

RELAZIONE

IL CASO

Cari Colleghi

Non rivesto abitualmente le vesti di docente e mi perdonerete se non sarò preciso e/o all'altezza del compito.

Spero invece di aprire un confronto sul tema che sto per illustrare e che riveste, compatibilmente al mio intervento, un caso pratico di soluzione di una fattispecie particolare per la quale, a mio modesto avviso, non è dato rinvenire una specifica normativa ma neppure giurisprudenza consolidata e che sicuramente non troverete mai in nessun testo scolastico.

Il caso che si propone riguarda la soluzione di un caso concreto (e oserei dire disperato) che si conclude con la correzione di una sentenza della CT Regionale che accoglieva integralmente l'appello formulato dal contribuente senza però specificamente ordinare la cancellazione delle misure cautelari precedentemente iscritte ancorchè la richiesta di cancellazione fosse stata esplicitamente formulata nell'atto di appello. La misura cautelare – nel caso specifico sequestro conservativo - era stata iscritta su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, avanzata al Presidente della CT Provinciale e da questi autorizzata con sentenza emessa inaudita altera parte (senza quindi possibilità di difesa e/o di intervento) prima dell'inizio del contenzioso.

Seguirò questo pro memoria per evitare di tralasciare qualche importante riferimento.

Come anticipato ritengo che il caso in questione sia da collocare in una fattispecie particolare, ritenuta priva di certezze normative, carente di giurisprudenza consolidata ma anche rappresentativa *dell'alea e delle*

insidie procedurali in cui si muove il contribuente nel processo tributario.

Ma andiamo per ordine:

1. Una società (A) chiedeva a rimborso il credito Iva ai sensi dell'art. 38 bis del DPR 633/72 per acquisto di beni strumentali (acquisto di immobile commerciale). L'Agenzia delle Entrate eseguiva verifica di esistenza ed in quella occasione contestava alla società operazioni inesistenti per la compravendita dell'immobile commerciale in quanto nell'atto di acquisto le parti avevano dichiarato un prezzo maggiore di quello pattuito e pagato, rettificato poi con nota di credito. Il tutto al fine di accedere ad un finanziamento bancario superiore a quello concedibile sull'effettivo corrispettivo. L'Agenzia notificava quindi avviso di accertamento e richiedeva – separatamente - al Presidente della CT Provinciale l'iscrizione di misure cautelari sull'immobile – come anticipato sequestro conservativo - ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. 472/1997. Questa norma prevede l'applicazione di misure cautelari sulla base del principio di pericolo della riscossione per l'erario e come sicuramente saprete, questa misura non consente la trasferibilità dell'immobile e quindi limita il diritto di disporne liberamente;
2. il Presidente della CT Provinciale, inaudita altera parte (cioè senza diritto di difesa per la società), con apposita sentenza concedeva l'iscrizione del Sequestro Conservativo sugli immobili sociali;
3. la società, ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. 546/92, proponeva ricorso contro l'avviso di accertamento e la CT Provinciale, **stesso Presidente e stessa sezione che aveva concesso le misure cautelari**, lo respingeva (doc. 1);

4. nel frattempo l'Agenzia delle Entrate aveva iscritto a ruolo le somme pretese in pendenza di giudizio ai sensi dell'art. 15 del DPR 602/73;
5. la società proponeva appello alla CT Regionale – ai sensi dell'art. 52 e segg. del D Lgs. 546/92 - contro la sentenza della CT Provinciale chiedendo esplicitamente che in caso di accoglimento venisse ordinata la cancellazione della misura cautelare a suo tempo iscritta; più precisamente inseriva tra le richieste la seguente dicitura:

Dall'accoglimento dell'appello deriva la perdita di efficacia della misura cautelare, pignoramento dell'immobile, disposta dalla C.T.P., su richiesta dell'Ufficio, con la sentenza 23.11.2007, n. 23 6/7/07, o, in subordine, con riduzione proporzionale della somma per la quale la misura cautelare è stata accordata. Il tutto ai sensi dell'art. 2, comma 7 del d.lgs. n. 471/1997.

6. la CT Regionale accoglie integralmente l'appello (doc. 2) della società con il seguente dispositivo:
“**P.Q.M. in riforma della decisione della CT Provinciale accoglie l'appello della ricorrente.**” con quindi nessun riferimento esplicito alla cancellazione della misura cautelare iscritta. Sicuramente per averla ritenuta pienamente assorbita dall'integrale accoglimento;
7. successivamente, su istanza di parte, l'ufficio procedeva all'annullamento dei ruoli emessi in pendenza di giudizio per le somme pretese;

potete ben figurarvi la soddisfazione professionale per aver ottenuto un dispositivo così netto a cui aveva fatto subito seguito l'annullamento della pretesa tributaria. Ma non durò molto in quanto

8. la normativa e la prassi emanata dall'Agencia del Territorio in materia di iscrizioni e cancellazioni di misure cautelari sugli immobili (*e quindi fuori della portata della professione di commercialista*) prevede che, per l'iscrizioni e la cancellazione di dette misure, il Conservatore debba attenersi esclusivamente alla specifica ordinanza e/o sentenza del giudice tributario. In assenza il Conservatore deve astenersi da compiere qualsiasi operazione. Orbene, ancorchè in presenza di una completa riforma della sentenza dei giudici di prime cure che però nulla esplicitamente disponeva in merito alla cancellazione della misura cautelare iscritta – ancorchè implicita nel dispositivo di completo accoglimento – la conservatoria non procede alla cancellazione della misura cautelare che pertanto permane sull'immobile con le comprensibili conseguenze.

(si pensi anche al sistema bancario che in presenza di vincoli amministrativi e tributari sugli immobili non concede affidamenti e/o finanziamenti per la gestione e sviluppo delle attività sociali)

IN PRATICA – PER ASSURDO E PER PARAFRASARE COL DIRITTO PENALE E' COME SE UN RECLUSO, ANCORCHE' IN PRESENZA DI SENTENZA DI ASSOLUZIONE RESTA CONFINATO IN CARCERE PER IL SOLO FATTO CHE IL GIUDICE NELLA SENTENZA NON HA SPECIFICAMENTE ORDINATO LA SCARCERAZIONE.

9. Per questo, tralasciando il travaglio anche della difesa per l'assenza di previsioni normative che potevano apparire certe e attuabili per la cancellazione della misura, in forza della sentenza emessa dalla CT Regionale, la società dopo aver acquisito anche

parere legale, proponeva istanza al Presidente della CT Provinciale (doc. 3) - che aveva emesso l'ordinanza di iscrizione - ai sensi dell'art. 669 - novies del c.p.c. il quale recita testualmente che:

Il provvedimento cautelare perde altresì efficacia se non è stata versata, ovvero se con sentenza, anche non passata in giudicato, e' dichiarato inesistente il diritto a cautela del quale era stato concesso. In tal caso i provvedimenti di cui al comma precedente sono pronunciati nella stessa sentenza o, in mancanza, con ordinanza a seguito di ricorso al giudice che ha emesso il provvedimento.

(leggasi presidente CT Provinciale)

Il Presidente della CT Provinciale (*lo stesso che aveva concesso l'iscrizione della misura cautelare a favore dell'ufficio e respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento*), ordinava la convocazione delle parti – includendovi anche la Equitalia che nessun interesse poteva avere agli esiti della vicenda - e fissava la data dell'udienza in via d'urgenza. In udienza, l'ufficio non si presentava stante la perdita di interesse a mantenere la misura cautelare in assenza di presupposto oggettivo (il presunto credito era dichiarato non dovuto e l'ufficio aveva già provveduto allo sgravio dei ruoli). Si costituiva la Equitalia che ribadiva la propria estraneità alla vicenda. Durante il dibattimento la difesa richiamava l'art. 669 novies del c.p.c. ma la CT Provinciale emetteva sentenza con la quale non si esprimeva sulla domanda di cancellazione della misura cautelare ma si dichiarava incompetente a trattare il caso perché di competenza del giudice di appello (doc. 4). Condannava anche la ricorrente alle spese di giudizio che liquidava alla sola Equitalia per mancato intervento dell'ufficio, motivando come segue:

“l’art. 22 co. 7 del D.Lgs. 472/1997, in relazione all’ipoteca o al sequestro conservativo dispone “i provvedimenti cautelari perdono efficacia se.....non viene notificato atto di contestazione irrogazione I provvedimenti perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell’ipoteca. In caso di accoglimento parziale ... il Giudice che ha pronunciato la sentenza Se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione provvede il Giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione”

Dall’esame del testo di legge ora riportato, integrato con le regole doverosamente seguite dal giudice nella risoluzione della problematica interpretativa della norma, si evidenzia che a) i provvedimenti perdono efficacia se non seguiti nei termini dell’avviso accertamento e irrogazione sanzioni b) se gli indicati atti di contestazione o irrogazione sono censurati dal ricorso perdono efficacia totale o parziale a seguito della sentenza, anche non definitiva, che accoglie in tutto o in parte il ricorso c) l’indicata sentenza costituisce, di per se solo, titolo per la cancellazione dell’ipoteca quando l’accoglimento delle censure è totale d) per la cancellazione comunque, del sequestro conservativo o, in caso di accoglimento parziale, per la riduzione dell’iscrizione di ipoteca o del sequestro provvede, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato, in primo o secondo grado, la sentenza di accoglimento (quello di merito nel caso di pronuncia del giudice di legittimità). Sulla base delle considerazioni appena svolte, appare certa l’incompetenza funzionale di questa commissione a provvedere in ordine all’istanza in precedenza indicata, per essere competente la CT Regionale di Perugia.”

La rappresentata sentenza pone in sicura evidenza le contraddizioni del sistema e delle procedure con particolare riferimento al contrasto e mancato coordinamento della legislazione fiscale, D.Lgs. 472/97, da quella codicistica, art. 669 c.p.c., con la normativa e prassi formata dell'Agèzia del Territorio. Evidenzia inoltre la carenza di giurisprudenza consolidata sulla vicenda facendo si che il contribuente, ancorchè risultato completamente vittorioso, si trovava a combattere contro “i mulini a vento stante che sull'immobile permaneva la misura cautelare”.

10. A questo punto non restava che:
 - i) Proporre appello alla CT Regionale contro la sentenza della CT Provinciale con cui il giudice si era dichiarato incompetente (con conseguente lungaggine stimata in non meno di 14/18 mesi) ma anche con incertezza sulle sorti dell'appello stante proprio le contraddizioni prima evidenziate. Credo poi che questa scelta avrebbe prodotto, una ulteriore sostanziale incongruenza per il fatto che la non scontata riforma della sentenza della CT Provinciale con cui il giudice di prime cure pronunciava la propria incompetenza, con ogni probabilità non avrebbe comunque sortito l'effetto di ottenere la cancellazione della misura cautelare proprio perché la trattazione avrebbe riguardato esclusivamente la competenza del giudice in materia di diritto ma non la cancellazione di quella misura;
 - ii) Chiedere alla CT Regionale la correzione/integrazione della sentenza di accoglimento sulla base dell'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato sulle irregolarità della sentenza quando però **non ne determinano la nullità**. In particolare nel caso di specie appariva cogente **il difetto di**

indicazione nel dispositivo della volontà del Giudice nel dispositivo. (Cassazione 27 giugno 1967)

11. Sulla base quindi di perseguire la correzione della sentenza, la difesa aveva per le vie brevi tramite la segreteria della CTR acquisito informazioni sulla assoluta indisponibilità della CT Regionale che aveva accolto l'appello, ad integrare il dispositivo perché riteneva inutile la correzione confermando in linea di principio che l'accoglimento dell'appello era ritenuto assorbente anche della richiesta di cancellazione della misura.

Nella sostanza il caso appariva quindi senza soluzione immediata ma, verosimilmente neppure a lungo termine, con quindi permanenza della misura cautelare sugli immobili e prevedibile conseguenza di dissesto della società ancorchè non più debitrice della pretesa fiscale.

12. La difesa optò per la richiesta di correzione della sentenza presentando istanza al Presidente della CTR (doc. 5) con la quale coordinando le norme del D.Lgs. 546/92 (art. 35) e le norme del c.p.c. (artt. 277. 287 e 288), con l'ausilio della giurisprudenza consolidata della Cassazione (**20 sett. 1999 n. 10129**) chiedeva la correzione/integrazione della sentenza della CT Regionale;
13. L'istanza venne strutturata mediante l'inserimento di considerazioni generali che evidenziavano le contraddizioni procedurali tra la sentenza e la prassi, le limitazioni ed i pregiudizi della permanenza della misura cautelare e motivando la richiesta di integrazione sia sulla base della normativa prevista dal c.p.c. sia richiamando la giurisprudenza della cassazione come segue:

Ai sensi dell'art. 35 del D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 che richiama gli articoli 276 e seguenti del c.p.c. (nella fattispecie si richiamano gli art. 277, 287 e 288 del c.p.c.) **di correzione (rectius integrazione)**, per mero errore materiale e/o svista nella redazione, della sentenza n. 30/2/2010 emessa da Codesta Commissione Tributaria Regionale, sezione n. y, **per ordinare esplicitamente la cancellazione del sequestro conservativo** trascritto a Perugia il _____ con il numero cxxx di formalità in forza di atto della CT Provinciale di Perugia del 23/7/2007 n. 236/2007 a seguito dell'accoglimento integrale dell'appello.

La sentenza della Cassazione richiamata recita testualmente:

Il procedimento di correzione richiesto si appalesa quale fortuita divergenza fra il giudizio e la sua espressione letterale cagionata da mera svista e come tale percepibile e rilevabile immediatamente senza bisogno di alcuna attività ricostruttiva del pensiero del giudice il cui contenuto resta perfettamente individuato senza incertezza.

Il Presidente della CT Regionale, a cui va riconosciuta una capacità di giudizio, una concretezza sostanziale ed una correttezza che dovrebbe animare la giustizia tutta ma che per una serie di motivi non viene quasi mai riscontrata, accoglieva l'istanza proposta e fissava l'udienza in via d'urgenza assegnando però la causa, e quindi la correzione e/o integrazione richiesta, ad altra sezione della CT Regionale,(*).

All'udienza il presidente di sezione riteneva anch'egli che la cancellazione della misura fosse implicitamente contenuta nel dispositivo di accoglimento e che sostanzialmente poteva non necessitare la correzione richiesta. La difesa nel rappresentare compiutamente la vicenda e motivò l'impossibilità di ottenere la

cancellazione delle misure ove questo non fosse chiaramente specificato nella sentenza.

La CT Regionale, con sentenza (doc. 6) accolse l'istanza ed ordinò di integrare la precedente aggiungendo le seguenti parole **“Ordina la cancellazione del Sequestro conservativo trascritto a Perugia il con il n..... di formalità in forza di atto della CT Provinciale di Perugia n. del .”**

La segreteria integrò la sentenza emessa precedentemente dalla CT Regionale (doc. 7) e la conservatoria immobiliare procedette immediatamente alla cancellazione del sequestro conservativo.

II CASO

Il caso seguente, pur riguardando la stessa fattispecie, è relativo alla specifica richiesta di annullamento del sequestro conservativo iscritto sull'immobile per vizi propri mentre è ancora pendente il giudizio nel merito degli avvisi di accertamento.

In particolare la società ricorreva contro la conferma delle misure cautelari confermate dalla CTP (stesso giudice del caso 1)