



4672-.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

IVA
RISCOSSIONE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. [REDACTED] - Presidente -

R.G.N. 22694/2014

Dott. [REDACTED] - Rel. Consigliere -

Cron. 4672

Dott. [REDACTED] - Consigliere -

Rep.

Dott. [REDACTED] - Consigliere -

Ud. 12/12/2019

Dott. [REDACTED] - Consigliere -

cc

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 22694-2014 proposto da:

D'AMBRA SAVINO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA
CAIO MARIO 13, presso lo studio dell'avvocato SIMONA
DI FONSO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

contro

EQUITALIA SUD SPA, elettivamente domiciliato in ROMA,
P.ZA BARBERINI 12, presso lo studio dell'avvocato
[REDACTED] che lo rappresenta e
difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 769/2014 della COMM.TRIB.REG.
di ROMA, depositata il 11/02/2014;
udita la relazione della causa svolta nella camera di

2019

6360

consiglio del 12/12/2019 dal Consigliere Dott. [REDACTED]

[REDACTED]

2

[REDACTED]

ESPOSIZIONE DEL FATTO

1. Savino D'Ambra impugnava il provvedimento di avvenuta iscrizione ipotecaria – comunicatole l'1.02.2010 - per l'importo di euro 131.023,04 sull'abitazione sita in Roma in via Monte D'Onorio 9, non preceduta dalla preventiva notifica delle cartelle esattoriali né dalla preventiva comunicazione; contestava altresì la regolarità del procedimento di formazione del ruolo e la decadenza dall'azione esecutiva, l'inesistenza della firma del responsabile del concessionario e l'omessa indicazione del responsabile del procedimento, nonché la prescrizione della pretesa tributaria.

La CTP di Roma accoglieva il ricorso con sentenza appellata dalla società di riscossione.

La CTR del Lazio accoglieva il gravame in quanto risultava consolidata la pretesa erariale per la omessa impugnazione delle cartelle esattoriali divenute oramai definitive e per l'insussistenza della violazione dell'art. 50 d.P.R. n. 602/73, relativa alla notificazione del preavviso di iscrizione in quanto l'Agente della riscossione non aveva proceduto ad espropriazione ai danni del contribuente ai sensi dell'art. 491 c.p.c., la quale inizia con il pignoramento e non l'iscrizione di ipoteca.

Savino D'Ambra ricorre sulla base di tre motivi avverso la sentenza n. 768/38/14 depositata l'11.02.2014.

La società Equitalia Sud s.p.a. resiste con controricorso.

ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DI DIRITTO

2. Con la prima censura si lamenta la nullità della sentenza per contraddittorietà della motivazione, violazione dell'art. 22 c. 5° del d.lgs. n. 546/92; nonché violazione degli artt. 26, 50 e 77 del d.P.R. n. 602/73, nonché l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, per avere i giudici territoriali ritenuto la genericità dell'azione di disconoscimento delle copie agli originali, e, quindi, la regolarità delle notificazioni delle cartelle prodromiche all'iscrizione ipotecaria.

Evidenzia la nullità della sentenza per difetto di motivazione in ordine alla reputata genericità del disconoscimento ed alla richiesta di esibizione degli

originali, e l'erroneità della decisione per aver affermato la validità delle notificazioni, anche in mancanza degli originali ovvero delle copie delle cartelle. Infine, assume la violazione dell'art. 77 c. 2 bis del d.p.r. n. 602/73 per avere il decidente erroneamente affermato la legittimità della iscrizione ipotecaria pur in assenza della preventiva comunicazione contenente l'avviso che, in mancanza di pagamento del debito tributario, sarà iscritta l'ipoteca, senza considerare che la carenza della preventiva comunicazione aveva viziato la procedura di iscrizione di ipoteca.

3. Occorre considerare preliminarmente che, in virtù del principio della ragione più liquida (che consente di modificare l'ordine logico-giuridico delle questioni da trattare di cui all'art. 276 cod. proc. civ., in adesione alle esigenze di celerità del giudizio e di economia processuale di cui agli artt. 24 e 111 Cost., posto che l'accertamento della sussistenza di eventuali motivi di inammissibilità, anche se logicamente preliminare, non potrebbe in ogni caso condurre ad un esito del giudizio più favorevole per il convenuto: Cass. 19 giugno 2017, n. 15064; Cass. 18 novembre 2016, n. 23531) appare opportuno esaminare innanzitutto il merito della questione con la quale la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973.

4. Il motivo è fondato secondo le considerazioni che seguono, assorbite le altre censure.

Invero l'inapplicabilità (ritenuta da parte del giudice di merito) dell'art. 50, d.P.R. n. 602 del 1973 all'iscrizione ipotecaria è conforme al principio affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 19667 del 2014: *"L'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 non costituisce atto dell'espropriazione forzata, ma va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, sicché può essere effettuata anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui all'art. 50, secondo comma, del d.P.R. n. 602 cit., la quale è prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento"*.

5. Tuttavia, con le sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014 le Sezioni Unite (seguite da Cass. n. 23875/2015; Cass. n. 13115/2016; Cass. n. 5577/2019)

hanno anche avuto modo di osservare che: *"in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (nella formulazione vigente ratione temporis), in ossequio al principio del contraddittorio endoprocedimentale, deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo d.P.R., come introdotto dal d.l. 14 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. dalla legge 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità".*

6. In particolare, la L. n. 241 del 1990, art. 21 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, e l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. L'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Tali previsioni normative impongono che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente. Ciò sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (e solo la "notifica" dell'atto impugnato può costituire rassicurante prova dell'effettivo rispetto del termine di impugnazione).

La comunicazione della quale si discute deve necessariamente precedere la

concreta effettuazione dell'iscrizione ipotecaria, e ciò perché tale comunicazione è strutturalmente funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione.

Siffatto orientamento costituisce anche una specifica attuazione del principio generale emergente dalla L. n. 241 del 1990, art. 7 il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti.

La ricordata previsione normativa dell'obbligo di comunicazione (previa) di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 7 è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed ha come ratio fondante: 1) la tutela dell'interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento:

a) ad aver conoscenza di quest'ultimo; b) a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione; c) ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario; 2) la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti" può fornire; 4) altresì, la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa; 5) la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento (v. TAR Lazio, Sez. 1, 4 settembre 2009, n. 8373).

Non rende meno valida questa ricostruzione esegetica il fatto che la L. n. 241 del 1990, art. 13, comma 2, escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dall'art. 7 della stessa legge, in quanto non si tratta di una esclusione tout court dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio

per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario.

7.Orbene la censura articolata dalla parte ricorrente non si esaurisce nell'affermazione che la disposizione di cui all'art. 50, d.P.R. n. 602 del 1973 sarebbe – come tale – applicabile alla procedura di iscrizione ipotecaria. Infatti viene anche specificamente dedotto che l'Ufficio avrebbe comunque dovuto comunicare al contribuente che avrebbe proceduto ad iscrivere ipoteca.

Tanto determina l'accoglibilità della censura formulata dalla parte ricorrente, in quanto quest'ultima, pur lamentando sotto il profilo formale la violazione di una disposizione inapplicabile – nella specie, l'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973) -, ha, sotto il profilo sostanziale e attraverso espresse considerazioni specifiche, denunciato l'omessa attivazione del contraddittorio: spetta, infatti, al giudice il compito di qualificare giuridicamente i fatti, utilizzando la normativa che ad essi si attaglia (v. Cass. n. 23875 del 2015; Cass. n. 7605 del 2016; Cass. n. 7605 del 2016, Cass. n. 380 del 2017; Cass. n. 4587/2017).

8.Dalle superiori argomentazioni discende l'accoglimento del ricorso con conseguente cassazione della sentenza impugnata e la declaratoria di illegittimità dell'iscrizione ipotecaria.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese processuali dell'intero giudizio, tenuto conto dell'evoluzione giurisprudenziale consolidatasi successivamente alla introduzione del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente.

compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12.12.2019

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 21.4.FEB.2020



IL CANCELLIERE
Marcello dr. Marone

Marone

Il Presidente

[Signature]

36102/21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

██████████
██████████

Presidente
Consigliere

██████████████████
██████████
██████████████████

Consigliere - Rel.
Consigliere
Consigliere

Oggetto

SANZIONI TRIBUTI
██████████████████
██████████████████
██████████████████

Ud. 24/09/2021 CC
A
Cron. 36 lor
R.G.N. 5087/2017

ORDINANZA

sul ricorso 5087/2017 proposto da:

Persia Vincenza in proprio e nella qualita' di erede di Persia Silvana,
elettivamente domiciliata in Roma Via Caio Mario, 13 presso lo studio
dell'avvocato Di Fonso Simona che la rappresenta e difende

-ricorrente -

contro

Equitalia Servizi Di Riscossione Spa,

- intimata -

5235
2021

9

avverso la sentenza n. 6388/2016 della COMM.TRIB.REG. LAZIO,
depositata il 25/10/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del
24/09/2021 dal consigliere dott. [REDACTED]

q



RITENUTO CHE:

Vincenza Persia, sorella ed erede della deceduta [REDACTED], impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma l'iscrizione ipotecaria n. 14569 del 2004, per omesso pagamento di cartelle esattoriali, lamentando di averne avuto notizia in occasione di una verifica effettuata, in data 20.7. 2011, presso la Conservatoria del Registro. La ricorrente lamentava l'illegittimità della iscrizione, riferendo di non avere mai ricevuto, né in qualità di erede, né in proprio, la notifica delle cartelle o dell'avviso di iscrizione ai sensi dell'art. 65 d.P.R. n. 600 del 1973, eccependo, altresì, la decadenza dell'azione esecutiva e la prescrizione del credito. Il Concessionario alla Riscossione si costituiva in giudizio, chiedendo che venisse dichiarata la cessazione della materia del contendere, in quanto il debito era stato *medio tempore* pagato dalla ricorrente. La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con sentenza n. 3/31/12, dichiarava estinto il giudizio per cessata materia del contendere. Vincenza Persia proponeva appello, chiedendo la riforma della sentenza di primo grado nella parte in cui aveva dichiarato la cessazione della materia del contendere, insistendo affinché il giudice rilevasse il contenuto dell'atto notificato in data 22-23.7.2011, con il quale era stato comunicato al Concessionario che il futuro pagamento sarebbe avvenuto con espressa riserva di ripetizione e senza alcuna rinuncia al ricorso giudiziale, concludendo con la richiesta di pronuncia

sul merito della controversia. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 392/04/2013, confermava la cessazione della materia del contendere, omettendo la pronuncia di merito.

Vincenza Persia proponeva ricorso per cassazione, che veniva accolto con rinvio al giudice di appello per il riesame del merito. La contribuente riassumeva il giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, chiedendo che venisse dichiarata l'illegittimità della iscrizione ipotecaria.

L'adita Commissione, con sentenza n. 6388/16, respingeva il gravame, in ragione della rituale notifica delle cartelle di pagamento, e dell'inapplicabilità alla fattispecie dell'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602/73, ritenendo non necessaria la notificazione dell'avviso di iscrizione ipotecaria. Vincenza Persia ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo quattro motivi. La parte intimata non ha svolto difese.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 65 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., con riferimento alla cartella n. 09720030352234035000, atteso che il giudice del merito avrebbe erroneamente ritenuto ritualmente notificato tale atto impositivo, mai reso noto alla contribuente, come anche l'avviso di iscrizione ipotecaria, anche se la stessa aveva provveduto in data 2.5.2003 ad avvisare tempestivamente il competente Ufficio Finanziario della propria qualifica di erede.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e art. 137 e ss c.p.c., art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973 in

relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., in quanto il giudice del merito non avrebbe rilevato che agli atti del giudizio risultavano unicamente depositate le ricevute a/r, ex art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973, relative a solo sei delle nove cartelle di pagamento presupposte alla iscrizione ipotecaria.

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 50 e 77 d.P.R. n. 602/73 in relazione all'art. 360, n. 1, n. 3 c.p.c.. La ricorrente denuncia, oltre alla nullità delle cartelle esattoriali nn. 070450199711195076449, 070450199811193443179, 070450199906025279936 e 09720030351134035000 per inesistenza giuridica della prova dell'avvenuta notifica con riferimento alle prime tre e per violazione dell'art. 65 d.P.R. 600/73 con riferimento l'ultima, lamentando anche di non aver avuto notifica della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, con violazione delle norme indicate in rubrica.

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 8 DLT 18.12.1997 n. 472, e 7 l. n. 689/1981 art. 1 l. n. 662 del 1996, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., atteso che il giudice di appello non avrebbe preso in considerazione la circostanza per cui dovrebbe considerarsi illegittima l'iscrizione ipotecaria effettuata per la totalità del credito portato dalle cartelle, ove figuravano anche interessi e sanzioni fatti valere contro l'erede non dovuti.

La contribuente denuncia che, in data 13.5.2004, l'Agente della Riscossione, senza provvedere alla notifica del preventivo avviso di cui al terzo motivo del presente ricorso, avrebbe iscritto ipoteca gravando l'erede di oneri che in realtà non era chiamato a sopportare, causando



quanto meno la parziale illegittimità della iscrizione ipotecaria, che pure non era stata rilevata dal giudice del merito.

5. Per ragioni di priorità logica va esaminato il terzo motivo di ricorso, con cui la contribuente lamenta di non avere ricevuto la notifica del preavviso di iscrizione ipotecaria, pur avendo comunicato in data 2.5.2003, ai sensi dell'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, la propria qualità di erede .

Le critiche sono fondate per i principi di seguito enunciati.

a) La contribuente lamenta violazione di legge, atteso che il Concessionario alla Riscossione non avrebbe provveduto alla notifica della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria ai sensi degli artt. 50 e 77 del d.P.R. n. 602 del 1973.

In ossequio al principio di autosufficienza, è stato riportato in ricorso il contenuto della dichiarazione di successione presentata all'Ufficio del Registro in data 2.5.2003, mentre l'iscrizione ipotecaria è stata eseguita in data 13.5.2004.

Questa Corte ha precisato che nell'ipotesi di decesso del contribuente, la notifica degli atti impositivi o della riscossione, ove l'evento sia noto all'Ufficio, deve essere compiuta, a pena di nullità insanabile (con conseguente inoperatività dell'art. 156, comma 3, c.p.c.) della notifica e degli atti stessi, nei confronti degli eredi, qualora non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta all'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, presso l'ultimo domicilio del 'de cuius' collettivamente ed impersonalmente, ovvero, nell'ipotesi in cui abbiano effettuato tale incombenza, personalmente e nominativamente nel domicilio fiscale di ciascuno di essi (Cass. n. 13760 del 2019). Gli eredi sono tenuti ad effettuare, ai sensi dell'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, una

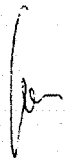
formale comunicazione all'Ufficio, con indicazione delle generalità e del proprio domicilio fiscale (v. Cass. n.13760 del 2019, con cui la Corte ha ritenuto non rituale la comunicazione inviata all'Ufficio fiscale destinata a finalità diverse, nella specie finalizzata alla denuncia di variazione ai fini IVA).

Prescindendo dalla ritualità della comunicazione della qualità di erede all'Ufficio fiscale da parte di Vincenza Porzia (che riferisce di avere provveduto ad effettuare la dichiarazione di successione), l'omessa notifica del preavviso di iscrizione ipotecaria è circostanza non contestata, che si evince chiaramente dalla motivazione della sentenza impugnata, atteso che il giudice del merito argomenta diffusamente, e non correttamente, sull'infondatezza della critica proposta dalla contribuente.

b) Questa Corte, in più occasioni, ha affermato che: *"In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione di ipoteca ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto incidente in negativo sugli interessi del contribuente, deve essere preceduta, a pena di nullità, anche nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 77, comma 2 bis, introdotto con il d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011, dalla comunicazione allo stesso dell'intenzione di procedervi e dalla concessione del termine di 30 giorni per consentirgli l'esercizio del diritto di difesa, avendo quest'ultima disposizione valenza meramente interpretativa, perché espressione del più generale principio dell'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale immanente nell'ordinamento tributario, fermo restando che, in quanto avente natura reale, l'ipoteca conserva la propria efficacia finchè non ne venga disposta la cancellazione ad opera del giudice"* (Cass. n. 30534 del 2019).
L'Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere ipoteca sui beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (nella

formulazione vigente 'ratione temporis'), deve comunicare al contribuente che provvederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine – che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo d.P.R. come introdotto dal d.l. 14 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. dalla legge 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carte dei diritti fondamentali della Unione europea, fermo restando che, come si è sopra precisato, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale di illegittimità (Cass. S.U. n. 19667 del 2014).

c) Dai rilievi espressi, emerge che, in ossequio al principio del contraddittorio procedimentale, l'iscrizione ipotecaria deve essere preceduta, pena la sua nullità, dalla comunicazione e dalla concessione di un termine di trenta giorni al contribuente per il pagamento o la presentazione di osservazioni, pur non trovando, nella specie, applicazione l'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sicchè: *“Ne consegue la fondatezza del ricorso per cassazione con cui, pur denunciandosi la violazione di una disposizione inapplicabile (nella specie l'art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973) si lamenti nella sostanza l'omessa attivazione del contraddittorio, in quanto spetta al giudice il compito di qualificare giuridicamente i fatti, utilizzando la normativa che ad essi si attaglia”* (Cass. n. 23875 del 2015).



d)La Commissione Tributaria Regionale non ha fatto buon governo dei principi espressi, affermando che *“per l’iscrizione ipotecaria è sufficiente il mancato pagamento, nei sessanta giorni dalla notificazione delle cartelle di pagamento, senza necessità di ulteriori avvisi”*, pertanto, il motivo va accolto, con assorbimento delle restanti censure.

Dall’accoglimento del suddetto mezzo, preliminare ed assorbente, consegue la cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessari accertamenti in fatto, decidendo nel merito, l’accoglimento del ricorso originario proposto dalla contribuente.

Le spese dei gradi di merito vanno interamente compensate tra le parti, tenuto conto del recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità sulle questioni trattate rispetto all’epoca della introduzione della lite, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo, con distrazione all’avvocato difensore, ex art. 93 c.p.c..

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso e dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario proposto dalla contribuente. Compensa le spese dei gradi di merito e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi euro 3.300,00 per compensi oltre euro 200,00 per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15% ed accessori di legge, con distrazione al difensore ex art. 93 c.p.c..

Così è deciso, in Roma, nell’adunanza camerale del 24.9.2021, effettuata da remoto.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi 23 NOV 2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Laura Cosima Pugliese



19667 14

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. [REDACTED]	Primo Presidente f.f. -
Dott. [REDACTED]	Pres. di sezione -
Dott. [REDACTED]	Pres. di sezione -
Dott. [REDACTED]	Pres. di sezione -
Dott. [REDACTED]	Consigliere -
Dott. [REDACTED]	Consigliere -
Dott. [REDACTED]	Consigliere -
Dott. [REDACTED]	Consigliere -
Dott. [REDACTED]	Consigliere Rel.

Oggetto:
Tributi. Iscrizione
ipotecaria ex art.
77, d.P.R. n. 602
del 1973. Obbligo
di comunicazione
al contribuente.
Applicabilità art.
50, comma 2,
d.P.R. n. 602 del
1973.

R.G.N. 8199/11

Cron. 19667

Rep. C.T.

Ud. 17/06/14

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso R.G. 8189/11 proposto da:

[REDACTED], nella qualità di erede di [REDACTED] elettiva-
mente domiciliato in Roma, via dei Tre Orologi 20, presso l'avv. [REDACTED]
[REDACTED], rappresentato e difeso dell'avv. [REDACTED] giusta
delega a margine del ricorso;

- **ricorrente** -

CONTRO

EQUITALIA SUD S.P.A. (incorporante di EQUITALIA ETR S.P.A.), in
persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domi-
ciliata in Roma, piazza Barberini 12, presso gli avv. [REDACTED]
[REDACTED], giusta procura speciale per nota-
io Marco De Luca di Roma rep. 38677 del 7 novembre 2013;

- **intimata costituita** -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Campania (Napoli - Sezione staccata di Salerno), Sez. 5, n. 69/5/10
del 1 febbraio 2010, depositata il 5 febbraio 2010, non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17
giugno 2014 dal Consigliere [REDACTED]
udito l'avv. [REDACTED] per la parte ricorrente e l'avv. [REDACTED]
[REDACTED] per la parte resistente;
udito il P.M., in persona dell'Avvocato Generale dott. [REDACTED]
che ha chiesto il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

318
14

La controversia origina dall'impugnazione da parte del contribuente della comunicazione di iscrizione ipotecaria, emessa a seguito di un presunto mancato pagamento del complessivo importo di euro 35.113,07, relativamente ad alcune cartelle di pagamento, iscrizione ipotecaria della quale il ricorrente chiedeva la sospensione e l'annullamento.

La Commissione adita, respinta l'istanza di sospensione, rigettava il ricorso.

La decisione era confermata con la sentenza in epigrafe, avverso la quale il contribuente ricorre per cassazione con quattro motivi:

- a) nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione e per violazione e falsa applicazione dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 e artt. 132 e 276 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ. e 111, comma 6 Cost.;
- b) per insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione degli artt. 50 e 77 d.P.R. 602 del 1973;
- c) per insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia e per eccesso di potere per sperequazione tra il carico tributario ed il valore dell'immobile;
- d) per insufficiente motivazione in ordine ad un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione dell'art. 2043 ed art. 2059 cod. civ. e 2 Cost.

Equitalia ETR s.p.a. (ora incorporata in Equitalia Sud s.p.a.) non ha notificato un controricorso, bensì ha depositato un atto di costituzione con procura notarile ai fini della partecipazione all'udienza di discussione.

La causa era chiamata innanzi alla Sesta sezione civile, sezione tributaria, di questa Corte, la quale, con ordinanza n. 18007 del 24 luglio 2013, rimetteva al Primo Presidente la valutazione circa l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite la seguente questione:

«se il concessionario alla riscossione non sia tenuto, ove sia decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, prima di procedere all'iscrizione di ipoteca a notificare al debitore un avviso che contenga l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni l'obbligo risultante dal ruolo (2° comma dell'art. 50 del d. P. R. 602 del 1973), e ciò a prescindere dalla entrata in vigore del disposto del d.l. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2, lett. *u-bis*), convertito con modificazioni nella l. n. 106 del 2011, a norma del quale "l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunica-

zione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1"».

Per questa ragione la causa è chiamata all'odierna udienza innanzi alle Sezioni Unite.

MOTIVAZIONE

1. La questione sottoposta all'attenzione delle Sezioni Unite impone l'esame pregiudiziale del secondo motivo di ricorso, con il quale il contribuente ha censurato l'impugnata sentenza per insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione dell'art. 50 ed art. 77 d.P.R. 602 del 1973 per aver il giudice di merito affermato, senza peraltro alcun adeguato approfondimento, che «la legittimità dell'iscrizione ipotecaria scaturisce dal mancato pagamento entro i termini previsti di cartelle esattoriali non più impugnabili, mentre la comunicazione di avvenuta iscrizione non è prevista da alcuna norma, trattandosi di misura cautelare».

1.1. Sostiene, invece, il ricorrente che la necessaria ed ineludibile lettura integrata dell'art. 50 e dell'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973 porterebbe a ad altre e differenti conclusioni, imponendo, ai fini della legittimità della dell'iscrizione ipotecaria, la comunicazione di quest'ultima al contribuente, prima che l'esattore possa procedere all'espropriazione forzata.

2. La ragione fondante dell'ordinanza di rimessione sembra manifestamente consistere nel rilievo che nella giurisprudenza della Corte si sia affermata l'idea che l'ipoteca prevista dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, rappresenti un atto preordinato all'espropriazione immobiliare e, dunque, in qualche modo, un atto della procedura esecutiva: in questa prospettiva l'iscrizione ipotecaria necessariamente dovrebbe essere soggetta a tutte le condizioni ed i limiti posti per la procedura esecutiva, e quindi anche alla comunicazione dell'avviso di cui al d.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2.

2.1. «Invero», ragiona l'ordinanza di rimessione, «la sentenza delle Sezioni Unite n. 4077/2010 ha tratto dalla qualificazione della iscrizione di ipoteca come atto "preordinato e strumentale" alla esecuzione, la conseguenza che ad essa fosse applicabile la disciplina propria degli atti di esecuzione esattoriale; in particolare l'impossibilità di procedere ad iscrizione se il debito del contribuente non superava gli ottomila Euro, e ciò prima che il limite quantitativo venisse previsto e stabilito in 20.000 Euro dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, art. 3,

comma 5, lett. d), convertito dalla l. 26 aprile 2012, n. 44; e sembrerebbe coerente che questa assimilazione si estendesse al meno incisivo onere della comunicazione preventiva al proprietario dell'immobile. Tanto più se si considera che la sentenza n. 6594/2009 delle medesime Sezioni Unite ha esplicitamente ricompreso la iscrizione di ipoteca fra "gli atti della esecuzione forzata tributaria"».

2.2. L'ordinanza rileva, inoltre, che «la sentenza della terza sezione civile n. 4777 del 26 febbraio 2013 ha evidenziato come "le norme in tema di esecuzione esattoriale contemplino misure che, a garanzia e a tutela dei crediti tributari, possono gravemente compromettere i diritti individuali poiché – oltre che avere introdotto misure quali il c.d. fermo amministrativo di beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca sugli immobili – introducono modalità estremamente rapide e semplificate di esproprio dei beni. È essenziale pertanto che, proprio in tema di esecuzione esattoriale, siano rigorosamente rispettati sia il principio di legalità, tramite la stretta osservanza delle procedure stabilite; sia gli adempimenti di carattere generale diretti allo scopo di permettere all'esecutato di far valere le sue ragioni: soprattutto ove si tratti di adempimenti di agevole esecuzione e poco costosi per l'amministrazione (quali nel caso preso in esame dalla sentenza n. 4777 quello di comunicare all'interessato – unitamente alla comunicazione dell'avvenuta iscrizione ipotecaria – i termini e le modalità con cui può proporre opposizione e far valere le sue ragioni)».

3. In realtà non può non rimarcarsi sul punto una contraddizione interna alla giurisprudenza della Corte.

3.1. Da un lato, infatti, è stato affermato, che «in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dall'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, rappresentando un atto preordinato all'espropriazione immobiliare, soggiace agli stessi limiti per quest'ultima stabiliti dall'art. 76 del medesimo d.P.R., e non può, quindi, essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli ottomila euro. Né a diversa conclusione può indurre l'art. 3, comma 2-ter, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito nella legge 22 maggio 2010, n. 73, il quale, vietando all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca per crediti inferiori ad ottomila euro a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, ha così indicato l'autonomo presupposto per le future iscrizioni di ipoteca in un importo coincidente con quello minimo previsto per l'espropriazione, senza per ciò solo poter essere apprezzato come indiretta dimostrazione dell'inesisten-

RB

za per il periodo pregresso di limiti di valore per la stessa iscrizione» (Cass. S.U. n. 5771 del 2012).

3.2. Dall'altro, è stato affermato che «in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dall'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, secondo comma, del medesimo d.P.R., prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poiché l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata quale mezzo preordinato all'espropriazione forzata, atteso quanto si evince dalla lettera dell'art. 77 citato, il quale, al secondo comma, prevede che, "prima di procedere all'esecuzione, il concessionario deve iscrivere ipoteca", e, al primo comma, richiama esclusivamente il primo e non anche il secondo comma dell'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973» (Cass. n. 10234 del 2012).

4. Ancora la Corte ha affermato che: «Il d.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, dispone che, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. Il richiamato disposto normativo stabilisce pertanto che il previo avviso contenente l'intimazione ad adempiere deve precedere soltanto l'inizio dell'espropriazione, ma non anche l'iscrizione ipotecaria di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, che non costituisce atto iniziale della espropriazione immobiliare, ma rappresenta un atto ad essa preordinato e strumentale» (Cass. n. 15746 del 2012, in motivazione).

5. Ribadendo il principio, la Corte ha aggiunto – ma in verità senza darne compiute ragioni – che «ha carattere innovativo e non interpretativo, ed è quindi privo di efficacia retroattiva, il disposto del d.l. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2, lett. *u-bis*, convertito con modificazioni nella l. n. 106 del 2011, che ha stabilito che "l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1"» (Cass. n. 15746 del 2012, in motivazione).

6. Una riflessione capace di dare al quesito proposto una soluzione appagante trova fondamento nel rilievo della sostanziale equiparabilità della situazione normativa dell'iscrizione di ipoteca (art. 77, del

R₂

medesimo decreto), a quella del fermo amministrativo di beni mobili registrati (art. 86, d.P.R. n. 602 del 1973), che sembra costituire l'approdo conseguito dalla giurisprudenza di queste Sezioni Unite.

7. Quanto al fermo amministrativo, con l'ordinanza n. 14831 del 2008 le Sezioni Unite hanno ritenuto «che, alla luce della modifica introdotta al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, dal d.l. n. 223 del 2006, art. 35, comma 26-*quinquies*, (convertito con modificazioni con l. n. 248 del 2006), non potesse essere mantenuta l'esegesi anteriormente proposta dalle medesime Sezioni Unite (ord. nn. 2053 e 14701 del 2006), secondo cui la giurisdizione sul fermo amministrativo spettava al giudice ordinario essendo tale atto "preordinato all'espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato da norme collocate nel titolo 2° sulla riscossione coattiva delle imposte, si inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale quale mezzo di realizzazione del credito"». Ciò perché, hanno precisato le Sezioni Unite nella ricordata ordinanza, ci si trova di fronte «alla chiara volontà del legislatore di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata, rafforzando l'idea, da alcuni sostenuta, che l'adozione dell'atto in questione si riferisca ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, che, nel d.P.R. n. 602 del 1973, trova la propria tipizzante disciplina nel capo II del titolo II (mentre la disciplina del fermo di beni mobili registrati, non a caso, sarebbe dettata nel capo III, del medesimo titolo)».

7.1. Ad avviso della ricordata ordinanza è piuttosto evidente che «la modifica introdotta al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, collocando il fermo tra gli atti impugnabili innanzi alla Commissioni tributarie, abbia di riflesso determinato una modifica dell'art. 2 del medesimo decreto, in particolare del secondo periodo del comma 1 di detta norma nella parte in cui esclude dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento. Ciò indica ancora una volta di più che la individuazione dell'area della giurisdizione tributaria, e dei relativi limiti, può essere compiuta solo mediante una lettura integrata del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, e rende testimonianza di una chiara volontà legislativa di generalizzare la giurisdizione tributaria, lasciando alla giurisdizione ordinaria solo la sfera residuale dell'espropriazione forzata vera e propria la cui disciplina ha movenze simili a quella contenuta nel codice di rito e rispetto alla quale possono ben essere funzionali gli strumenti giurisdizionali di tutela del debitore garantiti dal medesimo codice».

Rs

8. Nella successiva ordinanza n. 10672 del 2009, le Sezioni Unite – ragionando sulla «circostanza che nel caso di specie l'azione (era) stata introdotta anteriormente all'entrata in vigore della modifica apportata al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, dal d.l. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-*quinqüies*, che ha collocato tra gli atti impugnabili innanzi al giudice tributario anche il fermo ex art. 86, d.P.R. n. 602 del 1973» – hanno ritenuto che le conclusioni raggiunte nell'ordinanza n. 14831 del 2008 dessero «corpo ad una valenza non solo innovativa, ma anche (e prima ancora) interpretativa delle modifiche normative disposte con il d.l. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-*quinqüies*».

8.1. Per le Sezioni Unite «se il fermo amministrativo non è, come sembra invero più giusto ritenere anche in relazione alla collocazione "topografica" di tale atto nel sistema normativo, un atto dell'espropriazione forzata, ma un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, allora deve escludersi la giurisdizione del giudice ordinario che, in materia tributaria, ha giurisdizione relativamente alle sole controversie attinenti alla fase dell'esecuzione forzata».

8.2. Nella fattispecie si trattava, poi, della impugnazione del "preavviso di fermo", istituito dall'Agenzia delle Entrate con nota n. 57413 del 9 aprile 2003. La nota prevedeva che i concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo dell'auto, ma prima di procedere alla iscrizione del medesimo, comunicassero al contribuente moroso – che non avesse cioè provveduto a pagare il dovuto entro i sessanta giorni dalla notifica della cartella – un avviso ad adempiere al debito entro venti giorni, decorsi i quali si sarebbe provveduto a rendere operativo il fermo. Il preavviso avrebbe avuto valore come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo.

8.3. Le Sezioni Unite ne concludevano che il "preavviso" fosse «sostanzialmente l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo» e che esso si collocasse «all'interno di una sequela procedimentale – emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato – finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, una ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario». In questa prospettiva, le Sezioni Unite non mancavano di evidenziare come il preavviso di fermo

Rz

svolgesse «una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale, e, come tale avviso, esso non (poteva) non essere un atto impugnabile».

8.4. A siffatta conclusione – ossia la ineludibile Impugnabilità del “preavviso” – le Sezioni Unite non ravvisavano potesse ostare il fatto che il preavviso di fermo amministrativo non comparisse esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Facendo riferimento ad altro principio affermato da questa Corte (Cass. nn. 21045 del 2007, 27385 del 2008) che le Sezioni Unite dichiaravano di condividere, quest'ultime affermavano che «l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nel d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (andasse) interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448 del 2001. Con la conseguenza che (doveva) ritenersi impugnabile ogni atto che port(asse), comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico».

9. Orbene, visto che l'art. 35, comma 25-*quinquies*, del d.l. n. 223 del 2006 ha riformato l'elenco degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario collocandovi, oltre al fermo amministrativo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 d.P.R. n. 602 del 1973, anche l'iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77 del medesimo decreto, non diverse a proposito di quest'ultima possono essere le considerazioni dapprima sviluppate nella ricordata posizione assunta dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite in ordine al “fermo amministrativo”.

9.1. Nonostante la disciplina dell'iscrizione di ipoteca, a differenza di quella relativa al fermo amministrativo, trovi nel d.P.R. n. 602 del 1973 collocazione nel capo II (e non nel Capo III) del Titolo II, situazione che potrebbe far pensare maggiormente ad una relazione strettamente funzionale della stessa con l'espropriazione forzata, devono ritenersi valide in relazione all'iscrizione ipotecaria le mede-

R3

sime conclusioni raggiunte da queste Sezioni Unite rispetto al fermo amministrativo. Sicché anche rispetto all'iscrizione di ipoteca ex art. 77 d.P.R. n. 602 del 1973 deve ritenersi sussistere quella «valenza non solo innovativa, ma anche (e prima ancora) interpretativa delle modifiche normative disposte con il d.l. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-*quinquies*», ritenuta dall'ordinanza delle Sezioni Unite n. 10672 del 2009 con riferimento al fermo amministrativo, dalla quale discende l'ineludibile carattere di atto impugnabile tanto di quest'ultimo, quanto dell'iscrizione di ipoteca.

9.2. Anzi, a dispetto della "collocazione topografica" nel decreto di riferimento e dello stretto legame strumentale che lega iscrizione ipotecaria ex art. 77 d.P.R. n. 602 del 1973 ed espropriazione, sembra ancor più evidente che detta "iscrizione" non possa definirsi un "atto dell'esecuzione": il fatto che secondo la disciplina positiva non necessariamente l'espropriazione deve seguire all'iscrizione ipotecaria, autorizza a ritenere che quest'ultima sia «un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria».

9.3. Ed è proprio la rilevata *alternatività* dell'iscrizione ipotecaria rispetto all'espropriazione, la ragione che ne giustifica, come accade per il fermo amministrativo, l'attribuzione alla giurisdizione del giudice tributario senza che sussista alcuna violazione del precetto costituzionale che vieta l'istituzione di giudici speciali (v. Corte cost. n. 37 del 2010, con riferimento all'istituto del fermo amministrativo di beni mobili registrati).

10. Se l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 d.P.R. n. 602 del 1973 deve essere esclusa, come effettivamente deve esserlo per le ragioni già esposte, dall'ambito specifico dell'espropriazione, non può ritenersi applicabile alla fattispecie la regola prescritta dall'art. 50, comma 2, d.P.R. n. 602 del 1973. Non lo consente la lettera della espressione normativa la quale chiaramente stabilisce che «se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni». Non lo consente nemmeno la lettera della norma di cui all'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973, la quale, al secondo comma, prevede che, «prima di procedere all'esecuzione, il concessionario deve iscrivere ipoteca», e, al primo comma, richiama esclusivamente il primo e non anche il secondo comma dell'art. 50 del mede-

RB

simo decreto (in questo senso v. anche Cass. ord. n. 10234 del 2012).

11. Sicché può affermarsi il seguente principio di diritto: «*l'ipoteca prevista dall'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, secondo comma, del medesimo d.P.R., prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poiché l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, bensì un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria*».

12. Nella medesima prospettiva, e non a caso, questa Corte ha ritenuto che il concessionario, non essendo il "fermo amministrativo" inserito come tale nella sequenza procedimentale dell'espropriazione forzata, «non deve provvedere alla preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo ex art. 50, comma secondo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, disposizione, questa, applicabile solo nel circoscritto ambito dell'esecuzione forzata (Cass. ord. n. 26052 del 2011).

13. L'affermata inapplicabilità all'iscrizione ipotecaria ex art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973 della previsione di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo decreto non significa tuttavia che l'iscrizione ipotecaria possa essere eseguita per così dire *insciente domino*, senza che la stessa debba essere oggetto di alcuna comunicazione al contribuente.

13.1. Proprio in quanto atto impugnabile innanzi al giudice tributario l'iscrizione ipotecaria presuppone una specifica comunicazione al contribuente: l'art. 21, d.lgs. n. 546 del 1992, prescrive, infatti, che gli atti impugnabili, elencati nell'art. 19 del medesimo decreto (e tra questi, come già visto, è enumerata anche l'iscrizione ipotecaria), debbano essere impugnati entro sessanta giorni dalla relativa notificazione.

13.2. Non solo. L'art. 21-bis della l. n. 241 del 1990 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, e l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. L'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita «l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati».

RB

13.3. Tali previsioni normative impongono che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente. Ciò sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (e solo la "notifica" dell'atto impugnato può costituire rassicurante prova dell'effettivo rispetto del termine di impugnazione).

13.4. La comunicazione della quale si discute deve necessariamente precedere la concreta effettuazione dell'iscrizione ipotecaria, e ciò perché tale comunicazione è strutturalmente funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione.

13.5. Siffatto orientamento costituisce anche una specifica attuazione del principio generale emergente dall'art. 7 della legge n. 241 del 1990, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti. La ricordata previsione normativa dell'obbligo di comunicazione (previa) di cui all'art. 7 della legge n. 241 del 1990, è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed ha come *ratio* fondante: 1) la tutela dell'interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento: a) ad aver conoscenza di quest'ultimo; b) a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione; c) ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario; 2) la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, Interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti" può fornire; 4) altresì, la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa; 5) la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento (v. TAR Lazio, Sez. I, 4 settembre 2009, n. 8373).

R₃

13.6. Non rende meno valida questa ricostruzione esegetica il fatto che l'art. 13, comma 2, della legge n. 241 del 1990 escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dall'art. 7 della stessa legge, in quanto non si tratta di una esclusione *tout court* dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario.

14. L'approdo della dottrina più moderna è l'opinione secondo la quale, essendo priva di qualsiasi ragionevolezza l'escludere dalla "partecipazione" il soggetto d'imposta (e destinatario della pretesa tributaria formatasi in esito al procedimento), si deve ritenere che in realtà la partecipazione e l'accesso sono compatibili con il procedimento tributario: essi tuttavia operano secondo gli schemi dello statuto del contribuente e non secondo i modelli della legge n. 241 del 1990, coerentemente con quanto quest'ultima dispone, nel non escludere i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma rinviando in materia alle norme speciali per detti procedimenti previsti.

14.1. Orbene, laddove si rifletta sul fatto che lo statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, è agevole vedere che si tratta di norme che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune delle fondamentali regole dettate dalla legge n. 241 del 1990 sul procedimento in generale. E così tra le norme dello Statuto:

- **l'art. 5**, che obbliga l'amministrazione a promuovere la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni legislative in materia tributaria per l'evidente ragione del notevole numero di tali disposizioni e per la spesso imprevedibile mutevolezza delle medesime;
- **l'art. 6**, che obbliga l'amministrazione ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti da parte del destinatario, mediante la comunicazione nel luogo di effettivo domicilio e a informare il contribuente «di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito»; la norma obbli-

RB

ga altresì l'amministrazione a far sì che i modelli di dichiarazione siano messi tempestivamente a disposizione del contribuente e siano redatti in un linguaggio chiaro e comprensibile anche per chi è sfornito di conoscenze tecniche; inoltre è previsto che «prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta»;

- l'**art. 7**, che sancisce l'obbligo della motivazione degli atti, secondo il principio codificato dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990;
- l'**art. 10**, comma 1, che fissa il fondamentale principio secondo il quale «i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede», che ribadisce in questa forma quella *garanzia di decisione partecipata* che costituisce la *ratio* della previsione normativa espressa dall'art. 7 della legge n. 241 del 1990;
- l'**art. 12**, comma 2, a norma del quale «quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche».

15. Da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del *contraddittorio* (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o "endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il *diritto al contraddittorio*, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.

15.1. In questa prospettiva si è mossa la giurisprudenza della Corte. Possono ricordarsi a titolo esemplificativo:

- **la sentenza n. 16412 del 2007** delle Sezioni Unite, a proposito dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella, la quale rileva che la mancata notificazione della cartella di pagamento comporta un vizio della sequenza procedimentale dettata dalla legge, che consente al contribuente di impugnare l'avviso, deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto;
- **la sentenza n. 26635 del 2009**, sempre delle Sezioni Unite, in materia di accertamento mediante *standard* (o studi di settore), secondo la quale il contraddittorio (endoprocedimentale) deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa;
- **la sentenza n. 18184 del 2013**, ancora delle Sezioni Unite, con la quale è stato affermato che «l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio (endo)procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva»;
- **la sentenza n. 15311 del 2014** della Sezione Tributaria, in ordine alla previsione di cui al comma 4 dell'art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 – che obbliga l'amministrazione a comunicare al contribuente l'esito del controllo formale «con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione» – la

R_g

tro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione» – la quale afferma che dall'omessa comunicazione deriva la nullità della consequenziale cartella. E ciò in attuazione di un principio immanente nell'ordinamento e relativo alla garanzia connessa alla previsione della comunicazione quale momento di instaurazione del contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo: condividendo le conclusioni raggiunte dalle Sezioni Unite nella ricordata sentenza n. 18184 del 2013, la Sezione Tributaria afferma che «la "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo ... di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve ... e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante».

15.2. Ma v'è di più. Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma – ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 *Sopropè* – la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV* e *Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*.

15.2.1. «Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento» afferma la Corte di Giustizia, «è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo».

15.2.2. Conclude la Corte che «in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di

decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione», mediante una previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato, con la fissazione di un termine per presentare eventuali difese od osservazioni. «Tale obbligo», ad avviso della Corte, «incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniquale volta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità».

16. Dal complesso delle considerazioni fin qui svolte si deve concludere che l'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale", che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa. Quanto al consequenziale termine da fissare al destinatario per la presentazione di eventuali osservazioni (o, dato il caso specifico, per il pagamento del dovuto) anch'esso può trarsi, in difetto di espressa previsione scritta, dal sistema e determinarlo in trenta giorni sulla base delle prescrizioni che prevedono analogo termine con l'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente o l'art. 36-ter, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973.

17. Nel quadro delineato, il comma 2-bis dell'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973, introdotto con d.l. n. 70 del 2011, che obbliga l'agente della riscossione «a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1», non "innova" (soltanto) – se non sul piano formale – la disciplina dell'iscrizione ipotecaria, ma ha (anche e prima ancora) una reale "valenza interpretativa", in quanto esplicita in una norma positiva il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'ammini-

R₁₃

strazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario. Tuttavia, nel caso specifico, stante la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione per avventura eseguita senza che sia stato rispettato dall'amministrazione l'obbligo della preventiva comunicazione al contribuente conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità, salvo in ogni caso la responsabilità dell'amministrazione ai fini dell'eventuale risarcimento del danno.

18. Sicché può affermarsi il seguente principio di diritto: *«Anche nel regime antecedente l'entrata in vigore del comma 2-bis dell'art. 77, d.P.R., introdotto con d.l. n. 70 del 2011, l'amministrazione prima di iscrivere ipoteca ai sensi dell'art. 77, d.P.R. n. 602 del 1973, deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine – che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni – perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto. L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità».*

19. E' possibile, quindi, passare all'esame degli altri motivi di ricorso, che possono essere trattati congiuntamente, tutti risolvendosi in una denuncia di vizio di motivazione sotto diversi profili.

19.1. Fondato è il primo motivo, con il quale la parte ricorrente censura la sentenza impugnata per aver «respinto l'appello, resolvendo la motivazione in un mero rinvio alla decisione del giudice di prime cure, senza riportarne, neanche in maniera sintetica, il contenuto motivazionale».

19.1.1. Invero la sentenza impugnata argomenta la propria decisione mediante un apodittico rinvio alla sentenza del primo giudice, li-

mitandosi ad affermare: «i motivi di impugnazione della sentenza di primo grado, adottati dall'appellante, sono gli stessi che i giudici di prime cure hanno già esaminato e rigettato con analitiche motivazioni: sotto questo aspetto, pertanto, l'appello, essendo la riproposizione del ricorso di primo grado, risulterebbe improponibile».

19.1.2. Si tratta di una sentenza nulla alla luce del principio più volte affermato da questa Corte secondo cui: «In tema di processo tributario, è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare *per relationem* alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame» (v. Cass. n. 28113 del 2013).

19.2. Fondato è il terzo motivo, con il quale la parte ricorrente censura l'impugnata sentenza per aver arbitrariamente richiamati i criteri di determinazione del valore ai sensi dell'art. 79, d.P.R. n. 602 del 1973, a proposito della denuncia sperequazione tra carico tributario e valore dell'immobile oggetto dell'iscrizione ipotecaria.

19.2.1. Invero la sentenza impugnata non offre alcuna motivazione sul punto, limitandosi ad un apodittico richiamo all'art. 79, d.P.R. n. 602 del 1973, senza renderne comprensibili le ragioni ed omettendo un qualsiasi riferimento alla specifica e concreta valutazione dei beni oggetto della contestata iscrizione ipotecaria e all'eventuale rapporto tra il valore di questi e il credito ipotecario.

19.3. Fondato è infine il quarto motivo, con il quale la parte ricorrente censura la sentenza impugnata per aver omesso qualsiasi motivazione in ordine al mancato accoglimento della richiesta di danno che era stata avanzata dal contribuente.

19.3.1. Invero la sentenza impugnata si limita ad affermare che «il danno denunciato è da provare in relazione all'esistenza, alla sua riferibilità al comportamento che si assume lesivo ed alla sua quantificazione». In buona sostanza una vera e propria petizione di principio, che esprime una regola giuridica senza dar conto delle ragioni per le quali la situazione di fatto esaminata dal giudicante non corri-

RB

sponda alla fattispecie astratta disciplinata dalle norme sui caratteri cui deve rispondere la dimostrazione del danno preteso.

20. Pertanto il ricorso deve essere accolto nei sensi e nei limiti di cui alle sopra riportate considerazioni e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

PQM

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Accoglie il ricorso nei sensi e nei limiti di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 giugno 2014.

Il Consigliere estensore

Dott. [REDACTED]

[Handwritten signature]

Il Presidente

Dott. [REDACTED]

[Handwritten signature]

IL CANCELLIERE
[REDACTED]

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
OGGI 18 SET 2014
IL CANCELLIERE
[REDACTED]



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **ROMA**

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | |
|--------------------------|---|------------|
| ☐ |  | Presidente |
| ☐ |  | Relatore |
| ☐ |  | Giudice |
| ☐ | | |
| ☐ | | |
| ☐ | | |
| ☐ | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1236/2016
depositato il 25/01/2016

- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 IRPEF-ALTRO
- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 IVA-ALTRO
- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 ILOR
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 3

- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 IRPEF-ALTRO
- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 IVA-ALTRO
- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 ILOR
contro:

AG. ENTRATE UFFICIO TERRITORIALE TIVOLI

- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 IRPEF-ALTRO
- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 IVA-ALTRO
- avverso ISP.IPOTECARIA n° T 132669 ILOR
contro:

AGENTE DI RISCOSSIONE ROMA EQUITALE SUD S.P.A.

proposto dal ricorrente:

CORRADETTI GIORGIO

VIALE ROMA GUIDONIA 173 INT 4 SC 2 00012 GUIDONIA MONTECELIO RM

difeso da:

AVV. SIMONA DI FONSO

VIA CAIO MARIO 13 00192 ROMA RM

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1236/2016

UDIENZA DEL

15/07/2016 ore 09:00

N°

18302/05/16

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

22 LUG 2016

Il Segretario

FATTO e DIRITTO

Corradetti Giorgio impugna estratto di ruolo rilasciato da Equitalia in data 27.11.2015 dal quale risulta il mancato pagamento di otto cartelle esattoriali (n. 09720020119680205000 – n. 09720060226148852000 – n. 09720060065511063000 – 09720070256335019000 – 09720080077872648000 - 09720100164299433000 -09720110204576706000 -09720110047867254000) relative a tributi erariali dell'importo complessivo di euro 83979,97 nonché l'esito di ispezione ipotecaria effettuata in data 10.12.2015 dalla quale risultava l'avvenuta iscrizione effettuata in data 22.3.2010 su un immobile sito in Guidonia Montecelio di ipoteca accesa da Equitalia Sud Spa a garanzia di un credito fra capitale e interessi pari ad euro 150.036,10; il ricorrente ha affermato di non aver ricevuto notifica delle cartelle esattoriali cui fa riferimento l'estratto di ruolo e la visura di avvenuta iscrizione di ipoteca; il contribuente lamentava inoltre il mancato preavviso dell'iscrizione, il decorso di oltre un anno dalla notifica delle cartelle;

Equitalia, benchè risulti aver ricevuto la notifica del ricorso, non si è costituita; l'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria di costituzione e documenti in data 7.7.2016 confutando le asserzioni del ricorrente;

il ricorso merita accoglimento in relazione alla censura mossa dal ricorrente secondo la quale la iscrizione di ipoteca doveva formare oggetto di previa comunicazione, costituendo tale motivo ragione assorbente di tutti gli altri rilievi mossi;

invero secondo giurisprudenza del Supremo Collegio (Cass. N.19668 del 2014) "Anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'art. 77, comma 2 bis, D.P.R., introdotto con D.L. n. 70 del 2011, l'amministrazione prima di iscrivere ipoteca ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 deve comunicare al contribuente che procede alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto. L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo". Negli stessi sensi Cass. N. 9270 del 2015 e n. 25561 del 2014.

Quanto ai rilievi mossi circa la avvenuta notifica delle cartelle risultanti dall'estratto di ruolo deve prendersi atto che da parte di Equitalia non è stata fornita tempestivamente prova delle intervenute notifiche e che conseguentemente il ricorso del contribuente va accolto anche per quanto concerne le cartelle risultanti dall'estratto di ruolo e sopra indicate;

Quanto alla memoria dell'ufficio tributario la stessa non può non essere considerata tardiva ai sensi dell'art. 32 DPR n. 546 del 1992

L'esito del giudizio comporta il conseguente governo delle spese nei confronti di Equitalia alla cui attività va posta in relazione la presentazione del ricorso. Essendo il vizio riscontrato riferibile al solo concessionario della riscossione gli uffici tributari citati devono ritenersi carenti di legittimazione passiva.

PQM

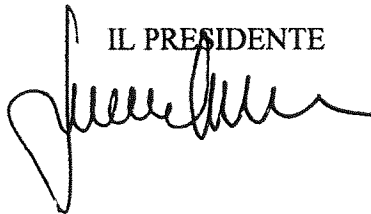
La Commissione tributaria provinciale di Roma (Sezione 5) accoglie il ricorso e dichiara la nullità sia dell'intervenuta iscrizione di ipoteca sia delle cartelle esattoriali citate in parte motiva. Condanna Equitalia al pagamento delle spese del giudizio che si liquidano in complessivi euro 4500,00 nonché a provvedere a proprie spese alla cancellazione di ipoteca. Dispone la distrazione delle spese in favore dell'avv. Simona Di Fonso dichiaratasi procuratore antistatario del ricorrente.

Così deciso in Roma il 15 luglio 2016

L'ESTENSORE



IL PRESIDENTE



Processo tributario: iscrizione ipotecaria illegittima se manca il preavviso
Cassazione civile, SS.UU., sentenza 18.09.2014 n° 19667 (Matteo Sances)

È illegittima l'iscrizione ipotecaria se non preceduta da apposito preavviso. A tali conclusioni è giunta la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la quale, con recente sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 ha sostanzialmente affermato l'obbligo del concessionario della riscossione di comunicare preventivamente qualunque provvedimento limitativo della sfera giuridica del contribuente, tra cui appunto l'ipoteca. Ma non solo.



L'importanza della predetta pronuncia deriva principalmente dal fatto che essa sancisce un generale e fondamentale diritto al preventivo confronto, il quale viene riconosciuto come principio cardine del rapporto tra fisco e contribuente e dunque da applicare a qualsiasi procedimento tributario.

La Suprema Corte, infatti, dopo un'attenta analisi sia delle norme in materia di procedimento amministrativo (Legge n.241/90) che dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n.212/2000) e soprattutto rifacendosi alle più recenti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (una su tutte la sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropé), dichiara che *"la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endo-doprocedimentale" ... Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost."*

Alla luce di quanto evidenziato, pertanto, emerge un generalizzato dovere dell'Amministrazione finanziaria (oltre che del concessionario della riscossione) al preventivo confronto con il contribuente e dunque viene riconosciuto il diritto fondamentale di ogni persona ad essere ascoltata prima dell'adozione di una qualsiasi decisione che possa incidere in maniera negativa sui suoi interessi. Diversamente l'atto emesso nei confronti del contribuente è da ritenersi gravemente illegittimo.

Per approfondimenti:

- Rivista on-line "Diritto e pratica tributaria internazionale", direttore scientifico Uckmar Victor, Cedam.

(Altalex, 9 ottobre 2014. Nota di Matteo Sances)

SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Sentenza 18 settembre 2014, n. 19667

Massima e Testo Integrale