



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI SARDEGNA

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CORRADINI	GRAZIA	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	CHECCHI	MARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>	BORELLI	MICHELE	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 771/2010  
spedito il 26/07/2010

- avverso la sentenza n. 109/2009 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di ORISTANO  
contro:

**proposto dall'appellante:**

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ORISTANO

**Atti impugnati:**

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 075200600016794 REC.CREDITO.IMP

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 771/2010

UDIENZA DEL

17/05/2017 ore 09:00

N°

203/2017/Sez 5<sup>e</sup>

PRONUNCIATA IL:

17.05.17

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

26/06/17

Il Segretario

All'udienza del 17.5.2017 la causa è stata assegnata a decisione sulle seguenti

## CONCLUSIONI

### Nell'interesse della appellante Agenzia delle Entrate:

Si conclude affinché codesta Ecc.ma Commissione Tributaria Regionale voglia riformare la decisione di Primo Grado e di conseguenza confermare totalmente l'operato dell'Ufficio con vittoria delle spese processuali ai sensi dell'art. 15 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza in data 5.6.2009 la CTP di Oristano ha accolto il ricorso presentato da con atto depositato il 22.6.2006 contro la cartella di pagamento n. 075 2006 00016794 11 per iscrizione a ruolo a titolo provvisorio di euro 2.539,00 in pendenza di ricorso davanti alla stessa Commissione Tributaria Provinciale contro l'avviso di recupero di credito di imposta per l'anno 2002 n. 895CR0200026/2004, notificato in data 26.2.2004, per revoca delle agevolazione concesse ai sensi della legge n. 388 del 2000. Nel contempo ha compensato le spese del giudizio.

Il ricorrente aveva dedotto che la cartella era illegittima ed aveva contestato pure i conteggi di sanzioni ed interessi perché ritenuti eccessivi e penalizzanti.

La Agenzia delle Entrate aveva sostenuto che il ricorso era inammissibile e nel merito aveva opposto che il proprio comportamento era legittimo mentre le eccezioni del ricorrente non erano sufficientemente motivate.

La CTP di Oristano, premesso che il ricorso era, sia pure sinteticamente, motivato, ha ritenuto nel merito che, essendo la cartella basata su un atto di recupero di credito di imposta, fosse illegittima e dovesse essere annullata poiché l'art. 7 della legge n. 388 del 2000 avrebbe consentito il recupero del credito di imposta solo dalla data del definitivo accertamento delle violazioni e non anche nella pendenza del giudizio contro l'avviso di recupero del credito, che, con sentenza in data 9.7.2008 della stessa Commissione Tributaria Provinciale di Oristano (impugnata dall'Ufficio), era stato nel frattempo annullato.

Ha proposto appello la Agenzia delle Entrate rilevando: violazione e falsa applicazione dell'art. 62 della legge n. 289 del 2002 e dell'art. 8 della legge n. 388 del 2000 poiché, con l'avviso di recupero del credito di imposta, non venivano accertate maggiori imposte, bensì non venivano riconosciuti come spettanti gli aiuti di stato, per cui tali aiuti dovevano essere soggetti a controllo ed a recupero immediato nella ipotesi in cui fossero stati usufruiti in misura superiore a quella spettante o usufruiti senza autorizzazione preventiva ovvero successiva, come nel caso in esame; mai il legislatore aveva voluto fare intendere che fosse sufficiente effettuare un nuovo investimento per mettersi al riparo da qualsiasi controllo e rettifica da parte della Amministrazione, per cui la omissione della comunicazione alla Agenzia con modello CVS, al contrario di quanto ritenuto dalla CTP di Oristano che aveva annullato (con sentenza impugnata dalla Agenzia) l'avviso di recupero, autorizzava l'avviso di recupero come ritenuto anche dalla Corte Costituzionale con diverse pronunce, da ultimo quella n. 185/2009 depositata il 26.6.2009.

La controparte non si è costituita nel presente grado del giudizio.

*1*

Non avendo le parti chiesto la discussione in udienza pubblica, l'appello è stato trattato in camera di consiglio e quindi assegnato a decisione sulle conclusioni sopra trascritte.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello non è fondato.

L'appello è condivisibile laddove sostiene che fosse possibile ed anzi dovuta la iscrizione a ruolo a seguito di recupero di credito di imposta, trattandosi oltretutto di recupero per aiuti di stato non spettanti.

I principi relativi alla materia della riscossione frazionata dei tributi trovano la loro disciplina, quanto ai tributi diretti ed accessori, che vengono qui in considerazione, nell'art. 68 del D. Lgs. N. 546 del 1992.

In tema di riscossione delle imposte sui redditi, l'art. 15, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, regola - in materia di esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie - la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario. Pertanto, quest'ultima disposizione deve ritenersi implicitamente abrogatrice, per incompatibilità, del solo secondo comma del citato art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 (relativo anch'esso alla fattispecie della riscossione gradata in pendenza di giudizio e poi espressamente abrogato dall'art. 37 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46), mentre non esplica alcun effetto nei confronti del primo comma del medesimo art. 15, il quale si riferisce ad un differente ambito di disciplina della riscossione dei tributi (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12791 del 10/06/2011 Rv. 618376; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 23321 del 31/10/2014 Rv. 633098).

Ancora, in tema di contenzioso tributario, il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione della cartella di pagamento emessa ex art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non può essere sospeso ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ. in attesa che si concluda il procedimento riguardante l'impugnazione della sentenza in base alla quale è stata emessa la cartella, non sussistendo alcun rapporto di pregiudizialità atteso che la pretesa erariale azionata con la cartella è fondata su una sentenza e, quindi, su un titolo diverso rispetto all'avviso di accertamento la cui legittimità è ancora "subjudice", poichè, altrimenti, il provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza in questione sarebbe surrettiziamente surrogata con la sospensione del giudizio di impugnazione della cartella di pagamento (v. per tutte Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 28542 del 22/12/2011 Rv. 621035).

**Infine, in tema di riscossione delle imposte sui redditi, l'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, che fonda la gradualità dell'iscrizione a ruolo, deve essere interpretato estensivamente, includendo nel relativo ambito di applicazione - al contrario di quanto sostenuto dal primo giudice - anche la riscossione degli avvisi di recupero di credito d'imposta; infatti la "ratio" della disposizione, ossia il contemperamento delle contrapposte esigenze del Fisco, di celere riscossione dei tributi e del contribuente, di non anticipare il pagamento di somme che potrebbero non essere dovute, non può che operare sia con riferimento agli atti di accertamento di imponibile, che con riferimento alla riscossione degli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, in quanto questi contribuiscono a definire l'entità della somma concretamente dovuta dal contribuente (v. Cass. Sez. 6 - 5, Sentenza n. 3838 del 15/02/2013 Rv. 625352 - 01).**

La sentenza di primo grado è quindi erroneamente motivata laddove ritiene che solo dopo la definitività della revoca della agevolazione si possano recuperare le imposte.

Peraltro, pur dovendosi modificare la motivazione erronea, l'appello non può essere ugualmente accolto poiché lo stesso appellante dà atto della circostanza che l'avviso di recupero del credito di imposta è stato nel frattempo annullato dalla CTP di Oristano sia pure se con sentenza non definitiva.

Infatti, a norma del comma 2 dell'art. 68 del D. Lgs. n. 546 del 1992, se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Ciò comporta che, in tema di riscossione dei tributi, **l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento divengono illegittime a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo da esse presupposto, poiché tale pronuncia fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria** (v. Cass Sez. 5, Ordinanza n. 13445 del 27/07/2012 Rv. 623512 - 01).

La legittimità del credito erariale dipende infatti dall'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante, sicchè, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, anche non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte tale atto, l'ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l'obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale, sia ove l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata.

Sia pure per motivi diversi da quelli ritenuti dalla sentenza di primo grado, la cui motivazione deve essere rettificata, si deve pertanto rigettare l'appello della Agenzia e confermare l'annullamento della cartella esattoriale impugnata.

Non si deve provvedere sulle spese poiché il contribuente non si è costituito nel presente grado del giudizio.

P.Q.M.  
LA COMMISSIONE

Rigetta l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate contro la sentenza 5.6.2009 della CTP di Oristano che per l'effetto conferma. Nulla sulle spese poiché la controparte non si è costituita in giudizio.

Cagliari, 17.5.2017.

IL PRESIDENTE ESTENSORE

