

**Sentenza del 26/11/2009 n. 111 - Comm. Trib. Reg. per la Puglia****Intitolazione:**

Riscossione delle imposte - Ruoli - Cartella di pagamento - Mancata indicazione del responsabile del procedimento - Invaldita' (annullabilita') ai sensi dello Statuto del contribuente - Sussiste.

**Massima:**

Dalla sentenza della Corte costituzionale n. 58 del 2009 non puo' argomentarsi che le cartelle di pagamento prive di sottoscrizione e/o dell'indicazione del responsabile del procedimento relative a ruoli formati prima del termine (1.6.2008) indicato dalla Legge n. 31 del 2008 debbano ritenersi legittimamente emesse atteso che le stesse debbono essere considerate egualmente invalide (annullabili) ai sensi dell'art. 7 secondo comma della Legge n. 212 del 2000.

**Testo:**

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Trani, con avviso di accertamento n.RF4 030200441 inviato alla ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l., ai sensi degli artt. 39 e 40, comma 1, D.P.R. 600/73, rettificava il reddito per l'anno 1998 della predetta società in £.1.085.513.00 a fronte di un reddito dichiarato di £.5 35.066.000, determinato da una maggior Irpeg dovuta di £.203.666.000 ( pari ad €.10.5.184,71); l'importo della produzione lorda ai fini Irap in £.3.611. 814.00 a fronte di un dichiarato di £.25.167.000 (pari ad €.12.997,67); un c redito non riconosciuto ai fini I.V.A. di £.140.000 (pari ad €.72,30) sulla fattura di acquisto n.1008 del 23.12.1998 emessa dal Sig. LOMUSCIO, non reca nte su di essa gli estremi identificativi dell'automezzo. Irrogava, pertanto , sanzioni amministrative per €.118.842,98. Le rettifiche riportate erano co nsequenza di verbale del nucleo misto II.DD. ed I.V.A., notificato alla soci età in data 03.08.2001, costituente parte integrante del richiamato accertam ento. La ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l., premesso che in data 17.01.06 aveva presentato domanda di accertamento con adesione, non pervenendo ad un risult ato soddisfacente, proponeva ricorso lamentando l'errata applicazione dell'a rt.39, comma 1, D.P.R. 600/73, ritenendo illegittimo l'operato dell'Ufficio.

Concludeva chiedendo, in via principale, l'annullamento dell'atto impugnato ; in via subordinata la non applicazione delle sanzioni, ai sensi dell'art.8 del D.Lgs 546/92 in conseguenza delle obiettive condizioni di incertezza ne ll'applicazione della legge 119/97. L'Ufficio, con controdeduzioni presentat e in data 06.07.2006, contestava in toto i motivi di ricorso, sostenendo la legittimità del suo operato perché supportata da elementi che trovavano risc ontro nella vigente normativa in materia e chiedeva, pertanto, il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

La ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l. presentava istanza di sospensione della car tella di pagamento n.01420060053584867000 di €.75.879,83 per iscrizione a ru olo provvisoria in presenza di ricorso avverso l'avviso di accertamento per l'anno 1998, nelle more del giudizio di merito del suddetto ricorso, adducen do ai fini del danno grave ed irreparabile la temporanea precaria situazione finanziaria. In data 13.02.2007 la ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l., previa pr esentazione in data 15.12.2006 di istanza di accertamento con adesione, prop oneva ricorso avverso l'avviso di accertamento n. RF4030200540, notificato i l 20.10.2006, con il quale la stessa Agenzia delle Entrate - Uff. di Trani r ettificava il reddito per l'anno 1999 della contribuente in £.679.249.000 ai fini Irpeg, a fronte di un dichiarato di £.500.179.000; rettificava altresì il valore netto della produzione ai fini Irap in £.2.473.501.000 a fronte d i un dichiarato di £.2.237.654.000, determinando una maggiore Irpeg dovuta d i £.10.024.000 ( pari ad €.5.176,96), irrogava sanzioni amministrative per i l cumulo giuridico, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs 472/97, di €.38.599,01, tenuto conto anche dell'anno 1998 soggetto a rettifica. L'Ufficio motivava l 'operato eseguito richiamando lo stesso processo verbale notificato alla soc

ietà in data 03.08.2001, considerato parte integrante del ricorso. La società contestava anche l'avviso di accertamento per l'anno 1999 chiedendo ai primi giudici di voler rettificare l'operato dell'Ufficio riconoscendo le doglianze, con l'annullamento dell'atto impugnato. In data 19.03.2007 la ricorrente, ai sensi dell'art. 29 D.Lgs 546/92, depositava istanza di riunificazione del ricorso introitato con il n. di R.G. 3790/06, messo in discussione nella seduta del 23.03.07, con altro ricorso sub n.985/07 R.G. afferente l'anno 1999, per connessione soggettiva e oggettiva.

Alla udienza del 23.03.07 la Commissione, preso atto dell'istanza di riunione, rilevata la non opposizione della controparte, con decreto n.37/01/07, rimetteva gli atti al Presidente il quale, con nota del 27.03.2007 disponeva la riunione dei due ricorsi. In data 13.04.07 l'Ufficio depositava controdeduzioni al ricorso presentato avverso l'avviso di accertamento per l'anno 1999 eccependo, in via preliminare, l'inammissibilità del ricorso perché presentato oltre i termini previsti dall'art. 21 D.Lgs 546/92 e rilevando che l'avviso di accertamento n. RF4030200540/2006, notificato il 20.10.06, andava impugnato entro il termine di 60 giorni dalla notifica essendo preclusa, alla ricorrente la possibilità di chiedere la definizione dell'accertamento con l'istituto dell'adesione ai sensi dell'art.6, comma 2, D.Lgs 218/97, posto che la controparte non aveva ottemperato al precedente invito al contraddittorio e all'adesione dell'Ufficio notificato in data 09.12.2005, invito n.RF4110200182/2005 previsto dall'art.5 del citato decreto. In ordine al merito, ed in via del tutto subordinata, sosteneva che l'avanzata pretesa fiscale era valida e motivatamente supportata dagli elementi che trovano riscontro nella normativa in materia. In data 20.06.2007 la ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l. proponeva ricorso con l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Trani e l'Equitalia E.Tr. s.p.a. avverso la cartella di pagamento n.01420070016746338000 di €.87.878,29, oltre diritti di notifica in €.5.56, eccependo, in via preliminare, l'insanabile nullità dell'impugnata cartella esattoriale perché non debitamente sottoscritta e, in via del tutto subordinata, la violazione e falsa applicazione dell'art.15 D.P.R. 602/73. L'Agenzia, con controdeduzioni depositate il 28.09.2007 contestando quanto eccepito dalla ricorrente, sosteneva la legittimità del proprio operato e chiedeva, di conseguenza, il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

L'Equitalia E.Tr s.p.a., con controdeduzioni depositate il 06.11.2007 contestava il ricorso per quanto di ragione deducendo che, in merito alle censure mosse nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, rilevava la propria carenza di legittimazione passiva in quanto, come agente della riscossione, era preposta unicamente all'esame dei tributi contenuti nei ruoli formati dagli Enti impositori e, pertanto, le era precluso ogni esame di merito (citava, a sostegno, giurisprudenza di merito e di legittimità). In ordine alla eccepita mancata sottoscrizione, evidenziava come la cartella di pagamento fosse stata redatta nei termini imposti dall'art.25 D.P.R. 602/73 e nel rispetto del modello Ministeriale approvato con pedissequo Decreto Ministeriale. Con sentenza n.173/01/07, depositata il 07.03.2008. la C.T.P. di Bari, previa riunione dei ricorsi, A) accoglieva parzialmente il ricorso avverso avviso di accertamento n.RF4030200441 relativo all'anno 1998, determinando in £.69.893.424.000 i costi recuperati a reddito perché indetraibili, con conseguente rideterminazione della maggior imposta Irpeg e della maggior imposta Irap dovuta per il maggior valore della produzione netta., confermando la maggior imposta I.V.A per £.140.000, oltre sanzioni amministrative, come per legge, determinate però nella misura minima edittale; B) stabiliva che l'iscrizione a ruolo provvisoria, giusta cartella di pagamento n.0140060053584867000 doveva essere rapportata, ai sensi dell'art. 68 D.Lgs 546/92, nella misura dei 2/3 delle maggiori imposte dovute per effetto del maggior reddito accertato, con conseguente sgravio della maggior iscrizione a ruolo; C) dichiarava inammissibile il ricorso avverso l'avviso di accertamento n.RF4030200540 inerente l'anno 1999, perché tardivo in quanto proposto oltre i termini di cui all'art.21 D.Lgs 546/92; D) accoglieva il ricorso avverso la cartella di pagamento n.01420070016746338000 stabilendone la nullità perché priva della sottoscrizione. Avverso detta sentenza, con atto regolarmente notificato e depositato il 15.05.2009, che qui si ha per riportato e conosciuto, ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Trani sulla base di due motivi : a) non aver riconosciuto, i primi giudici, il costo della merce oggetto di commercializzazione per £.469.020.000; b) per l'annullamento della cartella di pagamento n.01420070016746338000; ha concluso chiedendo l

a riforma, su detti punti, della sentenza appellata.

Con deposito in data 05.10.2009 si è costituita la Equitalia E.Tr s.p.a. con memore che qui si hanno per riportate e conosciute, chiedendo che, in riforma della sentenza di primo grado sia dichiarata la legittimità della cartella a n.01420070016746338000. Con memorie del 15.10.2009, che qui si hanno per riportate e conosciute, si è costituita l'ORTOFRUTTA PUGLIESE S.R.L. che ha chiesto il rigetto dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Trani.

In particolare la appellata, evidenziando come l'Agenzia delle Entrate di Trani si sia limitata a chiedere la conferma del recupero a tassazione senza specificare in quale errore sarebbero incorsi i giudici di prima istanza e quale la eventuale violazione di legge operata, ha eccettuato l'essersi formato il giudicato interno su tutti gli altri aspetti del contenzioso. Relativamente, poi, alla cartella n.01420070016746338000, dopo aver aderito all'eccezione di difetto di legittimazione dell'Agenzia delle Entrate Ufficio di Trani, dal momento che unico soggetto abilitato a censurare la sentenza sul punto è solo e unicamente la EQUITALIA E.Tr S.P.A., ha concluso per la inammissibilità dell'appello in ordine a detto punto.

Alla udienza del 29.10.2009 la rappresentante dell'Ufficio si riporta all'atto di appello, chiedendone l'accoglimento; il difensore della Equitalia E.Tr conclude chiedendo dichiararsi valida e legittima la cartella esattoriale e n.01420070016746338000 il difensore della Ortofrutta la Pugliese s.r.l. eccettuando l'essersi formato il giudicato nei confronti della Equitalia E.Tr s.p.a., in ordine alla decisione sulla cartella n.01420070016746338000, per non aver quest'ultima appellato nei termini la sentenza di primo grado. Il ricorso è stato deciso.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello, infondato, merita rigetto.

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Trani, reiterando in questa sede le deduzioni già proposte in primo grado, effettivamente non specifica in cosa consisterebbe l'errore nel quale sarebbero incorsi i primi giudici e le norme di legge da questi ultimi violate. Contrariamente a quanto sostenuto nell'atto di appello dall'Ufficio, i primi giudici hanno evidenziato, sulla base della documentazione in atti, come i verificatori non abbiano contestato l'esistenza della merce e, conseguentemente, i relativi costi sostenuti dalla ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l., ma si siano limitati a sostenere che quegli acquisti e quei costi non potevano essere attribuiti all'anno in contestazione. Al fine di rendere inattaccabili le conclusioni dell'accertamento, l'Ufficio accertatore avrebbe dovuto procedere ad una più attenta e completa verifica, comparando gli anni 1998 e 1999 per accertare, senza ombra di dubbio alcuno, che quell'importo era stato portato in detrazione tanto nell'anno 1999, quanto nel 1998. Ciò non risulta, anzi, dalla documentazione acquisita in atti, emerge in maniera incontrovertibile, quanto accertato dai primi giudici; altrimenti opinando, si porrebbe ad una illegittima, non dovuta, doppia tassazione dei costi in questione, una per l'anno 1998 e l'altra per l'anno 1999.

La sentenza di primo grado, quindi, sul punto non merita alcuna censura e deve, conseguentemente essere confermata.

In ordine a tutti gli altri rilievi per il recupero a tassazione, dichiarati illegittimi dai

primi giudici, effettivamente, così come sostenuto dalla ORTOFRUTTA LA

PUGLIESE s.r.l., si è formato il giudicato interno per non essere stata, sul punto, la

decisione di primo grado oggetto di specifica censura nell'appello proposto

dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Trani.

Per quanto attiene, infine, l'annullamento della cartella di pagamento

n.0142007001674633 8000. in primo luogo risulta fondata l'eccezione proposta dalla

ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l. essendosi effettivamente formato il giudicato nei confronti della Equitalia E.Tr s.p.a.

Quest'ultima, infatti, avrebbe dovuto proporre autonomo appello avverso la decisione

di primo grado, con la quale è stata annullata la cartella di pagamento n.01420070016746338000, entro e non oltre il 22.04.2009 e cioè a dire entro e non oltre il termine di un anno e 46 giorni dal deposito della sentenza, avvenuto il 07.03.2008.

Equitalia E.Tr s.p.a. risulta costituita solo in data 05.10.2009 e, quindi, tardivamente.

In ogni caso la decisione dei primi giudici, anche su tale punto, risulta corretta.

Questa Commissione, infatti, in ordine alla cartella di pagamento e al vizio dedotto di omessa sottoscrizione, ritiene di confermare il proprio precedente orientamento.

Alla luce dell'art. 36 comma 4-ter della Legge 28.02.2008 n.31 che ha sanzionato di nullità le cartelle di pagamento emesse in relazione a ruoli consegnati solo a far data dall'1.06.2008 sembrerebbe che le cartelle di pagamento antecedenti a tale data (tali sono quelle in esame) sarebbero da considerarsi valide ancorché irregolari. Di tale disciplina, ancorché sopravvenuta, questo Giudice deve fare applicazione proprio in ragione della regola temporale che la medesima detta.

Senonché l'art.36 c. 4-ter della legge 31/08 è stato sospettato di illegittimità costituzionale nella parte in cui discrimina il periodo antecedente e quello ad esso posteriore, per il quale ultimo scatta la sanzione di nullità delle cartelle esattoriali. Sul punto con la recente sentenza n.58 del 23.02.2009, la Corte Costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione dedotta, statuendo il principio in base al quale l'art.7 c. 2 della L. 212/2000 (statuto del contribuente) non commina la nullità delle cartelle di pagamento prive di sottoscrizioni e/o prive della indicazione del responsabile del procedimento, con la conseguenza che, in assenza di espressa previsione, le medesime cartelle non possono incorrere nella sanzione di nullità. Orbene, da una prima lettura della surrichiamata sentenza della Corte Costituzionale sembrerebbe che, avendo la L. 31/08 comminato la nullità a far data dall'1.06.2008 di tutte le cartelle di pagamento prive di sottoscrizioni, quelle emesse in data antecedente sarebbero valide.

Secondo l'avviso del Collegio, tale esegesi ad un esame più approfondito non regge; infatti dalla sentenza della Corte Costituzionale n.58/09 emergono due principi: a) il primo secondo il quale la nullità, in quanto sanzione di ordine pubblico, deve essere espressamente comminata dal legislatore; b) il secondo principio, in forza del quale le cartelle di pagamento riguardanti il periodo precedente a quello sanzionato per legge di nullità, non possono essere affette della stessa nullità in assenza di una comminatoria espressa (tale situazione sub specie juris è conforme alle regole giurisprudenziali di merito e di legittimità).

Da quest'ultimo principio, tuttavia, non può legittimamente argomentarsi che l'assenza di previsione legislativa che sanziona di nullità gli atti in questione comporti sul piano interpretativo la legittimità degli atti medesimi. Occorre sul punto rammentare che le forme di invalidità, nell'ordinamento giuridico amministrativo sono riconducibili a due tipologie: a) la nullità, di carattere assoluto, non sanabile, non soggetta a prescrizione e rilevabile d'Ufficio dal Giudice; b) l'annullamento - costituente una sanzione meno grave - che attiene ad un vizio di legittimità dell'atto amministrativo e può portare alla caducazione dell'atto impugnato. Orbene secondo i principi generali le cartelle di pagamento, in quanto atti amministrativi privi di sottoscrizione e/o della indicazione del responsabile del procedimento, non si sottoraggonano alle censure di annullamento; tali principi, che nella specie devono trovare applicazione, sono conformi e coerenti con i contenuti sia dell'ordinanza della Corte Costituzionale del 09.11.2007 n.377 (che ha ritenuto viziato il procedimento riguardante le cartelle di pagamento prive di sottoscrizione e/o del responsabile del procedimento) sia della recente sentenza n.58/2009, che, nel ritenere non applicabile al periodo precedente all'1.08.2006 la sanzione di nullità delle cartelle di pagamento, in quanto prive di sotto

scrizione, non ha escluso la sanzione meno grave dell'annullamento delle cartelle medesime; entrambe le decisioni della Corte Costituzionale ( ord. n.37/7/07 e sent. n.58/09), quindi, lungi dal costituire una contrapposizione di contenuto, rilevano al loro interno una coerenza logico-interpretativa derivante da uno *ius superveniens* (L.31/08) che innova il regime di invalidità degli atti, affetti da una invalidità meno grave (vizio di legittimità) sfociante nell'annullamento (in tal senso argomenta sul punto la Corte nell'ultimo capoverso che precede il dispositivo della sentenza).

Peraltro il sistema delle garanzie apprestato dalla L.212/00 ed in particolare per quello che ci occupa dall'art. 7, comma 2, secondo cui "le cartelle di pagamento devono tassativamente indicare il responsabile del procedimento", recupera l'esigenza di protezione degli interessi del contribuente e, la invalidità delle cartelle prive di sottoscrizione. Opinare diversamente significherebbe attribuire al contribuente una garanzia di protezione senza contenuto, il che configge con l'in sé della garanzia stessa che ha valore di tutela effettiva e sostanziale.

Può, pertanto, conclusivamente, asserirsi che le cartelle di pagamento emesse in

relazione a ruoli consegnate prima dell'01.06.2008, viziate dalla mancata

sottoscrizione, sono annullabili mentre quelle successive all'01.06.2008 sono nulle per

effetto dell'inasprimento della sanzione (nullità) che il legislatore ha impresso alla

medesima fattispecie, ai sensi della L.31/08.

La cartella n. 01420070016746338000, è, pertanto, annullabile per i vizi denunciati e

riscontrati.

Alla luce delle suesposte considerazioni, l'appello è rigettato con conferma della

sentenza di primo grado.

Data la complessità e, in parte, la novità delle questioni trattate, sussistono giusti

motivi per la compensazione delle spese del doppio grado di giudizio tra tutte le parti

in causa.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Bari, Sez. 9, sull'appello n.1356/09 proposto da Agenzia delle Entrate Ufficio di Trani, contro ORTOFRUTTA LA PUGLIESE s.r.l. avverso la sentenza n.173/01/07 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, così provvede: "Rigetta l'appello. Compensa le spese tra tutte le parti in causa". Bari 29.10.2009