, rinvia (in quanto compatibili) alle norme dettate per il procedimento di primo grado. Pertanto, per garantire il rispetto della legge delega (che limita la tutela cautelare al solo I° grado) l'art. 61 cit. è interpretato nel senso che tra le “norme richiamate” non dovrebbero essere ricomprese anche quelle di cui al Capo II<sup>28</sup> del Titolo II, tra cui l'art. 47 cit.<sup>29</sup>, la cui applicazione in appello sarebbe comunque (“strumentalmente”) incompatibile con le disposizioni applicabili a quel giudizio.

A ciò si aggiunga che l'art. 49<sup>30</sup> d.lgs. n. 546/92, nel disciplinare le impugnazioni delle sentenze tributarie, esclude espressamente l'applicabilità al processo tributario dell'art. 337<sup>31</sup> c.p.c.,

---

<sup>28</sup> Capo II così intitolato: “*I procedimenti cautelare e conciliativo*”

<sup>29</sup> Nonostante che il rinvio operato dall'art. 61 cit. sia però un rinvio “generale” a tutte le norme dettate per il procedimento di primo grado (in quanto compatibili). Per un maggior approfondimento si veda C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2010.

<sup>30</sup> Che così recita: «*alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*».

<sup>31</sup> Che così dispone al primo comma: «*L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salvo le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407*».

ritenendosi esclusa di riflesso, anche l'applicabilità delle disposizioni menzionate da tale norma, tra cui l'art. 283 c.p.c.<sup>32</sup> e l'art. 373 c.p.c.<sup>33</sup>, attinenti la sospensione degli effetti della sentenza di I° grado e di quella di appello ad opera del giudice del gravame.

La motivazione di tale esclusione è da ravvisare nelle peculiarità del processo tributario che rendono di difficile applicazione i rimedi cautelari di cui agli articoli 283 e 373 c.p.c. perché, come affermato dalla Corte Costituzionale con l'ord. n. 119/2007 (che, come visto, si è pronunciata sulla legittimità dell'art. 47 d.lgs. n. 546/92) – nel processo tributario, a differenza del processo civile, *«oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado»*.

In altri termini, alla sentenza del giudice tributario non può riconoscersi efficacia di titolo esecutivo (né quando accoglie il ricorso del contribuente né quando lo rigetta), in quanto il titolo che legittima l'attività di riscossione della pretesa impositiva è sempre e solo il provvedimento impugnato e cioè (dal 1 ottobre 2011) all'accertamento esecutivo. Conseguentemente, l'oggetto della sospensione cautelare è solo l'esecuzione dell'atto impugnato e non anche la sentenza che in relazione a tale atto sia intervenuta. Per tali motivi è stato osservato che le disposizioni di cui agli artt. 283 e 373 c.p.c. *«che riguardano propriamente la sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze, risultano palesemente ultronee ed inidonee ad un loro inserimento nel processo di che trattasi e nel sistema della riscossione che vi è correlato, proprio ed essenzialmente perché non*

---

<sup>32</sup> Che riguarda l'attribuzione al giudice di appello del potere di sospendere, in tutto o in parte, l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata quando sussistono gravi e fondati motivi.

<sup>33</sup> Che attribuisce al giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata innanzi alla Corte di Cassazione, di sospendere l'esecuzione se da tale esecuzione possa derivare un danno grave ed irreparabile.

*attengono alla sospensione dell'esecuzione, bensì alla efficacia di sentenze che costituiscono anche titoli esecutivi»<sup>34</sup>.*

**7.2** Tutto ciò premesso, con la sentenza n. 217/2010 la Corte Costituzionale ha evidenziato la “disponibilità” – in una successiva occasione in cui la questione di illegittimità costituzionale fosse correttamente riproposta – a rivedere la propria giurisprudenza in punto di riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, e dunque a superare l’orientamento manifestato nelle precedenti quattro pronunce, in base al quale la tutela cautelare nel processo tributario rappresenterebbe una garanzia costituzionale imposta soltanto fino al momento in cui non sia intervenuta una sentenza di merito.

Tale pronuncia, invero, non è del tutto convincente per le seguenti ragioni.

L’apertura da parte della sent. n. 217/2010 cit. passa attraverso la dichiarazione di inammissibilità della questione di (il)legittimità costituzionale dell’art. 49, d.lgs. n. 546/92, sollevata con riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost., nonché, quale norma interposta, all’art. 10 Cost., ed in riferimento all’art. 6, c. 1° della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali (“C.E.D.U.”).

In particolare, il giudice rimettente aveva sollevato questione di incostituzionalità dell’art. 49 cit. perché, a suo avviso, tale norma, escludendo espressamente l’art. 337 c.p.c. dal rinvio ivi operato alla disciplina generale delle impugnazioni del processo civile, avrebbe impedito l’applicazione nel processo tributario del rimedio cautelare previsto dall’art. 373 c.p.c. (richiamato dall’art. 337 c.p.c.) relativo alla sospensione dell’*esecuzione della sentenza* d’appello in pendenza del giudizio di cassazione (analogo discorso, ove sollevato, si sarebbe potuto effettuare per

---

<sup>34</sup> In questi termini, C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato* (art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari), in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, I, 113 – 114.

l'esecuzione della sentenza di I° grado ad opera del giudice di appello, in virtù dell'art. 283 c.p.c. anch'esso richiamato dall'art. 337 c.p.c., ove fosse stato oggetto del giudizio di merito sul quale si è pronunciata l'ordinanza del giudice remittente).

La Corte Costituzionale non ha però condiviso il percorso ricostruttivo del giudice remittente ritenendo che fosse invece possibile una interpretazione "alternativa" e costituzionalmente orientata che avrebbe consentito di sostenere che *«il comma 1 dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 c.p.c. astrattamente compatibile con il processo tributario»*, rendendo così irrilevante la questione di illegittimità sollevata con la sua conseguente inammissibilità. Più nel dettaglio, secondo la Corte Costituzionale, l'art. 337 c.p.c. (inapplicabile al processo tributario in forza del disposto di cui all'art. 49 cit.) contiene una "regola" (*«l'esecuzione della sentenza non è sospesa per l'effetto dell'impugnazione di essa»*) ed una "eccezione" a tale regola poiché fa salve, tra le altre, le disposizioni degli artt. 283 e 373 c.p.c.; allo stesso modo, l'art. 373 c.p.c. contiene anch'essa, al primo comma, una "regola" (*«il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza»*) ed una "eccezione" a tale "regola" (*«tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa»*) (analogamente dicasi per l'art. 283 c.p.c.).

Secondo la Corte Costituzionale, *«l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 c.p.c. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospensibilità ope iudicis della sentenza d'appello impugnata per cassazione»*.

In altre parole, secondo la Corte costituzionale la eventuale

dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 49 cit. avrebbe comportato la eliminazione della “regola generale” ivi prevista secondo la quale il “*gravame non comporta la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata*” (art. 337, comma 1, c.p.c.) e non anche della eccezione a tale regola (artt. 283 e 373 c.p.c.), che consente, a talune condizioni, la sospensione della sentenza da parte del giudice del gravame.

La Corte costituzionale ha quindi dichiarato “inammissibile” la questione sollevata per il mancato approfondimento in ordine alla applicabilità delle “eccezioni” alla regola, di cui agli articoli 283 e 373 c.p.c., afferenti la possibilità della sospensione della sentenza, rispettivamente di primo e di secondo grado.

Conclusione, invero, poco convincente che comunque lascia intravedere la possibilità della tutela cautelare nel giudizio di cassazione o quanto meno della sentenza di primo grado in appello. Pertanto, attraverso questa interpretazione “alternativa”, la Corte ha indicato la strada per giungere al riconoscimento della tutela cautelare anche in pendenza del giudizio di cassazione, mediante la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata.

#### ***8. Osservazioni conclusive in relazione alla possibilità di estendere la tutela cautelare in appello.***

Lo sforzo ermeneutico compiuto dalla Corte costituzionale con la sent. n. 217/2010, che ha manifestato la possibilità di riconoscere la tutela cautelare nei gradi successivi al primo, è senza dubbio apprezzabile, seppure il percorso seguito dalla Corte non può essere condiviso in quanto affetto da un errore di fondo, probabilmente imputabile al contenuto dell'ordinanza con la quale il giudice remittente aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale.

Infatti, come detto, la questione dell'ammissibilità della tutela cautelare in appello è stata impropriamente focalizzata sugli art. 49 d.lgs. n. 546/92 e 373 c.p.c. e cioè sulla *esecutività delle sentenza* e sulla *sospensione di tale esecutività*. Tuttavia, come anche ricordato dalla precedente ord. della Corte Costituzionale n.

119/2007, nel processo tributario il “titolo esecutivo” dell’attività di riscossione non è mai la sentenza, bensì sempre e solo il provvedimento impositivo impugnato con la conseguenza che, trovando la riscossione tributaria il proprio titolo non nella sentenza impugnata ma nell’atto impositivo impugnato, la questione di costituzionalità deve avere ad oggetto (solamente) la sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato (e non la sospensione dell’esecuzione della sentenza impugnata). Conclusione viepiù formulabile in relazione all’atto “impo-esattivo” che evidenzia chiaramente il coesistere, nel medesimo atto, dell’atto impositivo con il titolo esecutivo. Conseguentemente, le norme che sono di ostacolo al riconoscimento della tutela cautelare in appello, e che quindi dovrebbero essere oggetto della questione di costituzionalità, non sono costituite dall’art. 49 cit., bensì dall’art. 47, commi 1 e 7, cit. (quali norme delegate), che nella loro formulazione letterale circoscrivono l’attribuzione del potere di sospensione cautelare al solo primo grado di giudizio, ed a monte dall’art. 30, c. 1, lett. *h*), l. n. 413/1991 (quale norma delegante) che ha delegato il Governo ad introdurre un procedimento di sospensione dell’atto impugnato temporalmente limitato alla decisione che chiude il giudizio di I° grado.

Quanto poi alle norme costituzionali rispetto alle quali sollevare la questione, esse dovrebbero essere individuate negli artt. 3, 24 e 111 comma 2, Cost.; ed infatti, con riguardo all’art. 3 cost., si pone il problema della violazione del principio di uguaglianza e di ragionevolezza delle scelte legislative in quanto non è ravvisabile alcun ragionevole motivo che possa giustificare (nonostante quanto affermato dalla Corte Cost. con l’ord. n. 217/2000) una diversità di disciplina tra (da un lato) il processo civile ed amministrativo, in cui la tutela cautelare è assicurata in ogni grado di giudizio e (dall’altro) il processo tributario in cui la tutela cautelare è invece assicurata solo limitatamente al I° grado di giudizio.

La questione di costituzionalità dovrebbe inoltre essere

sollevata anche in relazione all'art. 24 Cost. in quanto se è vero (così come affermato dalla Corte Costituzionale con la sent. n. 165/2000) che la tutela cautelare nel processo tributario risponde «*all'esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinario del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile*», è altresì evidente come tale esigenza non possa non permanere «*per tutto il tempo del processo necessario perché questa ragione venga accertata*» in modo definitivo, «*senza che nel frattempo l'interessato subisca un pregiudizio che irreparabilmente lo danneggi, vanificandone il diritto all'azione che gli è costituzionalmente garantito, così da non potersi ritenere pienamente attuato*» tale diritto «*limitandone l'operatività alla sola emanazione "di una pronuncia di merito a cognizione piena" entro il primo grado*»<sup>35</sup>.

Da ultimo, sarebbe opportuno sollevare la questione di costituzionalità anche in relazione all'art. 111, c. 2, Cost., in quanto se il meccanismo della riscossione frazionata in pendenza di giudizio (art. 68, d.lgs. n. 546/92) tutela la posizione dell'Amministrazione finanziaria consentendole il parziale recupero delle somme liquidate con l'atto impugnato, occorre allora che al contribuente sia comunque concessa una forma di tutela (cautelare) nei confronti di tale riscossione (oltre, quindi, il primo grado di giudizio) tutte le volte in cui questa possa recargli un pregiudizio grave ed irreparabile: ove tale tutela non fosse riconosciuta si finirebbe per attribuire all'amministrazione finanziaria una posizione prevalente non giustificata, con la conseguente violazione dell'art. 111, c. 2, Cost. che assicura la parità delle parti nel processo<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> In questi termini C. Glendi, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. Trib.* 2010, 2406.

<sup>36</sup> M. Messina, *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3077.

### **9. La giurisprudenza di merito medio tempore intervenuta.**

La necessità che la questione della tutela cautelare nei gradi successivi al primo sia portata davanti alla Corte Costituzionale, ma nei corretti termini sopra individuati, si rende più impellente in considerazione del fatto che la strada additata dalla sent. n. 217/2010 cit. inizia ad essere intrapresa anche dalla giurisprudenza di merito, con il rischio della (acritica) reiterazione dei medesimi errori in cui, seppur autorevolmente, è “inciampata” la sent. n. 217/2010 cit..

Alludo, in particolare, alla successiva ordinanza della Commissione tributaria regionale Piemonte, 27 settembre 2010, n. 4<sup>37</sup>, la quale ha ritenuto direttamente applicabile al processo tributario l’art. 373<sup>38</sup> c.p.c. subordinando l’ammissibilità dell’istanza di sospensione, *in primis*, alla dimostrazione «della pendenza del giudizio di Cassazione, mediante il certificato rilasciato dalla Cancelleria della Suprema Corte» (con l’effetto che tale mancata dimostrazione rende per ciò solo il ricorso cautelare inammissibile<sup>39</sup>), ed in secondo luogo, al fatto che nella pendenza del ricorso per cassazione sia stata attivata l’esecuzione coattiva (tale da causare un danno irreparabile, intendendosi come tale un danno insuscetibile in assoluto di ristorabilità per equivalente (ed, in ogni caso, senza alcuna possibilità di verifica del “*fumus*”).

Sulla stessa “linea d’onda” di tale ordinanza della Regionale di Torino, in tempi recenti, si segnala altresì l’ordinanza della Commissione Tributaria Regionale di Milano, 20 giugno 2011, n. 89/38/11 la quale, proprio alla luce della sentenza n. 217/2010 della Corte Costituzionale, ha ritenuto possibile per

---

<sup>37</sup> Commentata criticamente da C. Glendi, *Presupposti per la sospensione dell’esecuzione della sentenza in caso di ricorso per cassazione*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, 73.

<sup>38</sup> Che attribuisce al giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata innanzi alla Corte di Cassazione, di sospenderne l’esecuzione se da tale esecuzione possa derivare un danno grave ed irreparabile.

<sup>39</sup> Come avvenuto nel caso deciso dalla Commissione torinese che, tra l’altro, aveva rigettato l’istanza anche ritenendo insussistente il *periculum*.

il giudice tributario sospendere l'efficacia della sentenza della commissione tributaria provinciale gravata in appello, in presenza (ovviamente) del "fumus" e del "periculum". Tale sospendibilità sarebbe giustificata dal fatto che *«fra le disposizioni fatte salve dall'art. 337 c.p.c., oltre all'art. 373 vi è l'art. 283 c.p.c. ai sensi del quale il giudice di appello, su istanza di parte proposta con l'impugnazione principale o incidentale, "quando sussistono gravi e fondati motivi, anche in relazione alla possibilità di insolvenza di una delle parti, sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata, con o senza cauzione"»*.

Anche quest'ultima ordinanza della Regionale di Milano, seppure apprezzabile nel tentativo di estendere la tutela cautelare in appello, incorre nella stessa imprecisione in cui è incorsa la Corte Costituzionale con la sent. n. 217/2010 ricollegando la tutela alla sospensione della (efficacia della) sentenza e non, invece, alla sospensione dell'atto impugnato.

In senso contrario alle ordinanze n. 4/2010 della C.T.R. di Torino e 89/38/11 della C.T.R. di Milano citate, si segnala l'ordinanza della Commissione Tributaria Regionale di Roma, Sez. IV, 12 gennaio 2011, n. 3, che ha ritenuto non estendibile al giudizio tributario la sospensione dell'efficacia della sentenza prevista dall'art. 373 c.p.c. in quanto *«la norma di cui all'art. 373 c.p.c. non rientra tra quelle ritenute applicabili dall'art. 49 D.Lgs. n. 546/92 alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie»*.

Secondo l'ordinanza della Regionale di Roma, alla sentenza della Corte Costituzionale non dovrebbe essere attribuita rilevanza decisiva in quanto *«la sentenza n. 217/10 della Corte Costituzionale, invocata dal ricorrente quale pronuncia che avrebbe definitivamente chiarito in senso affermativo il problema dell'applicabilità dell'art. 373 c.p.c., al processo tributario, in realtà è una sentenza che, nel dichiarare l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 D.Lgs. 546/925 (...) lamenta che il rimettente ha ommesso completamente di valutare che "l'inapplicabilità al processo tributario della regola posta dal primo periodo del primo comma dell'art. 373 c.p.c., non comporta necessariamente*

*l'inapplicabilità anche della eccezione prevista dal secondo periodo di quella disposizione e quindi non esclude di per sé la sospensibilità ope iudicis della esecuzione della sentenza di appello impugnata per Cassazione»; con ciò stesso limitandosi ad affermare semplicemente: la non automaticità della inapplicabilità della sospensione cautelare di cui all'art. 373 citato solo per effetto della censurata disposizione dell'art. 49 D.Lgs. 546 del 1992, la conseguente possibilità di una diversa interpretazione ed infine il correlativo obbligo di motivare aliunde, con differenti argomenti, la soluzione del problema».*

*(Prof. Avv. Antonio Lovisolo)*  
Università di Genova

**Articolo pubblicato su Diritto e pratica tributaria 2012, I, 85**



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA

*La lettura del Massimario della Giurisprudenza tributaria ligure 2011, frutto della preziosa collaborazione di giudici, operatori pratici e “massimatori”, consente di apprezzare, anche visivamente, l’alta qualità del prodotto.*

*Emerge, in particolare, un dato non comune ad altri massimari: la riproduzione integrale delle pronunce più significative, che offre l’occasione al lettore di non rimanere invischiato in una defatigante trama di sole affermazioni astratte e spesso stereotipe dalle quali non è mai facile trarre la medulla rationis, la linfa vitale della decisione e della realizzazione dell’ordinamento.*

*A parte la novità, su questa via dovrà proseguire l’avviata esperienza.*

*Uno dei mali peggiori, nella giurisprudenza, è, com’è noto, quello dei c.d. conflitti inconsci o inconsapevoli delle decisioni.*

*Purtroppo, questo fenomeno negativo esiste, soprattutto a livello di legittimità, dove, per contro, l’esercizio della funzione nomofilattica dovrebbe risultare particolarmente vigile e tale da escluderlo.*

*Non provvedendosi in apicibus, sembra allora opportuno attivarsi dal basso, prevenendolo, attraverso un puntuale monitoraggio con la sistematica segnalazione di ogni possibile contrasto, anche larvale, nell’ambito della giustizia di merito.*

*Nella prossima edizione del Massimario questo indirizzo di ricerca e di segnalazione sarà privilegiato e dalla pubblicazione integrale delle decisioni tra loro in contrasto sarà possibile attingere un nuovo, apprezzabilissimo, fattore di crescita.*

*Prof. Emerito Cesare GLENDI*

*Direttore scientifico*

*dell’Ufficio del Massimario*



## COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA

*L'iniziativa di dar corso alla pubblicazione del "Massimario" della giurisprudenza delle Commissioni Tributarie Liguri è importante per molte ragioni e fra l'altro:*

- 1. per non perdere l'opportunità di essere fra i primi a far conoscere l'importante ruolo svolto in un settore tanto importante nella vita sociale;*
- 2. per dare riconoscimento, nel rendere noto, menzionandoli nella massima, l'impegnativo ruolo dei presidenti e particolarmente dei relatori, remunerati solo con la soddisfazione del lavoro svolto;*
- 3. per consentire un indirizzo di un'uniformità per la giurisprudenza regionale, così da ridurre il contenzioso (scoraggiando i ricorsi a fronte di una consolidata giurisprudenza contraria) e le diseguaglianze di trattamento fiscale, conseguenti a decisioni di segno opposto.*

*Nel primo numero della rivista "Diritto e Pratica Tributaria" (1926) Antonio Uckmar ammoniva che il funzionamento di un buon sistema tributario è condizionato da un efficiente apparato giurisdizionale: all'epoca del tutto mancante, condizionato dal solve et repete e comunque predominato da una parte in causa: i membri delle Commissioni erano designati dall'Amministrazione finanziaria, il cui rappresentante aveva diritto di essere presente in camera di consiglio!!*

*Con la Costituzione repubblicana è stata avviata la radicale revisione e, dopo una alternanza di orientamenti da parte della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale, finalmente nel 1992 fu affermata la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie.*

*Ma l'attuazione è ancora da completare; secondo l'auspicio avanzato da chi ha più esperienza, e cioè da parte dei presidenti di Commissioni (si vedano le relazioni, in occasione della inaugurazione degli anni giudiziari del 2012, del dott. Giovanni Soave, presidente della C.T.R. Liguria e del dott. Antonio Simone, presidente della C.T.R. Lombardia, pubblicate in "Diritto e Pratica Tributaria", 2012, I, rispettivamente a pagina 189 ed a pagina 194) è urgente prevedere che i componenti provengano dalla magistratura e da esperti scelti con pubblico concorso, per la valutazione delle capacità a svolgere funzioni tanto importanti e difficili.*

*Il sistema tributario è sempre più complesso e lo sarà ancora di più per l'inasprirsi dalla lotta all'evasione e l'estensione alla "elusione": quale "abuso del diritto", tema estremamente delicato e di difficile regolamentazione comportando la necessità del confronto dei vantaggi fiscali e la necessità operative del negozio "costruito ad hoc".*

*Vi è anche da considerare il prevedibile aumento del carico di lavoro per le Commissioni: basti pensare agli effetti della concentrazione della riscossione nell'accertamento che provocherà prevedibilmente per ogni ricorso, il preventivo esame delle istanze di sospensione della esecuzione. Si aggiunga l'allargamento della sfera di competenza delle Commissioni (e così cfr. De Simone, op et.) per cui è urgente la riorganizzazione ed il rafforzamento anche delle segreterie.*

*Ma per l'attuazione delle suggerite innovazioni (nomina dei membri delle Commissioni per concorso e rafforzamento delle segreterie) è da ravvisare, come è stato esposto al Ministro Prof.ssa Paola Severino, l'opportunità che l'organizzazione dell'apparato sia attribuito al Ministero della Giustizia, anziché al Ministero dell'Economia, che è parte in causa (e potrebbe frapporre resistenze).*

*E su tutto prevale l'interesse alla "trasparenza" e a questo per certo concorre la conoscenza della giurisprudenza: e quindi vanno i nostri complimenti a quanti hanno determinato la pubblicazione del Massimario e la riconoscenza a quanti ci lavorano.*

*Prof. Emerito Victor UCKMAR  
Presidente Comitato Scientifico  
dell'Ufficio del Massimario*

© Commissione Tributaria Regionale della Liguria  
Edizioni Grafiche G7 - Savignone, Genova

Finito di stampare su carta Fedrigoni Symbol Tatami Ivory 150 gr.  
nel mese di luglio dell'anno 2012  
da Grafiche G7

Questa copia è la numero        /2000

Fondazione Carige, che istituzionalmente persegue fini di utilità sociale e promuove lo sviluppo economico locale, con convinzione ha deciso di sostenere la pubblicazione e la diffusione del “Massimario della giustizia tributaria 2011”, proprio in considerazione del suo valore e della sua utilità per l’intera comunità regionale e non soltanto per operatori e specialisti.

Il “Massimario”, infatti, è strumento innovativo particolarmente efficace per la conoscenza di diritti e doveri fiscali e per i rapporti con la loro magistratura naturale: le Commissioni Tributarie.

Contenendo le sentenze più significative emesse nel 2011 dalle Commissioni Tributarie della Liguria, tutte assistite da puntali massime giurisprudenziali, il “Massimario” costituisce una rappresentazione tempestiva degli orientamenti interpretativi della normativa specifica nella regione e, pertanto, offre l’opportunità di decidere consapevolmente su ogni eventuale resistenza giudiziaria a imposizioni fiscali ritenute dubbie.

È un’opera meritoria, che, perciò, auspico abbia riconoscimento e continuità.

*Flavio Repetto*

Presidente di Fondazione Carige

Si ringrazia

