



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PESARO

SEZIONE 2

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 379/2018

UDIENZA DEL

15/03/2019 ore 09:15

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GASPARINI	GIACOMO	Presidente
<input type="checkbox"/>	BELLITTI	GIUSEPPE	Relatore
<input type="checkbox"/>	GRINTA	VLADIMIRO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

N°

135/2019

PRONUNCIATA IL:

15 MAR. 2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

8 APR. 2019

Il Segretario

Angelina Montiroli
Alloctroli

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 379/2018
depositato il 12/10/2018

- avverso PROV. AG. ENTR n° PROT. 33566/2018 DEL 21/06/18 REGISTRO 2013
- avverso PROV. AG. ENTR n° PROT. 33566/2018 DEL 21/06/18 IMP. IPOTECARIA
2013
- avverso PROV. AG. ENTR n° PROT. 33566/2018 DEL 21/06/18 IMP. CATASTALE
2013

contro:

[REDACTED]

proposto dai ricorrenti:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

difeso da:

RINALDI FERRI LUIGI
VICOLO MARGANA 15 00191 ROMA RM



M



FATTO

379/18

Con atto a rogito del notaio [REDACTED], registrato il [REDACTED], il signor [REDACTED] vendeva alla società a [REDACTED] un compendio immobiliare a destinazione agricola, al prezzo concordato di € 1.600.000,00. La vendita veniva stipulata con riserva di proprietà, ai sensi dell'art. 1523 cc.

In data 12 marzo 2013 i contraenti di cui sopra, con atto notarile registrato il 26 marzo 2013, risolvevano il predetto atto di vendita, per inadempimento (mancato pagamento di rate). Nell'atto di risoluzione il [REDACTED] richiedeva le agevolazioni per la Piccola Proprietà Contadina, versando le imposte in misura agevolata.

Il 5 aprile 2013, con atto a rogito del notaio [REDACTED], registrato il 12 aprile 2013, il signor [REDACTED] vendeva lo stesso compendio, sempre con riserva di proprietà, alla società agricola [REDACTED]; compendio sul quale aveva richiesto le agevolazioni.

L'Ufficio territoriale [REDACTED], con avviso di liquidazione n. 2013T001281000 del 15 marzo 2016 notificato il 21 marzo 2016, revocava le agevolazioni richieste nell'atto di risoluzione del 12 marzo 2013.

A seguito delle istanze di autotutela presentate nell'aprile-maggio del 2016, ed ancor più dell'atto di precisazione stipulato presso il notaio [REDACTED] l'11 maggio 2016, l'Ufficio, ritenendo scarsamente sostenibile la pretesa erariale, in data 17 maggio 2016 annullava l'atto revocativo di cui sopra (del 15 marzo 2016).

A distanza di 25 mesi, con atto notificato al signor [REDACTED] il 21 giugno 2018, l'Ufficio revocava, nuovamente in autotutela, il precedente provvedimento di autotutela del 17 maggio 2016.

Con il ricorso qui in decisione, notificato il 14 settembre 2018, il signor [REDACTED] ha impugnato il predetto provvedimento di revoca in

13

2



379/18

autotutela, deducendo sostanzialmente il cattivo uso del potere di autotutela, asseritamente esercitato *contra legem*. Rileva la violazione di più norme della legge sul procedimento amministrativo (241/'90). Nel merito, deduce la non applicabilità dell'art. 27 del TUR. Conclude con la richiesta di annullamento dell'impugnato provvedimento di revoca, con vittoria di spese.

In data 13 novembre 2018 l'Ufficio ha presentato rituali controdeduzioni, in cui pregiudizialmente eccepisce l'inammissibilità del ricorso in quanto la "revoca" di un atto di autotutela non rientra nell'elencazione ex art. 19, d.lgs. n. 546/92, dovendosi considerare una facoltà "insindacabile" della p.A.. In diritto, oppone la legittimità della revoca del precedente annullamento, citando anche manuali di diritto amministrativo. Nel merito, deduce la diversità della disciplina civilistica in tema di vendita con riserva di proprietà, rispetto alla "proprietà fiscale" che si acquisterebbe al momento della stipulazione dell'atto di vendita, al pari delle vendite non sottoposte a condizione sospensiva. Da qui la pretesa dell'imposta in misura proporzionale. Conclude chiedendo che il ricorso venga dichiarato inammissibile, ed in subordine, che venga rigettato. Con vittoria di spese.

Va specificato che il ricorrente ha investito della questione l'Autorità Garante del Contribuente per le Marche, la quale, con atto del 4 gennaio 2019, in totale accoglimento delle ragioni dell'istante, ha attivato la procedura di annullamento ex art. 13, co. 6 dello Statuto del Contribuente, chiedendo alla competente Agenzia delle Entrate l'annullamento dell'iscrizione a ruolo recata nella relativa cartella di pagamento.

In atti è presente una successiva comunicazione della suddetta Autorità, datata 14 febbraio 2019, con cui prende atto del mancato accoglimento della propria richiesta. Richiama giurisprudenza di Cassazione (n. 22827/2013), e

14

3



termina "auspicando" la rivisitazione del provvedimento del 21 gennaio 2019 (di mancato accoglimento della richiesta di annullamento, n.d.e.).

MOTIIVI DELLA DECISIONE

L'eccezione sollevata pregiudizialmente dall'Ufficio è infondata, e va perciò respinta.

La pretesa di sottrarre un intero ambito d'azione della p.A. (quello dell'esercizio del potere di autotutela) al sindacato giurisdizionale, quantomeno in tema di legittimità (sulla la giurisdizione amministrativa di "merito" il discorso è diverso), appare - a tutto concedere - irrispettosa del disposto dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/92. L'asserita insindacabilità giurisdizionale della p.A. in tema di autotutela confliggerebbe manifestamente, per tacer d'altro, con l'articolo 113 della Costituzione.

Passando al merito, si cominci col dire che, in effetti, la disciplina tributaria in tema di vendita con riserva di proprietà si discosta da quella civilistica regolamentata dagli artt. 1523-1526 c.c.. La norma "speciale" (art. 27, co. 3, DPR n. 131/86), che non considera sottoposti a condizione sospensiva le vendite con riserva di proprietà e comunque gli atti sottoposti a condizione meramente potestativa delle parti, *ratione materiae* è chiaramente prevalente sulla norma generale dettata dal codice civile.

Pur tuttavia, a giudizio di questo Collegio la decisione sulla fattispecie prospettata non si incentra sull'applicabilità dell'art. 27, co. 3, del DPR n. 131/86. Diversamente, il punto focale della vicenda va identificato nelle modalità con cui l'Amministrazione Finanziaria ha adoperato il tipico potere di autotutela, in premessa cennato.

Pertanto, l'esame va condotto sotto un triplice profilo:
a) sia per quanto attiene alla verifica dei presupposti per il legittimo esercizio del potere di autotutela; b) sia per lo strumento che è stato adoperato (revoca); c)



sia per la scansione temporale con cui è intervenuta la revoca.

In tema di presupposti, per pacifica giurisprudenza amministrativa è noto che non è sufficiente, ai fini dell'esercizio legittimo del potere di autotutela e, quindi, di un nuovo intervento sull'atto, la semplice constatazione di un profilo di illegittimità originaria. E' necessario che sussista uno specifico "nuovo" motivo, *id est* un interesse pubblico "particolare", diverso dal semplice rilievo dell'illegittimità dell'atto. Inoltre, almeno in teoria, sussistono forti dubbi sul fatto che l'autotutela possa essere esercitata allorquando dal provvedimento che si intende ritirare dal mondo giuridico siano nati diritti soggettivi, tanto più se incomprimibili (o "perfetti", non suscettibili di affievolimento ad interesse legittimo).

Nel caso che occupa, tale presupposto sembra mancare, atteso che non si ravvisa la sussistenza di uno specifico interesse e di una nuova valutazione dell'interesse pubblico, diverso dal generale rispetto della norma asseritamente lesa.

Relativamente al punto b), riferito allo strumento adoperato (revoca), si osserva che è dubbio che atti ad efficacia istantanea (come l'annullamento) possano essere revocati. La revoca, notoriamente, non è applicabile ad atti viziati sotto il profilo della legittimità, ma è percorribile soltanto ove la p.A., alla luce di una nuova valutazione sul merito, ritenga l'ulteriore permanenza dell'atto non più "opportuna", e perciò contraria all'interesse pubblico tutelato dall'Amministrazione. Da qui la pacifica efficacia non retroattiva della revoca (*ex nunc*), su atti ad efficacia prolungata. Dunque, l'utilizzo della revoca nella concreta fattispecie appare antiggiuridico sia perchè con essa si è inteso incidere su un vizio di legittimità e non di merito, sia perchè la



revoca non consente alcun intervento retroattivo.

Infine, circa il punto c), punto cdi maggiore incisione nella fattispecie, deve rilevarsi che il termine per l'esercizio del potere di autotutela, per lungo tempo lasciato alla discrezionalità della p.A. ed alla regolamentazione giurisprudenziale del Consiglio di Stato ("termine ragionevole"), è dall'anno 2014 puntualmente disciplinato dall'art. 21-nonies, co. 1, della legge sul procedimento amministrativo (legge di principio n. 241/90, come modificata; sul punto dalle leggi n. 154/'14 e n. 124/'15). Disposizione che recita: "Il provvedimento amministrativo illegittimo (...) può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, comunque non superiore a diciotto mesi dal momento dell'adozione di provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici (...)". Nel caso in trattazione non sussiste dubbio alcuno che l'Ufficio, il 17 maggio 2016, abbia annullato l'avviso di liquidazione del 15 marzo 2016. Nondimeno, l'atto di autotutela (revoca) del precedente atto di annullamento è intervenuto, in autotutela, a distanza di oltre due anni (17 maggio 2016-21 giugno 2018). Da tanto il rilievo della (ulteriore) illegittimità dell'azione amministrativa.

Dalle ragioni innanzi esposte si rileva che il provvedimento di silenzio-rifiuto oggetto del presente gravame è affetto da insanabile vizio di legittimità.

Alle considerazioni che precedono deve sommarsi un ulteriore rilievo, che aggrava vieppiù la responsabilità dell'Amministrazione.

Come accennato in fatto, l'Autorità Garante del Contribuente per le Marche, con atto del 4 gennaio 2019, in totale accoglimento delle ragioni dell'istante (l'odierno ricorrente), ha attivato la procedura di annullamento 'ex art. 13, co. 6 dello Statuto del



379/18

Contribuente, chiedendo alla competente Agenzia delle Entrate l'annullamento dell'iscrizione a ruolo recata nella relativa cartella di pagamento.

Richiesta respinta dall'Ufficio qui resistente, alla quale il Garante rispondeva con comunicazione del 14 febbraio 2019, di cui pure s'è detto in fatto.

Orbene, non è certo questa la sede per analizzare, in senso critico, l'istituzione delle varie "Authority". (In parentesi, sia consentito dire che, evidentemente, esse rappresentano la presa d'atto della mancata realizzazione addirittura di un principio costituzionale: l'imparzialità della pubblica Amministrazione (97 cost.). E' chiaro che se si rende necessario un "arbitro" a garanzia degli amministrati, ciò nient'altro significa se non che l'imparzialità dell'amministrazione non è affatto garantita.).

Tuttavia, pur con le fortissime limitazioni imposte dalla legge in ambito tributario (art. 13 dello Statuto del Contribuente), il senso ed il significato dell'esistenza di tale figura di garanzia risiedono nella sua funzione di "arbitraggio" nella partita tra contribuenti e Fisco. Nè può sussistere dubbio sulla natura di organo pubblico di tale istituzione, e sulla sua terzietà.

Nel caso di specie, le raccomandazioni del Garante sono state completamente disattese dall'Amministrazione, tanto da consigliare all'Organo di indirizzare alla p.A. una ulteriore comunicazione, fondata non tanto su convincimenti propri o su opinioni dottrinali, quanto su consolidata giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione (n. 22827/'13). Raccomandazioni di un organo pubblico che, ove accolte, avrebbero verosimilmente generato un risparmio per la p.A. e per l'Erario, sia in termini economici che sotto l'aspetto del maggiore aggravio procedimentale, ed evidentemente processuale.

DS



379/18

Pertanto, osserva il Collegio che, ferme restando le manifeste ragioni in diritto illustrate nella prima parte delle presenti motivazioni, la vicenda si colora (o meglio, si scolora) della circostanza di aver tenuto in non cale gli argomenti esposti dall'Autorità Garante del Contribuente. Ciò, in aggiunta alle ordinarie ragioni alla base della condanna alle spese di causa, costituisce motivo per inquadrare il comportamento della p.A. nel disposto dell'art. 96, co. 3, c.p.c., che consente al Giudice di condannare, anche d'ufficio, al pagamento, in favore della controparte, di una somma equitativamente determinata. Ed in effetti, ad evitare la condanna per aver operato e successivamente resistito con colpa "grave", sarebbe stata sufficiente una conoscenza anche solo scolastica della legge (di principio !) sul procedimento amministrativo. Vero è che il ricorrente non avanza alcuna pretesa in tal senso (nel qual caso la liquidazione del danno sarebbe avvenuta secondo diritto, e non secondo equità: cfr. art. cit, co. 1); nondimeno, il citato comma 3 prescinde dalla domanda di parte ("In ogni caso..."), in tal modo legittimando la condanna d'ufficio in via equitativa, che va ad aggiungersi all'ordinaria pronuncia sulla soccombenza.

Per quanto fin qui esposto il ricorso deve trovare accoglimento, con l'effetto di annullare sia il provvedimento di "revoca" del primo annullamento.

Le spese, liquidate come da dispositivo ai sensi del DM n. 55/2014 come modificato dal DM. n. 37/2018, seguono la soccombenza. Ad esse va ad aggiungersi la somma di €. 733,00 determinata equitativamente a carico dell'Ufficio, in relazione alla temerarietà della lite generata ed al comportamento illustrato in motivazione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'impugnato provvedimento di revoca del primo annullamento.



379/18

Condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio in favore del ricorrente, che si liquidano in complessivi € 7.545,00.

Condanna altresì l'Ufficio soccombente al pagamento della somma, equitativamente liquidata in € 755,00, a titolo di responsabilità aggravata. Alle somme dianzi indicate vanno aggiunti gli accessori di legge.

Così deciso in Pesaro, il giorno 15 marzo 2019.

Il Relatore
(dott. G. Bellitti)



Il Presidente
(dott. G. Gasparini)