

Commissione tributaria regionale Puglia, sez. IX, sent. 4 maggio 2009, n. 63

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 30/07/2003, la Società It.Ne. S.r.l. ha prodotto istanza di definizione, ex art. 9 bis legge 289/02, per omesso versamento di imposte e ritenute riferite agli anni d'imposta dal 1997 al 2001, versando solo la prima rata.

La contribuente, usufruendo della riapertura dei termini del condono, disposta dal D.L. 269/2003 e dalla L. 350/2003, in data 09/05/2004 ha presentato una ulteriore istanza di definizione per l'omesso versamento delle imposte e ritenute relativamente agli anni 2002 e 2003, versando Euro 12.000,00, in data 16/04/2004.

Con distinti atti del 07/02/2006 e 15/02/2006, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Bari 2 ha notificato atto di diniego alle istanze di definizione proposte.

La contribuente, con distinti atti, sostanzialmente identici nel contenuto, depositati in data 09/05/2006, ha presentato ricorso avverso alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, eccependo la nullità del provvedimento per difetto di motivazione. Ha affermato che le istanze di definizione proposte sono da considerarsi perfezionate con il pagamento della prima rata, dato che l'art. 9 bis della legge 289/2002, ha previsto la possibilità del versamento rateale di quanto dovuto.

Concludendo, ha chiesto l'annullamento degli atti impugnati.

Con atto depositato in data 07/09/2006, l'Agenzia Delle Entrate si è costituita in giudizio e ha depositato le controdeduzioni, contestando l'assunto della ricorrente, sostenendo la legittimità del suo operato. Ha affermato che il condono non è perfezionato, in quanto l'art. 9 bis del D.Lgs. 289/2002 ha stabilito che le sanzioni, previste dall'art. 23 del D.L. 471/1997, non si applicano solo se i contribuenti, alla data del 16/04/2003, hanno provveduto ai pagamenti delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31/10/2002.

In data 14/11/2006 e 18/04/2007, l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Bari 2 ha notificato le cartelle esattoriali n. (...) e n. (...), provvedendo rispettivamente al recupero delle imposte IVA IRAP IRPEF, oltre sanzioni ed interessi per complessivi Euro 442.655,48 inerenti agli anni 2000 e 2001, e al saldo IRAP ed IVA, per gli anni d'imposta 2002 e 2003, ammontanti, rispettivamente a Euro 412.141,99 e Euro 500.190,12, compresi interessi e sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate, con atti del 19/12/2006, ha comunicato alla contribuente lo sgravio IVA per Euro 46.449,00 per l'anno 2.000 e la rettifica - riliquidazione per l'anno 2001 di Euro 35.967,15.

Con distinti atti depositati in data 27/01, 11/06, 12/06/2007, sostanzialmente omogenei nel contenuto, la contribuente ha presentato ricorsi impugnando le cartelle di pagamento, eccependo:

- 1) violazione della legge n. 890/82 in tema di notifica a mezzo posta;
- 2) nullità delle cartelle esattoriali perché non sottoscritte;
- 3) difetto di motivazione per violazione dell'art. 3, legge n. 241/90, art. 7 legge n. 212/2000 e art. 25 del D.P.R. n. 602/73;
- 4) violazione degli artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 e 54 bis del D.P.R. n. 633/72;
- 5) decadenza del termine per l'iscrizione a ruolo;
- 6) nullità delle cartelle esattoriali, per violazione dell'art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/7, e dell'art. 6 comma 5, legge n. 212/2000;

7) violazione degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 462/07 e degli artt. 54 bis D.P.R. n. 633/72 e 36 bis del D.P.R. n. 600/73;

8) inapplicabilità delle sanzioni a seguito dell'adesione ai condoni ex art. 9 bis, della legge n. 289/2002;

9) erroneità delle somme iscritte a ruolo.

Con atti depositati in data 19/06/2007 e 25/09/2007, l'Agenzia Delle Entrate Ufficio di Bari 2, si è costituita in giudizio e ha depositato le controdeduzioni, contestando puntualmente l'assunto della ricorrente, affermando la legittimità del proprio operato e chiedendo il rigetto dei ricorsi, con vittoria di spese.

Con atti depositati in data 04/09/2007 e 07/09/2007, si è costituita in giudizio la società Equitalia E.Tr. S.p.A. e ha depositato le controdeduzioni, affermando l'infondatezza delle eccezioni relative al procedimento di notificazione della cartella esattoriale, e il difetto di legittimazione passiva con richiesta di estromissione dal presente giudizio.

Concludendo, ha chiesto il rigetto dei ricorsi, con vittoria di spese.

La Commissione Tributaria Provinciale di sez.12, previa riunione dei ricorsi proposti agli avvisi di diniego al condono e alla cartella esattoriale n. (...), inerente alle imposte degli anni 2000 e 2001, con sentenza n. 97/12/2007, emessa in data 29/05/2007, li ha rigettati.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari sez. 20, previa riunione dei ricorsi proposti alla cartella esattoriale n. (...) inerente alle imposte dell'anno 2002 e 2003, con sentenza n. 348/20/07, emessa in data 05/12/2007, li ha rigettati.

Con distinti atti depositati in data 15/05 e 28/05/2008, con contenuti fondamentalmente identici, la contribuente ha presentato appello avverso le sentenze, lamentando l'omessa ed errata motivazione, riproponendo sostanzialmente quanto eccepito in primo grado. Ha, inoltre, lamentato l'interpretazione costituzionalmente orientata e in via graduata ha proposto l'eccezione d'incostituzionalità dell'art. 36 comma 4 ter del D.L. 248/2008, aggiunto dalla Legge 31/2008, per violazione degli artt. 3, 24, 25, 53 e 97 della Costituzione e dell'art. 7, comma 2, lett. A) e ss. dello Statuto dei Diritti del Contribuente.

Concludendo, ha chiesto, previa riunione dei processi, in via principale la riforma integrale delle sentenze di primo grado, con dichiarazione di nullità degli atti di diniego impugnati, unitamente alla declaratoria di efficacia della definizione, di cui all'art. 9 bis legge 289/2002, operata dalla società. Conseguenzialmente che siano dichiarati nulli i ruoli e, quindi, le cartelle di pagamento impugate.

In via subordinata, ha chiesto che siano dichiarate inapplicabili, ex art. 8 D.Lgs. n. 546/1992 e 10 della L. 212/2000, le sanzioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Con vittoria, le spese del doppio grado di giudizio.

Con atti distinti depositati in data 24/06/2008 e 26/06/2008, fondamentalmente identici nel contenuto, si è costituito in giudizio l'ufficio, e ha depositato le controdeduzioni, contestando l'assunto del ricorrente e affermando la legittimità del proprio operato, con richiesta di rigetto degli appelli, con vittoria di spese.

Con successive memorie depositate in data 03/11/2008, l'ufficio ha chiesto la riunione dei processi.

Con distinti atti, identici nei contenuti, depositati in data 06/10 e 09/10/2008, si è costituita la società Equitalia E.Tr. S.p.A. e ha depositato le controdeduzioni ripercorrendo sostanzialmente quanto dedotto in primo grado.

La concessionaria ha chiesto che sia dichiarato il difetto di legittimità passiva, in relazione alle attività dell'ente creditore, e la conferma delle sentenze di primo grado in merito alla validità della cartella di pagamento.

MOTIVAZIONI DELLA DECISIONE

Reputa il collegio che, per ragioni di connessione soggettiva e oggettiva, le cause possono essere riunite ai fini di un'unica pronuncia.

L'appello proposto muove dal presupposto secondo cui gli atti di diniego del condono ex art. 9 bis della L. 289/02 oggetto d'impugnazione nel giudizio di primo grado non possono limitarsi, quanto alla motivazione, ad enunciare in maniera esemplificativa, come ha fatto l'Agenzia, che il versamento della prima rata di condono, non seguita dalle successive rate, che concludono il procedimento, è inidoneo a perfezionare la validità e quindi l'efficacia del condono; i medesimi atti, invece, devono, secondo l'art. 3 della L. 241/90 e successive modificazioni, come richiamato dall'art. 7 della L. 212/2000 (statuto del contribuente), esplicitare oltre i presupposti di fatto, le ragioni giuridiche che ostano alla definizione del condono stesso; ragioni che nella specie non risultano specificate.

La censura è fondata.

Richiama sulla questione il Collegio, la regola di carattere generale, secondo cui l'obbligo di motivazione dell'atto amministrativo ha lo scopo di mettere in grado il suo destinatario di ricostruire l'iter logico - giuridico seguito dall'Amministrazione allo scopo di verificare la correttezza del potere in concreto esercitato; obbligo di motivazione da valutarsi caso per caso in relazione alla tipologia dell'atto considerato (C.d.S. Sez. VI, 8.05.08, n. 2111) non potendo la motivazione medesima esaurirsi in una mera enunciazione generica di norme legislative suscettibile di applicazione diversa a seconda del caso concreto prospettato (T.A.R. Bolzano 5.08.08, 279).

Nella specie l'Agenzia ha motivato gli atti di diniego con un mero riferimento alla norma violata (art. 9 bis L. 289/02) senza esplicitare le ragioni giuridiche ostative alla definizione del condono in presenza del versamento di una sola rata; e ciò tanto più sussistendo altra norma parallela (art. 8 della stessa legge) per effetto della quale il condono era consentito in presenza di versamento di I rata non seguita dalle successive rate.

Occorreva pertanto, che l'Agenzia negli atti di diniego facesse chiarezza in ordine alla diversità delle singole fattispecie (art. 8 e 9 bis) attraverso una motivazione chiara e trasparente che mettesse in grado il contribuente di percepire la gravità degli effetti cui poteva andare incontro in caso di adempimento parziale; obbligo di chiarezza interpretativa molto dubbia all'epoca in cui sono stati adottati gli atti di diniego di condono anche in ragione di un contrasto giurisprudenziale; obbligo successivamente assolto dalla Cassazione con sentenza n. 18353 del 2007 e fatto proprio dall'A.F. con circolare del 19.03.2008 n. 23/E, che ha collocato su piani diversi le fattispecie normative di cui agli artt. 8 e 9 bis della L. 209/02 ai fini della definizione dei rispettivi condoni.

Peraltro la ricostruzione operata dalla Cassazione nelle due fattispecie normative da contezza dell'ambiguità della norma e dell'esigenza di chiarezza interpretativa che incombeva all'Agenzia nel motivare gli atti di diniego.

L'appello viene, pertanto accolto e per l'effetto vengono annullati gli atti di diniego di condono.

L'accoglimento dell'appello proposto dal contribuente ha effetto caducante nei confronti delle cartelle di pagamento che, in quanto atti consequenziali degli atti di diniego di condono, seguono la sorte di questi ultimi ed, in via derivata, insieme ad essi vengono travolti.

In ordine alle cartelle di pagamento ritiene nondimeno il Collegio di affrontare l'esame del vizio dedotto di omessa sottoscrizione delle medesime, alla luce dell'art. 36 comma 4 - ter della legge 28.02.08 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 con la conseguenza implicita 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 d'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 una recente sentenza del 23.02.09 n. 58 è intervenuta la Corte Costituzionale che ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione dedotta, statuendo il principio secondo cui l'art. 7 c. 2 della L. 212/2000 (altrimenti detto statuto del contribuente) non commina la nullità delle cartelle di pagamento prive di sottoscrizioni e/o prive del responsabile del procedimento e, pertanto, in assenza di una espressa previsione, le medesime cartelle non possono incorrere nella sanzione di nullità.

Orbene ad una prima lettura la sentenza della Corte Costituzionale sembra interpretabile nel senso che la L. 31/08 a far data dall'1.06.2008 commina di nullità le cartelle di pagamento prive di sottoscrizione: ergo tutte le cartelle di pagamento emesse in data antecedente sono valide.

Secondo l'avviso del Collegio tale esegesi ad un esame più approfondito non regge; infatti dalla sentenza della c.c. n. 58/09 emergono due principi:

- a) il primo secondo cui 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 statuizione sub specie iuris 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 d'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 del responsabile del procedimento, non si sottraggono alle censure di annullamento; tali principi, che nella specie devono trovare applicazione, sono conformi e coerenti con i contenuti sia dell'ordinanza della c.c. del 9.11.2007 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, avanti esaminata, che, nel ritenere non applicabile al periodo precedente all'1.06.2008 la sanzione di nullità delle cartelle di pagamento, in quanto prive di sottoscrizione, non ha escluso la sanzione meno grave dell'annullamento delle cartelle medesime; entrambe le decisioni della c.c. (ord. n. 377/2007 e sent. 58/09), quindi, lungi dal costituire una contrapposizione di contenuto, rivelano al loro interno una coerenza logico - interpretativa derivante da uno *ius superveniens* (L. 31/08) che innova il regime d'invalidità degli atti comminandone la nullità, a fronte della disciplina previgente che considera i medesimi 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 esaminata).

Peraltro il sistema delle garanzie apprestato in via generale dalla L. 27.07.2000 n. 212 (statuto del contribuente) ed in particolare, per quello che ci occupa, dall'art. 7 c. 2 della medesima legge secondo cui "le cartelle di pagamento devono tassativamente indicare il responsabile del procedimento" recupera l'esigenza di protezione degli interessi del contribuente e, quindi, la invalidità delle cartelle di pagamento 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 ammettersi che le cartelle di pagamento emesse in relazione a ruoli consegnati prima dell'1.08.2007 afflitte dal vizio di sottoscrizione sono annullabili; quelle, invece, successive all'1.08.2007 sono nulle per effetto di un inasprimento della sanzione (nullità) che il legislatore ha voluto imprimere alla medesima fattispecie.

Per quanto precede va accolto l'appello proposto dalla contribuente, previo assorbimento delle residue censure.

Resta fermo il diritto di credito dell'Agenzia delle Entrate di riscuotere le somme successive alla rata di condono versate, secondo una rateizzazione concertata tra le parti, senza applicazione di sanzioni.

La novità delle questioni consiglia la compensazione tra le parti delle spese di lite.

Dispone il collegio, giusta eccezione sollevata, la estromissione di Equitalia E.T.R. dal giudizio riguardante l'attività dell'Agenzia (atti di diniego dei condoni nonché le iscrizioni a ruolo).

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale - Sezione IX, previa riunione accoglie gli appelli proposti.

Spese compensate.

Manda alla segreteria per gli adempimenti di rito.