

## Nulla la cartella per il recupero IMU se in giudizio non viene provata la notifica dell'accertamento

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Siracusa, Sez. II, Pres. Di Girolamo, Est. Patané - Sent. n. 1105 del 9 febbraio 2022, dep. il 7 marzo 2022)

**Riscossione - Notificazioni - Recupero IMU - Avviso di accertamento prodromico - Omessa prova della notifica - Cartella di pagamento - Nullità - Indicazione degli estremi della notifica - Irrilevanza**

*Nulla la cartella di pagamento emessa per il recupero dell'IMU se in giudizio non viene fornita la prova della notifica dell'avviso di accertamento prodromico, a nulla rilevando l'indicazione, in seno alla motivazione dell'atto impugnato, degli estremi della predetta notifica.*

*(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IMU, anno 2013)*

### Svolgimento del processo

Con il ricorso/reclamo in esame, inviato via telematicamente in data 22/07/2020, viene contestata la cartella esattoriale n. (...), ruolo n. 2019/002641, ritirata presso la Casa comunale in data 07/01/2020, con la quale il Comune di Siracusa, a seguito di avviso di accertamento notificato in data 26/01/2017, chiede il pagamento di euro 1.273,81 per IMU, anno 2013, dovuta su immobili siti nel proprio territorio.

Il ricorrente P.C., rappresentato e difeso per come in atti, eccepisce l'illegittimità dell'atto impugnato e ne chiede l'annullamento, con vittoria di spese e compensi del presente giudizio da distrarre al difensore antistatario:

1) per inesistenza giuridica del ruolo per difetto e/o invalidità della sua sottoscrizione, in violazione dell'art. 12, co. 4 del D.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 21-septies della Legge n. 241 del 1990;

2) per omessa notificazione del prodromico avviso di accertamento quale atto presupposto necessario e per consequenziale omessa attivazione dell'obbligatorio contraddittorio preventivo e/o endoprocedimentale;

3) per difetto di motivazione in violazione degli artt. 7 e 17 della Legge n. 212 del 2000, dell'art. 3 della Legge n. 241 del 1990, dell'art. 41, comma 2, lett. c) della Carta dei diritti fondamentali UE e dell'art. 24 della Costituzione, violazione che, in fattispecie si sostanzia anche nella inesistenza e mancata allegazione del titolo prodromico legittimante l'obbligazione erariale avanzata;

4) per inesistenza della pretesa creditoria, stante l'intervenuta decadenza e l'inesigibilità delle somme pretese per intervenuta prescrizione.

La R.S. S.p.A. (oggi Agenzia delle entrate-Riscossione) si costituisce in giudizio eccependo: a) la carenza di legittimazione passiva nel presente giudizio; b) l'improcedibilità in violazione dell'art. 17-bis e richiesta di sospensione del giudizio; c) la legittimità della procedura di riscossione.

Conclude come da comparsa, chiedendo l'integrazione del contraddittorio.

Con successiva memoria, il ricorrente insiste nelle argomentazioni già svolte illustrandole con precedenti giurisprudenziali.

Il ricorso viene discusso in pubblica udienza come da verbale.

### Motivi della decisione

La Commissione, in via preliminare, rileva che l'azione del contribuente rivolta a far valere l'illegittimità della cartella esattoriale, il cui ente impositore (Comune di Siracusa) non è stato chiamato in giudizio, può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario della riscossione, senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (Cassazione Sezione Unite - sentenza n.16412/07).

Sempre in via preliminare, la Commissione rileva che la Corte costituzionale, con decisione n.98/2014, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992. Per effetto di tale dichiarazione, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimane priva di conseguenze giuridiche. In ogni caso, il ricorrente ha proposto ricorso/reclamo così come previsto dal sopracitato articolo. L'eccezione formulata dalla R.S. S.p.A. (oggi Agenzia delle entrate-Riscossione) va, pertanto, disattesa.

Passando all'esame del merito, la Commissione, esaminati gli atti di causa, osserva, alla luce delle nuove disposizioni in materia di tributi locali introdotte dalla Legge n. 296 del 2006 (Finanziaria 2007), che l'eccezione relativa alla mancata notifica dell'avviso di accertamento è fondata e va accolta.

Invero, l'art. 1, commi dal 161 al 167, ha modificato tutte le norme relative alla riscossione dei tributi locali (ICI, IMU, TARSU che sta diventando TIA, TOSAP etc.) prevedendo una disciplina unitaria in ordine alla tipologia degli atti impositivi degli enti locali, al loro contenuto e ai tempi di emissione. Dal 01/01/2007, quindi, è consentita all'ente locale l'emissione di due soli atti impositivi: l'avviso di accertamento in rettifica e l'avviso di accertamento d'ufficio.

Il comma 171, della sopradetta legge, dispone che le norme si applicano anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore della legge, ovvero al 01/01/2007.

Nel caso in esame, trattandosi di IMU anno 2014, il Comune di Siracusa, in forza della Legge n. 296 del 2006, non può procedere direttamente all'iscrizione a ruolo della tassa non versata se prima non emette l'avviso di accertamento

d'ufficio da notificare, a pena di decadenza e con i requisiti previsti dai commi dal 161 al 167, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo al pagamento della tassa e cioè entro il 31/12/2017. Notifica che, anche se riportata nella motivazione della cartella esattoriale impugnata, non viene provata.

Restando assorbito ogni altro ulteriore profilo della questione e tenuto conto che trattasi di accoglimento per intervenuta decadenza, ricorrono giusti motivi, *ex art. 92 comma 2 del c.p.c.*, per la compensazione delle spese di giudizio.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.

## Commento

di Carlo Ferrari (\*) e Sonia Schillaci (\*\*)

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Siracusa n. 1105/2022 in commento, pur essendo inficiata da diversi errori materiali (1) (che tuttavia non ne determinano l'illegittimità), merita di essere segnalata per aver rilevato l'esistenza del vizio procedurale di formazione della pretesa afferente a tributi locali, rappresentato dalla omessa notifica dell'atto presupposto (ovverossia l'avviso di accertamento) all'atto tipico notificato (in specie, la cartella di pagamento).

Entrando *in medias res*, il ricorrente proponeva ricorso nei confronti dell'agente della riscossione avverso la cartella di pagamento emessa per il recupero dell'IMU dovuta per l'anno 2013 contestandone, *inter alia*, la nullità per omessa notificazione del prodromico avviso di accertamento e per difetto di motivazione *per relationem* poiché, a fronte del richiamo degli estremi della notifica dell'atto accertativo, quest'ultimo non veniva allegato alla cartella in violazione degli artt. 7 e 17 della Legge n. 212/2000, dell'art. 3 della Legge n. 241/1990, dell'art. 41, comma 2, lett. c) della Carta dei diritti fondamentali UE e dell'art. 24 della Costituzione.

Posta la causa in decisione, il Collegio correttamente rilevava, in via pregiudiziale, l'integrità del contraddittorio tra ricorrente ed agente della riscossione non ricorrendo, difatti, la necessi-

tà dell'integrazione dello stesso con l'ente impositore (nella specie il Comune) in quanto, in ossequio al granitico principio espresso dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, in tale fattispecie (impugnazione di un atto esattivo con contestazione dell'omessa notifica del prodromico) "l'azione può essere promossa dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore" (2).

Indi, il Collegio, rilevando l'assenza, in seno al fascicolo processuale, della relata di notifica dell'accertamento prodromico alla cartella impugnata, dichiarava che la mera indicazione della notificazione del primo nella motivazione della seconda non era sufficiente a dimostrarne l'intervenuta rituale notificazione, essendo invece all'uopo necessario il deposito della apposita documentazione. Per l'effetto, in accoglimento del motivo di ricorso del contribuente, i giudici di *primae curae* annullavano la cartella opposta. La sentenza in commento si rivela di interesse in quanto *non solum* ha applicato al caso oggetto di *vexata quaestio* il principio per il quale la pretesa tributaria viene legittimamente ad esistenza

(\*) Dottore commercialista/Tributarista in Catania - Docente IPSOA.

(\*\*) Dottoressa commercialista/Tributarista in Catania.

(1) Specificamente rappresentati: i) dall'errata indicazione nella sezione "motivi della decisione" dell'anno di imposta 2014 in luogo del 2013, quest'ultimo indicato nel frontespizio e nella sezione "svolgimento del processo"; ii) dall'errore di cal-

colo, sempre all'interno della sezione "motivi della decisione", circa il termine quinquennale di decadenza per l'emissione dell'avviso di accertamento, individuato erroneamente nel 31 dicembre 2017 tanto nel caso in cui l'anno di imposta in contestazione fosse il 2013, quanto nel caso in cui il recupero dell'IMU afferisse al 2014.

(2) Cfr., su tutte, Cass., SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412.

solo all'esito del corretto espletarsi del procedimento amministrativo, caratterizzato dal progressivo susseguirsi della notificazione degli atti necessari a portarla a conoscenza del destinatario, *sed etiam* poiché si è espressa in ordine alla necessità della notificazione del prodromico avviso di accertamento anche per ciò che concerne la riscossione dei tributi amministrati dagli enti locali e, specificamente dell'IMU (3).

Come noto, la Legge n. 296/2006 (anche detta Finanziaria per il 2007) ha previsto all'art. 1, commi da 158 a 171, il riordino della disciplina dell'accertamento e della riscossione di tutti i tributi amministrati dagli enti locali anche per le annualità precedenti alla sua entrata in vigore, ovvero sia per i tributi di competenza a partire dall'anno 2002 (4).

Per ciò che concerne l'attività accertativa degli enti impositori, la legge anzidetta (5) ne prescrive l'obbligatorietà: i) nei casi di rettifica delle dichiarazioni (6) che, seppur presentate dai soggetti passivi, siano risultate, all'esito dei controlli effettuati dagli stessi enti, incomplete o infedeli (7); ii) nei casi di omessa dichiarazione (8); iii) nei casi di omessi, parziali o ritardati versamenti. Tale attività si estrinseca mediante apposito avviso di accertamento da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati (9).

Indi, per la successiva riscossione coattiva, il comma 163 prescrive che il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Orbene, dal combinato disposto delle norme *de quibus*, si evince lapalissianamente che, per ciò che concerne i tributi locali, la notifica dell'avviso di accertamento è necessaria *non solum* nei casi in cui l'ente debba procedere alla determinazione dell'intero tributo (a seguito dell'omessa dichiarazione da parte dei soggetti passivi) o debba rettificare il minor tributo desumibile dalla dichiarazione, *sed etiam* nel caso in cui, nonostante l'esistenza di una corretta dichiarazione, esso non sia stato versato oppure sia stato versato in misura inferiore (10).

Si coglie, pertanto, una netta differenziazione tra la disciplina della riscossione degli omessi o parziali versamenti dei tributi locali e quella delle imposte sui redditi risultanti dal controllo automatizzato *ex art. 36-bis*, comma 1, lett. f) del D.P.R. n. 600/1973.

Difatti, se per la riscossione delle imposte sui redditi dichiarate e non versate il legislatore ha previsto che il contribuente venga direttamente raggiunto dalla notifica della cartella di pagamento non essendo necessaria l'emissione di alcun atto accertativo prodromico (11), per ciò che concerne l'omesso versamento dei tributi

(3) Disciplinata dall'art. 1, commi da 739 a 783, della Legge n. 160/2019 (Legge di bilancio per l'anno 2020).

(4) Difatti, il comma di chiusura della norma *de qua* (specificamente il comma 171) tanto statuisce: "le norme di cui ai commi da 161 a 170 si applicano anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge".

(5) Cfr. art. 1, comma 161.

(6) Specificamente per l'IMU, *ex art. 1*, comma 769, Legge n. 160/2019, "i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica [...] entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta".

(7) In tali circostanze l'attività accertativa si rivela *sine dubio* necessaria poiché l'ente dovrà, per mezzo di un procedimento amministrativo vincolato dalla legge, far emergere eventuale materia imponibile che, seppur dichiarata, non corrisponde al corretto *quantum* di tassazione.

(8) In tale fattispecie, differentemente che nei casi di cui alla nota precedente, l'ente dovrà accertare l'intero tributo dovuto.

(9) "A nulla valendo, al fine del rispetto dei termini previsti a pena di decadenza, la precedente notifica di un avviso di pagamento - da considerare come manifestazione di una volontà impositiva ancora *in itinere* - atteso che, ai sensi dell'art. 2964 c.c., quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine

sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione". Cfr. Cass., 9 marzo 2020, n. 6572, con commento di C. Ferrari - S. Schillaci, "Avviso di accertamento TARSU: necessaria la notifica entro il termine decadenziale di legge", in *il fisco*, n. 15/2020, pag. 1483 ss.

(10) Nondimeno, par d'uopo segnalare le perplessità interpretative involgenti il recupero degli omessi versamenti dei tributi locali di cui al D.Lgs. n. 507/1993 (*scilicet*, imposta comunale sulla pubblicità, tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, TARSU). In riferimento a detti tributi, difatti, la Legge n. 296/2006 non ha espressamente abrogato l'art. 72 del D.Lgs. summenzionato a mente del quale il recupero del tributo dovuto in forza di precedente dichiarazione, sulla scorta dei ruoli iscritti negli anni precedenti, non debba essere preceduto dalla notifica di alcun avviso di accertamento. Tuttavia, il contrasto tra la norma *de qua* e la disciplina di cui alla Legge n. 296/2006 pare essere superato dall'abrogazione tacita "per nuova disciplina" dell'art. 72 in forza dell'entrata in vigore del testo di "Riordino della disciplina dei tributi locali" di cui alla Legge n. 296/2006.

(11) L'Agenzia delle entrate dovrà solo peritarsi, *ex art. 36-bis*, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 di comunicare al contribuente l'esito della liquidazione per mezzo di una comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario), dimodoché costui possa evitare la reiterazione degli errori, regolarizzare gli aspetti formali, nonché fornire i chiarimenti necessari entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione.

locali è stata positivizzata comunque la notifica del prodromico avviso di accertamento prevedendo l'emissione del successivo atto esattivo solo a seguito della definitività dell'atto accertativo (12).

Giunti a tal punto della disamina della *quaestio* oggetto di commento, non può più sottacersi la circostanza per la quale l'indispensabilità della notifica dell'avviso di accertamento per il recupero dei tributi locali è ulteriormente suffragata dall'entrata in vigore del comma 792 dell'art. 1 della Legge n. 160/2019, il quale, come noto, a partire dal 1° gennaio 2020, e con riferimento ai rapporti pendenti alla stessa data, ha esteso lo

strumento dell'avviso di accertamento esecutivo (13) anche in riferimento a codesti tributi.

Dall'analisi del quadro normativo appena esposto, è dunque evidente la volontà del legislatore di ricondurre ad unità le discipline dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali, dapprima (con la Legge n. 296/2006) abrogando qualsivoglia differenziazione in tema di fattispecie prospettabili (omessa dichiarazione, rettifica della dichiarazione presentata, omesso, parziale o insufficiente versamento) ed, in seguito, abrogando anche il binomio accertamento/riscossione prevedendo la *reductio ad unum* per il tramite dello strumento dell'avviso di accertamento esecutivo.

(12) Tuttavia, siffatta differenziazione di disciplina rientra nell'alveo della discrezionalità dell'esercizio del potere legislativo.

(13) Il quale, come noto, accorpa in un unico atto le tre funzioni di atto accertativo, titolo esecutivo e precetto.