



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **MILANO**

SEZIONE 47

riunita con l'intervento del Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>PICCINNI LEOPARDI</b>	<b>SERGIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>BARBATA</b>	<b>AGOSTINO MARIA CALOG</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>MAZZA</b>	<b>FEDERICO AUGUSTO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 8004/12  
spedito il 18/07/2012

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0682000' / 3 TARSU/TIA 1995
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0682000C / 8 TARSU/TIA 1996
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0682001C / 4 REGISTRO 1994
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0682002C / 1 REGISTRO 1996
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0682002C / 31 REGISTRO 1996
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820030 / 3 IRPEF-ALTRO 1996
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820050 / 28 REGISTRO 1998
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0682005C / 1 TARSU/TIA 2005

contro: AGENTE DI RISCOSSIONE MILANO EQUITALIA NORD S.P.A.

**difeso da:**

AVV. ~~\_\_\_\_\_~~

**proposto dal ricorrente:**

SC ~~\_\_\_\_\_~~ FF ~~\_\_\_\_\_~~ G ~~\_\_\_\_\_~~

**difeso da:**

AVV. MATTEO SANCES  
PIAZZA A. MARRONE N. 27 73100 LECCE LE

**altre parti coinvolte:**

REGIONE LOMBARDIA  
R.G.R. 8004/12 - S'  
20100 MILANO MI

FF ~~\_\_\_\_\_~~ G ~~\_\_\_\_\_~~

SEZIONE

N° 47

REG.GENERALE

N° 8004/12

UDIENZA DEL

11/12/2013

ore 15:00

SENTENZA

N°

2509/47/14

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

13/03/2014

Il Segretario

*[Signature]*



(segue)

AG.ENT. DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO  
R.G.R. 8004/12  
VIA UGO BASSI, 6/8 20159 MILANO MI

SEZIONE

N° 47

REG.GENERALE

N° 8004/12

UDIENZA DEL

11/12/2013

ore 15:00

### OGGETTO DELLA DOMANDA

Ricorso avverso cartelle di pagamento relative a:

- Tarsu anni 1995/1996 e 2005;
- Registro anni 1994, 1996 e 1998;
- Irpef 1996;
- Tassa automobilistica anni 2000, 2001, 2002, 2003, relativa a due autoveicoli.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Le cartelle di pagamento venivano emesse a seguito iscrizione a ruolo operate dai rispettivi Enti impositori.

Contro la pretesa il ricorrente, come sopra rappresentato e difeso, proponeva il presente ricorso, per i motivi dettagliatamente descritti nell'atto d'impugnazione e così di seguito riassunti:

- *inesistenza e/o illegittimità della notifica della cartella di pagamento;*
- *intervenuta decorrenza dei termini di decadenza per la notifica della cartella.*

Inoltre su tali deduzioni ed eccezioni rassegnava le seguenti conclusioni:

- *dichiarare nulle perché illegittime la cartella di pagamento in questione con vittoria di spese di giudizio.*

Si è costituito in giudizio l'Agente della Riscossione il quale, nel merito ha eccepito il proprio difetto di legittimazione passiva, deducendo l'inammissibilità del ricorso per non essere stato notificato ai soggetti di legittimazione attiva; in via principale e nel merito ha ribadito la legittimità e fondatezza del proprio operato; ha concluso con la richiesta di inammissibilità del ricorso perché tardivo e, comunque di rigetto del ricorso nei propri confronti con vittoria di spese.

La Commissione, preso atto che il ricorrente aveva citato in giudizio soltanto l'Agente della riscossione e che le contestazioni mosse con l'atto d'impugnazione riguardavano la legittimità dell'iscrizione a ruolo, con ordinanza n. 157/47/13, disponeva l'integrazione del



contraddittorio, mandando il ricorrente a notificare, entro gg. 30 dalla notifica dell'ordinanza, il ricorso ai rispettivi Enti impositori. Adempimento che veniva eseguito nei termini richiesti; per cui si costituivano in giudizio, per quanto di loro competenza, la Regione Lombardia e l'Agenzia delle Entrate.

Quest'ultimi, contro deducendo ex adverso le eccezioni sollevate con l'atto d'impugnazione, concludevano con la richiesta di rigetto del ricorso con vittoria di spese.

### **IN FATTO ED IN DIRITTO**

La Commissione preliminarmente ritiene infondata l'eccezione sulla carenza di legittimazione passiva del Concessionario, sul presupposto che l'Amministrazione è in ogni caso titolare della pretesa, anche nella fase di riscossione, dove il Concessionario agisce per conto del Fisco, ma come nella fattispecie, con il compimento di atti propri quali la notifica della cartella, fermo restando che, comunque gli atti compiuti dal primo soggetto vanno riferiti in capo al secondo. Ne consegue che l'Amministrazione Finanziaria risulta essere, in ogni caso, nell'ambito del processo tributario, legittimo contraddittore, con l'onere eventuale di chiamare in causa il Concessionario per gli atti a quest'ultimo direttamente riferibili nello svolgimento del rapporto interno. Ciò giustifica, comunque, l'integrazione del contraddittorio a cui ha provveduto parte ricorrente secondo le disposizioni della citata ordinanza.

Il ricorrente in primis eccepisce il difetto di notifica delle cartelle di pagamento, deducendo l'inesistenza delle relative relazioni e, conseguentemente, l'insanabile inesistenza degli atti stessi.

In ordine altresì al termine per la notifica delle cartelle da parte dell'Agente della Riscossione dalla consegna del ruolo e/o dalla definitività degli avvisi d'accertamento/liquidazione, il ricorrente ne eccepisce la decadenza; per cui, assume, altresì, palesemente illegittime le cartelle.

Sul punto, la Commissione ritiene che la predetta eccezione sia assorbente rispetto a



qualsiasi ulteriore questione avanzata e quindi da sola idonea a decidere le sorti del presente giudizio.

La verifica sull'applicabilità di tali eccezioni al caso *de quo*, impone un'analisi di ricostruzione storica dello sviluppo normativo sulla problematica relativa al termine di decadenza di cui all'art. 25, DPR 602/73.

L'art. 25, DPR 602/73, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 11, D.Lgs. n. 112/99, determinava il carattere ordinatorio per la notifica al contribuente della cartella di pagamento ponendo, in tal modo, il Concessionario nella assoluta ed incondizionata libertà di decidere il momento in cui effettuare la notifica. Tale formulazione ha portato la giurisprudenza ( per tutte Cass. N. 10 del 7/1/04 ) a procedere al tentativo d'attuare modalità interpretative idonee a salvaguardare il diritto costituzionale alla difesa, che veniva vanificato dall'onere di tenere a disposizione *sine die* la documentazione giustificativa degli adempimenti fiscali, finché non è intervenuta la Consulta che ha inevitabilmente determinato l'emanazione delle norme citate dal ricorrente.

Mentre, in base all'art. 24, DPR 602/1973, in un primo tempo, la consegna del ruolo doveva avvenire almeno 30 giorni prima della scadenza della prima rata, quindi (art. 13 del DPR 28/11/80, n. 787) almeno 90 giorni prima della scadenza dell'unica rata, infine (art. 10, D.Lgs 46/1999, art. 10) *"secondo le modalità indicate con decreto del ministero delle Finanze, di concerto con il ministero del Tesoro e del bilancio e della programmazione economica"*. Le predette modalità, però, nulla hanno detto circa il termine di consegna del ruolo al concessionario.

Invece la notifica della cartella, di cui all'art. 25, DPR 602/1973 (fino all'entrata in vigore del D.Lgs. 193/2001, quale atto conclusivo del predetto procedimento), doveva avvenire (DPR 920/76) non oltre il giorno cinque del mese successivo alla scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli all'esattore; quindi, entro il giorno cinque del mese



successivo a quello della consegna del ruolo all'esattore (DPR 787/1980); poi (D.Lgs. 46/99), entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo.

Infine l'art. 25, nel testo di cui al D.Lgs. 193/2001, ha soppresso l'inciso "*entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo*"; per cui fino all'emanazione della Legge n. 311/04, il testo del predetto articolo era il seguente: "*il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede*".

La variabilità del quadro normativo prima descritto ha, inevitabilmente, portato i giudici ordinari ad intraprendere soluzioni interpretative finalizzate ad un risolutivo intervento della Consulta; su questi presupposti, infatti, la citata pronuncia n. 280/2005 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal D.Lgs. n. 193 del 27/4/01 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario doveva provvedere alla notifica della cartella di pagamento relativa alla liquidazione dell'imposte, ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 600/73. La predetta pronuncia, inoltre, ha portato il legislatore (in sede di conversione del DL 106/05) con la L. n. 156 del 31/7/05 ad enucleare le seguenti disposizioni in materia di versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive, di riscossione e di notifica delle cartelle di pagamento: "*la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'1 gennaio 2004; b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; e) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di*

*presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001".*

Inoltre bisogna sottolineare, ai fini di decidere il caso de quo, che il legislatore ha voluto disciplinare oltre alle fattispecie future anche il pre-esistente, ponendo in essere delle norme transitorie applicabili al pregresso, prevedendo, altresì, le necessarie norme di coordinamento (artt. 5 bis e ter) con la complessa struttura normativa in vigore; per cui il testo attuale del citato art. 25, c. 1°, risulta essere il seguente:

*"Il concessionario notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio".*

Mentre la disciplina transitoria è stata così enucleata: *"In deroga all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; b) del quinto anno successivo a quelle di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001".*



Quest'ultima disposizione, espressamente nominata quale disciplina transitoria, che secondo la Cass. n. 26104/05, va applicata a tutti i rapporti ancora pendenti, è quella conclusiva ai fini della decisione del presente ricorso, in quanto direttamente applicabile alla fattispecie, stante la circostanza che la cartella di pagamento relativa all'anno d'imposta 2006, portante l'iscrizione a ruolo d'imposte scaturenti dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi ex art. 36 bis, DPR 600/73, è stata spedita al contribuente in data 18/1/2011.

Sull'applicazione della disciplina transitoria al pregresso occorre sottolineare, per completezza d'indagine, che sulla scorta dell'intervento della Corte costituzionale, il legislatore ha posto in essere una regolamentazione coordinatrice e transitoria rispetto alla precedente disciplina che s'innesta con un apporto additivo nell'ordinamento, consistente nella fissazione di termini specifici (anche quelli determinati in via transitoria) alla notifica della cartella, applicabili, all'azione del fisco, nell'ambito dei rapporti ancora pendenti, come se gli stessi fossero stati posti in essere fin dal sorgere della pretesa nei confronti del contribuente.

Sulla problematica prima esposta, l'Agente della riscossione, nelle proprie controdeduzioni, ha sostenuto che il citato art. 25, DPR 602/73, risulterebbe applicabile soltanto alle imposte dirette, liquidate ex art. 36 bis, DPR 600/73, con esclusione dell'imposizione indiretta, dell'imposta di registro, della tassa smaltimento rifiuti e della tassa automobilistica.

Ritiene il Collegio che anche per tali imposizioni, comunque, vi sia un termine per la notifica della cartella, nonostante i testi normativi sulle varie imposte indirette non contengano indicazioni sulla notifica, a pena di decadenza della cartella di pagamento, facendo riferimento all'ormai abrogato DPR

43/88. Per contro, vi è un riferimento, in punto riscossione, a termini prescrizionali. Prendendo le mosse da ciò, si potrebbe sostenere che, successivamente all'avviso di accertamento/liquidazione, da notificarsi entro termini decadenziali, entri in funzione il



termine prescrizione per la notifica della cartella di pagamento, optando per l'applicabilità, nell'imposizione indiretta, dell'art. 25 del DPR 602/73. A contrario, si potrebbe affermare che l'art. 19 del DLgs. 46/99, che elenca le norme del DPR 602/73 applicabili "esclusivamente" alle imposte sui redditi, non contiene alcun riferimento all'art. 25 del suddetto DPR; mentre, ritiene la Commissione che costituisce principio assodato quello in forza del quale il contribuente non può essere assoggettato all'azione esattiva per un periodo indefinito.

Analizzando, comunque, la specialità delle singole pretese il Collegio osserva.

#### Tassa automobilistica

Non trovano applicazione le disposizioni dell'articolo 25 primo comma del D.P.R. n. 602/73, ma, a pena di decadenza, la cartella per bollo auto non pagato va notificata al contribuente entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza.

Il relativo procedimento di riscossione (formazione e notificazione della cartella di pagamento) è regolato dall'articolo 163, primo comma, della Legge n. 296/2006 (Legge finanziaria per il 2007).

Secondo tale norma, il titolo esecutivo (ossia la cartella di pagamento o l'ingiunzione fiscale) deve essere notificato al contribuente, trattandosi di un tributo locale, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

#### TARSU

Il Comune emette l'avviso di accertamento, ai sensi dell'articolo 71 del Decreto Legislativo 507/93, nei seguenti casi: denuncia infedele, denuncia incompleta, denuncia omessa. Non è previsto l'avviso di accertamento nel caso di omesso pagamento.

A partire dal 1 gennaio 2007 gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, 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 (termine.

introdotto dagli artt. 16 e 17 , D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni in vigore dal 1° gennaio 2007); entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie.

Per la TARSU relativa agli anni anteriori al 2007, le nuove regole si applicano solo se i rapporti di imposta erano ancora pendenti alla data del 1 gennaio 2007, ossia se a tale data non erano ancora decorsi i previgenti termini previsti dall'articolo 71 del Decreto Legislativo n. 507/1993.

Ciò in base al comma 171, dell'articolo 1 della Legge n. 296, secondo cui: *“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”*.

Al contrario, per i rapporti di imposta non più pendenti alla data del 1 gennaio 2007 valgono i termini in precedenza vigenti (previsti dall'articolo 71 del Decreto Legislativo n. 507/1993), ossia:

in caso di denuncia infedele o incompleta, il Comune emette un avviso di accertamento in rettifica, tale avviso deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della denuncia stessa;

in caso di omessa denuncia, il Comune emette l'avviso di accertamento d'ufficio e tale avviso deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata.

Per l'iscrizione a ruolo è da ritenere tacitamente abrogato il termine annuale di decadenza previsto dall'art. 72, D.Lgs. n. 507/93 (l'abrogazione ha effetto dal 1 gennaio 2007, a seguito della entrata in vigore della L. n. 296/96).

Quindi nel caso in cui la cartella per TARSU, come nella fattispecie, sia relativa ad anni anteriori al 2007, il Comune è tenuto a dimostrare di avere effettuato l'iscrizione a ruolo entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo - prova che nel presente giudizio non risulta essere stata assunta -. In tal caso, quindi è fondata l'eccezione di

decadenza ai sensi del citato art. 72.

Mentre, per la riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo (cartella o ingiunzione) deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, secondo il disposto dell'art. 1, c. 163, L. n. 296/06, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

In mancanza di un atto di accertamento (come nel caso di omesso pagamento della TARSU), il termine suindicato coincide con la fine del terzo anno successivo a quello nel quale fu presentata la denuncia, o a quello per il quale la tassa è dovuta ( in tal senso Cassaz. n. 10590/ 2007, secondo cui *"il titolo derivante dalla dichiarazione del contribuente equivale all'accertamento definitivo"*).

#### REGISTRO

In effetti, i termini di decadenza per le iscrizioni a ruolo delle entrate erariali - diverse dalle imposte dirette e dall'IVA - non hanno una loro espressa disciplina nel D.P.R. n. 602/1973, per cui i termini di decadenza entro i quali l'Amministrazione Finanziaria può esercitare il proprio potere di accertamento e di liquidazione della maggiore imposta sono disciplinati dalle singole leggi d'imposta.

Orbene, ai fini dell'individuazione del termine entro cui la cartella di pagamento può essere notificata al contribuente occorre far riferimento al più generale termine di prescrizione decennale del diritto di credito di cui all'art. 2946 c.c.

Pertanto, ai fini dell'imposta di registro, giusta il disposto dell'art. 78 del D.P.R. n. 131/1986, il credito dell'A.F. - e, quindi, la possibilità di notificare la relativa cartella di pagamento - dell'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni.

Tuttavia, ritiene la Commissione che appare davvero illogico, sotto il profilo della coerenza dell'ordinamento, - oltre la dubbia conformità al dettato costituzionale - che il Legislatore abbia previsto solo per le imposte dirette e per l'IVA un termine di decadenza entro cui notificare la cartella di pagamento, non estendendo tale disciplina anche alle altre imposte

104

indirette.

Al riguardo, si è pronunciata la Suprema Corte di Cassazione, al cui principio aderisce la Commissione, la quale, con la sentenza n. 6330/2008, ha affermato che il disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, comma 3 (nella formulazione vigente *ratione temporis*), si applica anche alle imposte diverse da quelle sul reddito, dal momento che con la nuova normativa il legislatore ha inteso disciplinare unitariamente le procedure di riscossione coattiva dei tributi mediante i ruoli e che, pertanto, ragioni di coerenza sistematica portano a ritenere che il termine fissato, a pena di decadenza, dall'art. 17, c. 3, D.P.R. n. 602 (originariamente riferito alle imposte sui redditi) si applichi anche all'IVA e agli altri tributi indiretti, tra cui, appunto, come nella fattispecie all'imposta di registro, alle imposte ipotecarie e catastali e all'imposta sulle successioni e donazioni.

Alla luce di quanto fin qui emerso, esulando dalla verifica sul corretto espletamento del procedimento di notifica delle cartelle; assumendo, per ipotesi, la regolarità della notifica delle stesse; esulando dall'aleatorietà delle prove documentali, in merito alle notifiche, versate dall'Agente della riscossione con l'allegazione di fotocopie di avvisi di ricevimento in parte illeggibili ed in parte senza firma alcuna del destinatario e dell'Agente postale; considerato che la presunta notifica sia effettivamente avvenuta, come sostiene l'Agente della riscossione, negli anni tra il 2001 e 2005 (erronea indicazione dell'anno di notifica nelle controdeduzioni -All. 4.1- quale 2009, anziché 2005 come risulta dal timbro postale), è da ritenere fondata ed assorbente l'eccezione di decadenza e/o prescrizione delle pretese qui impugnate.

Pertanto, in accoglimento del ricorso, i ruoli portati dalla cartelle di pagamento vanno annullati; l'annullamento dell'atto comporta l'assorbimento ed il non esame di tutte le eccezioni nel merito della pretesa in ordine alla sua legittimità; mentre, in considerazione del mancato esame delle eccezioni di merito sulla pretesa e delle particolari difficoltà interpretative sull'eccezione assorbente di cui all'atto d'impugnazione, in ragione anche

dell'inesistenza di giurisprudenza concorde in argomento, si ritiene ricorrano giustificati motivi per procedere alla integrale compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso e, per l'effetto, dispone lo sgravio delle cartelle impugnate;  
spese compensate.

Milano, 11/12/2013.

Il Relatore



Il Presidente



