



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 19

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SACCHI	MAURIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MONFREDI	MARIANTONIETTA	Relatore
<input type="checkbox"/>	SCARCELLA	ALESSIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1917/2018
depositato il 26/04/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 6410/2017 Sez:4 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

contro:
AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - ROMA

difeso da:

proposto dagli appellanti:

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

N° 1917/2018

UDIENZA DEL

08/10/2018 ore 15:00

N°

4754/2018

PRONUNCIATA IL:

08/10/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

06/11/2018

Il Segretario
A. Scarcella

R. Scarcella

RS



SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

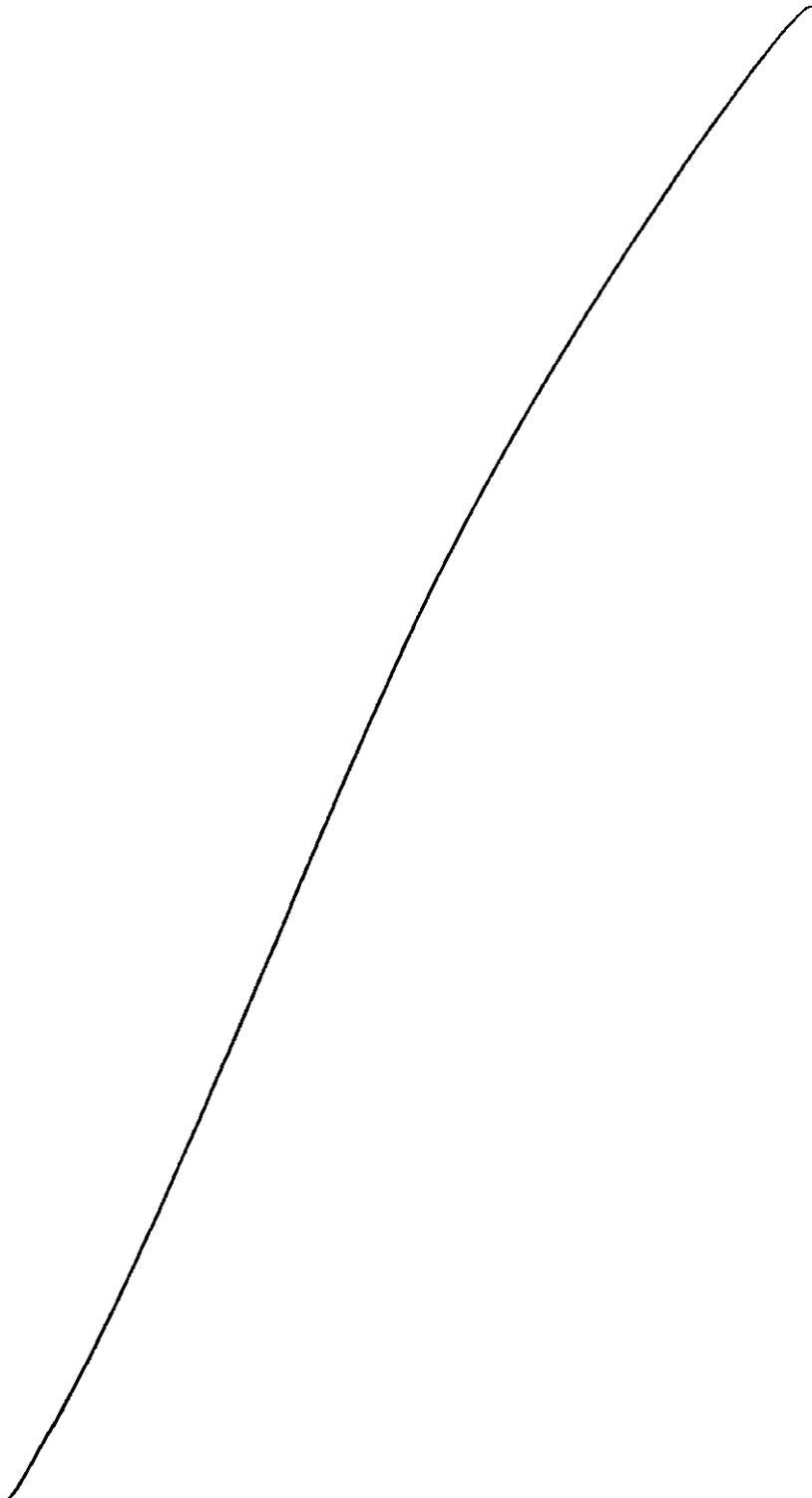
N° 1917/2018

UDIENZA DEL

08/10/2018 ore 15:00

(segue)

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 006820170028772908000 IVA-ALTRO 2014



Il contenzioso ha ad oggetto una cartella di pagamento (n. 006820170028772908000) emessa a seguito della formalizzazione di un avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate ha rideterminato l'IVA dovuta dalla contribuente in relazione all'acquisto di un immobile perfezionato nel 2014, revocando le agevolazioni prima casa, dal momento che l'unità immobiliare, a dire dell'ufficio, non era qualificabile come 'non di lusso', risultando avere una superficie di 287 mq al netto delle aree scoperte.

La contribuente, in sede di ricorso in primo grado, sollevava una serie di questioni formali e di merito, relative alla cartella di pagamento e, ancor prima, alla legittimità della pretesa e alla violazione delle norme procedurali/amministrative previste – e che l'Ufficio è obbligato a seguire – ogniqualevolta intenda muovere contestazioni e formalizzare riprese a titolo di IVA. Sotto il primo profilo (cartella di pagamento) la contribuente eccepiva: la mancata predisposizione della cartella in formato A4; la illegittimità del formato pdf della stessa, notificata a mezzo PEC senza sottoscrizione digitale; la mancata indicazione del responsabile del procedimento di notificazione; l'omessa sottoscrizione del ruolo; l'illegittimità dei costi di notifica per 5,88 € visto che la cartella è stata notificata a mezzo PEC. Quanto alla illegittima formalizzazione della pretesa, con conseguente nullità derivata della cartella di pagamento, la contribuente eccepiva che non è prevista la riscossione nelle forme seguite dall'Ufficio nel caso concreto, quando si è nell'ambito di attività accertativa in materia di IVA; la violazione dei limiti per la riscossione frazionata in caso di impugnazione dell'atto impositivo; la duplicazione di sanzioni e l'omessa motivazione sul punto. Posto che alcuni dei motivi di nullità/illegittimità prospettati coinvolgevano l'operato dell'ufficio impositore, oltre a costituirsi l'agente per la riscossione, interveniva volontariamente in giudizio anche l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Milano.

La CTP in primo grado ha respinto il ricorso e confermato la legittimità della cartella condannando la contribuente al pagamento delle spese.

Propone appello la parte privata. Anzitutto, ripropone la questione di nullità derivata della cartella per l'illegittimità della procedura seguita dall'ufficio per fare valere la pretesa, dal momento che, in materia di IVA, a dire della parte appellante non era possibile – stante la normativa all'epoca vigente – emettere un avviso di liquidazione, ma era prevista unicamente l'emissione di un avviso di accertamento esecutivo, con tutte le garanzie procedurali e a tutela del contraddittorio previste nel caso di emissione di un avviso di accertamento; tanto più che, nel caso in esame, non si è di fronte ad una attività di mero calcolo matematico dell'imposta dovuta, ma ad una vera e propria rettifica del presupposto impositivo alla base della pretesa. Sono poi riproposti tutti i motivi formali e sostanziali strettamente relativi alla cartella, già rilevati in primo grado e disattesi dalla sentenza della Commissione Provinciale che però, a parere della parte, non ha motivato correttamente o non ha motivato affatto sulle singole censure fatte valere.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Milano eccependo, anzitutto, l'inammissibilità dell'appello per essere divenuto nel frattempo definitivo l'atto prodromico rispetto a

quello oggetto della presente impugnazione, ossia la cartella di pagamento. Infatti: la parte aveva autonomamente impugnato l'avviso di liquidazione prodromico alla emissione della cartella oggi in discussione; la sentenza di primo grado relativa a quel giudizio è stata sfavorevole al contribuente (n. 6409/2017 del 15.11.2017); la suddetta sentenza non è stata notificata e invece l'appello relativo a quella sentenza è stato notificato all'ufficio solo il 22.05.2018, quindi oltre il termine di 6 mesi normativamente previsto a pena di inammissibilità. Essendo tardivo l'appello relativo alla sentenza sfavorevole relativa alla impugnazione dell'avviso di liquidazione, quest'ultimo è ormai divenuto definitivo. L'ufficio replica poi ad ogni singola questione formale e sostanziale sollevata dalla parte in primo grado con riferimento specifico alla cartella di pagamento, già respinta e riproposta in questo grado di giudizio. Contesta anche la richiesta di sospensiva rilevando che non è stata fornita alcuna prova del danno grave e irreparabile e chiede anche la condanna della contribuente al risarcimento dei danni per lite temeraria.

Si è costituita anche l'Agenzia delle Entrate - Riscossione rilevando la propria carenza di legittimazione passiva rispetto alle questioni relative all'atto prodromico (avviso di liquidazione) e replicando puntualmente agli asseriti vizi formali e sostanziali della cartella dedotti dalla parte.

Ha successivamente presentato una memoria la parte privata rilevando la inammissibilità della costituzione dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione per essere intervenuta con il patrocinio di un difensore esterno essendo invece obbligata a stare in giudizio direttamente in proprio. Ha replicato alla eccezione di inammissibilità dell'appello formulata dalla Dir. Prov II di Milano, ribadendo la assoluta autonomia dei due contenziosi (quello relativo all'avviso di liquidazione e quello relativo alla cartella di pagamento) e ricordando come siano state sollevate una serie di doglianze e evidenziati motivi di nullità/illegittimità della cartella di pagamento in sé, a prescindere dalle questioni riguardanti l'atto impositivo. Per il resto rileva come le argomentazioni avversarie sul merito siano state tutte ampiamente esaminate e confutate in sede di ricorso.

*

L'appello della contribuente è infondato e, pertanto, deve essere respinto, con conseguente conferma della sentenza di primo grado oggi impugnata.

Procedendo con ordine, anzitutto occorre dare atto della infondatezza della eccezione di inammissibilità dell'appello della contribuente, formulata dall'ufficio alla luce della prospettata definitività dell'avviso di liquidazione, prodromico alla emissione della cartella esattoriale qui in discussione. E' pacifico in fatto (riconosciuto dalla stessa contribuente) che l'avviso di liquidazione n. 2014T014503000 (con il quale si recuperava la maggiore IVA asseritamente dovuta a seguito della revoca delle agevolazioni acquisto 'prima casa') sia stato oggetto di autonoma impugnativa da parte della contribuente ..., e che il primo grado di quel giudizio si sia concluso con sentenza sfavorevole alla parte privata. Ora. Ad oggi la decisione in quel contenzioso non è ancora definitiva e, francamente, le vicende processuali relative a quel contenzioso (compresa la eventuale tardività della impugnazione della sentenza) non possono dispiegare alcun effetto processuale in questo contenzioso,

stante l'autonomia dei due giudizi e, soprattutto, considerato che la contribuente ha sollevato, in questo giudizio, una serie di questioni ed eccezioni propriamente afferenti la cartella esattoriale e del tutto prescindenti dall'avviso di liquidazione prodromico alla stessa.

Specularmente, e per ragioni logicamente connesse, si deve rilevare come non sia possibile, in sede di impugnazione di una cartella esattoriale, muovere censure ed eccezioni relative alla legittimità dell'atto prodromico alla stessa, peraltro nel caso di specie oggetto di autonoma impugnativa. Ne consegue che la questione posta dalla parte privata, relativa alle violazioni normative di tipo procedurale asseritamente poste in essere dall'ufficio - che, a suo dire, non avrebbe potuto emettere un mero avviso di liquidazione, ma avrebbe dovuto seguire le modalità procedurali dell'accertamento finalizzate alla emissione di un atto accertativo esecutivo (trattandosi di materia di IVA e non trovandoci di fronte ad una mera rettifica materiale e ad un mero ricalcolo, quanto piuttosto ad una rideterminazione del presupposto impositivo) con tutte le conseguenti garanzie di rispetto del contraddittorio - è questione anzitutto inammissibile in questa sede, perché direttamente e strettamente attinente, già in astratto, alla legittimità o meno dell'avviso di liquidazione, da fare valere in sede di impugnativa di quell'atto. Sostenere che le violazioni si rivelano talmente radicali e profonde, da determinare una nullità/inesistenza dell'atto prodromico, che riverbera i propri effetti inevitabilmente anche sulla cartella esattoriale dovendosi concludere per la nullità/inesistenza del ruolo posto a suo fondamento, è una posizione suggestiva, ma non condivisibile, traducendosi in una sostanziale elusione dei termini e delle modalità normativamente stabilite per la impugnazione degli atti impositivi; atti che finirebbero in questo modo per essere sottoposti a ben sei gradi di giudizio (tre in via autonoma e altri tre mediamente attraverso la successiva impugnazione della cartella esattoriale conseguente). In ogni caso, passando al merito, l'operato dell'Ufficio risulta corretto. Non si è di fronte ad un accertamento di maggior reddito in capo alla _____, ma ad una mera rideterminazione - in termini di calcolo - degli effetti fiscali dell'atto di compravendita, e quindi della liquidazione dell'imposta d'atto dovuta (che è IVA e non imposta di Registro unicamente per il principio di alternatività IVA/Registro e per essere la controparte della _____ un soggetto IVA). Infatti, proprio dall'esame dell'atto, degli elementi di fatto indicati in esso e documentati quanto alla superficie dell'immobile, emerge inequivocabilmente come l'immobile acquistato dalla _____, stando alle regole normative anche locali vigenti, dovesse essere considerato come immobile 'di lusso', in relazione al quale quindi, automaticamente e per ciò solo, non era possibile fruire delle agevolazioni 'acquisto prima casa'; che infatti sono state revocate con le riprese IVA che ne sono scaturite. Non si è quindi in presenza di un accertamento di maggior reddito da cui scaturisce una maggiore IVA dovuta, ma alla revoca di una agevolazione con conseguente ricalcolo e mera liquidazione dell'IVA dovuta. E' pertanto errato e inconferente il richiamo che la parte privata introduce all'art. 29 del DL 78/2010 e agli effetti implicitamente modificativi che tale norma avrebbe prodotto sull'art. 14 DPR 602/1973.

In sede di memoria illustrativa, la parte privata ha eccepito la inammissibilità della costituzione della AE-RISCOSSIONE del 17.09.2018, essendo la stessa obbligata a stare in giudizio direttamente e non essendo ammessa all'istituto del ministero difensivo tramite procuratore. L'eccezione è infondata. Le norme che assumono rilievo a fini decisori sono l'art. 11 D. Lgs. 546/1992, nel nuovo testo sostituito dall'art. 9 comma I, lett. d), n. l) ed e), del D. LGS. 24.09.2015 n. 156, a decorrere dal 01.01.2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12 comma 1 del medesimo D. Lgs. 156/2015. Da tali norme si ricava che, nel dettare i limiti per la capacità processuale delle parti (diverse dall'AE e dall'Agente per la Riscossione), e nello stabilire l'obbligo di ricorso all'assistenza tecnica, le disposizioni non stabiliscono un divieto di ricorrere ad avvocati esterni per l'Agente per la Riscossione, ma prevedono, a loro favore e a differenza che per le parti private, la facoltà e la possibilità di difendersi direttamente senza fare ricorso a difensori abilitati. La possibilità di stare in giudizio a mezzo procuratore e difensore esterno a ciò abilitato non è esclusa, né tale esclusione è ricavabile dalla lettera delle norme o dalla loro ratio. Tanto più che depone in senso contrario alla tesi della difesa della parte privata un argomento di ordine sistematico: l'art. 15 comma 2 sexies del D. Lgs 546/1992, in sede di liquidazione delle spese, prevede solo come eventualità e non necessità la circostanza che l'agente della riscossione sia assistito da un proprio funzionario; e ciò ad ulteriore e indiretta dimostrazione che è ben possibile che sia assistita da un difensore esterno.

Quanto alla eccezione di decadenza ex art. 25 e 26, è sufficiente rilevare che per la pretesa che ha ad oggetto somme dichiarate dal sostituto di imposta per il 2012 il termine per l'iscrizione a ruolo scadeva il 31.12.2017; medesima data rileva come termine per la iscrizione delle somme recuperate per il 2013. L'eccezione è pertanto infondata.

Passando ad esaminare i vizi indicati dalla parte privata come propri della cartella di pagamento e tali da determinarne la illegittimità/nullità, si osserva quanto segue.

L'eccezione di nullità della cartella per mancata sottoscrizione del ruolo è infondata. L'art. 12 DPR 602/1973 indica i requisiti formali che il ruolo deve avere per potersi procedere alla iscrizione. Con riguardo alla sottoscrizione, al comma quarto, si dispone che *"il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo"*. La sottoscrizione del ruolo quindi, da un lato, è un atto interno che non deve essere trasfuso nella cartella; dall'altro, non è prevista alcuna sanzione di nullità per la mancata sottoscrizione dello stesso. Con l'ulteriore conseguenza che opera la presunzione generale della attribuibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui è stato emanato; salva prova contraria che deve essere fornita da chi contesti la presunzione, in modo specifico e concreto e non prospettando semplicemente e genericamente l'insussistenza dell'atto.

L'eccezione di nullità della cartella per non essere stata formata su fogli A4 e per essere stata notificata per via informatica senza che fossero garantiti i requisiti minimi di genuinità, immutabilità e validità legale del documento, la stessa è infondata. Così come è infondata ogni censura sulla mancata sottoscrizione della cartella stessa.

h

La cartella di pagamento in esame è stata notificata a mezzo PEC e quindi inviata all'indirizzo di posta elettronica certificata della contribuente che la ha regolarmente ricevuta; come dimostrato dalla stessa formalizzazione dell'atto di impugnazione, alla quale è allegata, e dalle analitiche contestazioni e censure mosse al suo contenuto. La notifica è avvenuta e si è perfezionata in piena aderenza al disposto di cui all'art. 26 DPR 602/1973 che rinvia, sul punto, al DPR 11.02.2005 n. 68. L'art. 3 del DPR 68/2005 stabilisce che l'atto trasmesso per via telematica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella del destinatario messa a disposizione dal gestore. L'art. 6 del DPR citato precisa che la ricevuta di avvenuta consegna fornisce al mittente prova che il suo messaggio di posta elettronica certificata è effettivamente pervenuto all'indirizzo elettronico del destinatario e certifica il momento della consegna tramite un testo, leggibile dal mittente, contenente i dati di certificazione. La ricevuta di avvenuta consegna del messaggio di posta elettronica è rilasciata contestualmente alla consegna di posta elettronica messa a disposizione del destinatario dal gestore, indipendentemente dall'avvenuta lettura da parte del soggetto destinatario. La notifica nel caso di specie è quindi avvenuta in conformità alla legge e molte sono le pronunce giurisprudenziali di merito che hanno riconosciuto la validità di questo tipo di notifica (per tutte CTR Lombardia n. 5104/23/2017; CTR Lombardia n. 231/4/2017). Peraltro l'interposizione di uno o più gestori che garantiscono la regolarità del servizio, fa sì che nessuna delle parti (mittente e destinatario) possa contestare l'inoltro o la ricezione del messaggio, e proprio da tale sistema discende anche la non necessità della firma digitale da parte del mittente. E' infatti il gestore che sottoscrive la busta di trasporto con propria firma elettronica avanzata, basata su chiavi asimmetriche a coppia, e tale sistema garantisce la provenienza, l'integrità e l'autenticità del messaggio di posta elettronica certificata secondo le modalità previste dalle regole tecniche di cui all'art. 17.

L'invio via PEC della cartella esattoriale può poi essere qualificato come invio del documento informatico originale o al più di una sua copia informatica; per cui non è dovuta una attestazione di conformità. Diventa pertanto anche del tutto irrilevante anche l'estensione del file (.pdf), non essendo prevista la necessità del formato p7m. Infatti il carattere imm modificabile p7m, richiamato dalla parte appellante, riguarda la diversa e specifica ipotesi di disciplina della procedura di notificazione degli atti giudiziari, che prevedono la necessità della firma digitale. Il formato p7m gestisce l'algoritmo che presiede alla firma e che rende l'atto informatico unico e imm modificabile. Laddove il caso della notifica della cartella di pagamento è diverso, trattandosi di atto che deriva dagli estratti di ruolo e che non necessita di alcuna firma in calce, ma solo dei dati ed elementi stabiliti dalla norma, tutti presenti nel caso in esame. In altri termini non si è in presenza di un caso di notifica di atti giudiziari bensì di notifica di atti esattoriali (vedi per tutte Cass. Civ. 16.02.2018 n. 3805; Cass. Civ. 14.03.2017 n.6518; Cass. Civ. 18.04.2016 n. 7665). Da ultimo, quanto al mancato rispetto del formato A4, si tratta di una censura riconducibile ad un esasperato formalismo, francamente fine a se stesso e non collegabile ad alcun effettivo profilo di salvaguardia di garanzie sostanziali. Tanto è vero che non è dato capire in



cosa sia stato effettivamente compromesso il diritto di difesa della contribuente e quale vulnus la stessa lamenti alle proprie possibilità di interlocuzione e difesa.

Quanto alla lamentata mancata indicazione del responsabile del procedimento di notificazione e della mancata indicazione delle modalità di esecutività del ruolo, tali eccezioni risultano infondate. Nella cartella è indicato il nominativo del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e formazione/notifica della cartella di pagamento, e la sanzione di nullità invocata dalla parte è collegata esclusivamente alla mancata indicazione di tale nominativo; l'inquadramento organizzativo del funzionario indicato è questione del tutto differente, che non si traduce in ogni caso nella nullità dell'atto, stante la presunzione generale di riconducibilità dell'atto amministrativo all'ente da cui promana.

Quanto al contenuto motivazionale della cartella, essa è stata formata in modo legittimo sulla base dei dati e contenuti ricevuti dalla Amministrazione finanziaria, e risulta conforme al modello ministeriale e completa di tutti i requisiti richiesti dalla norma.

Quanto alla contestazione della debenza dei costi di notificazione (€ 5,88) per essere stata scelta la modalità di notifica a mezzo PEC, è sufficiente rilevare che i compensi di riscossione e i cosiddetti diritti di notifica sono previsti dalla legge (art. 17 D. Lgs. 112/1999 e Decreto Ministero Economia e Finanze del 13.06.2007); né ne è prevista la non debenza in caso di notifica a mezzo PEC.

Quanto alla lamentata violazione dell'art. 68 D. Lgs. 546/1992 (e 15 DPR 602/1973 e 19 D. Lgs. 472/1997) e dei limiti posti per la riscossione frazionata in caso di impugnazione dell'atto impositivo, bisogna rilevare che, nel caso di specie, l'atto in cui si è concretizzata la pretesa non è un avviso di accertamento in senso proprio o un atto per il quale la legge prevede la riscossione frazionata, bensì un avviso di liquidazione. La applicabilità del citato art. 68 richiede la ricorrenza di due condizioni: pendenza del processo tributario e riscossione frazionata del tributo prevista dalla legge che disciplina quel tributo. Ma nel caso in esame, trattandosi di una ipotesi di riliquidazione dell'IVA dovuta in conseguenza della revoca delle agevolazioni 'prima casa' si è in presenza di un avviso di liquidazione la cui impugnativa non sospende la riscossione nel corso del giudizio; così come stabilito dall'art. 56 DPR 131/1986, e indicato espressamente nell'avviso notificato alla contribuente.

Quanto alla eccepta duplicazione delle sanzioni (importo di € 52.110 indicato due volte) la censura è infondata. Sebbene l'importo sia il medesimo, l'irrogazione delle due sanzioni ha un fondamento giuridico autonomo per ciascuna, come evidenziato dal diverso riferimento al codice tributo (in un caso 141S e nell'altro 141P). La prima sanzione è stata irrogata per la violazione delle norme relative alla tassazione degli atti assoggettabili a imposta di registro (art. 1, nota IIbis, Tariffa parte prima allegata al DPR 26.04.1986 n. 131); la seconda è conseguenza dell'omesso pagamento del dovuto entro 60 gironi dalla notifica dell'avviso di liquidazione (art. 13 comma 3 D. Lgs. 471/1997), omissione a cui segue l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di maggiori imposte, degli interessi e delle sanzioni.



Le spese di lite seguono la soccombenza e la parte privata deve essere condannata alla rifusione delle spese a favore della Agenzia delle Entrate Dir. Prov. II di Milano nella misura di € 3.200, oltre al 15% a titolo di rimborso spese generali e a favore dell'Agenzia delle Entrate Riscossione nella misura di € 3.200, oltre al 15% a titolo di rimborso spese generali, IVA e CPA come per legge.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale,

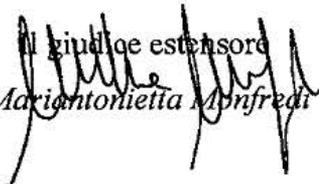
RIGETTA

l'appello di _____ e conferma la sentenza n. 6410/2017 del 25.10.2017 depositata il 15.11.2017 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano sezione 4,

CONDANNA

La parte privata _____ alla rifusione delle spese di lite a favore dell'AE Dir. Prov. I di Milano e AE Riscossione che liquida in complessivi € 3.200 a favore di ciascuna parte oltre al 15% a titolo di rimborso spese generali per entrambe e ad IVA e CPA come per legge per l'AE Riscossione.

Milano, 8 ottobre 2018

Il giudice estensore

Mariantonia Manfredi

Il Presidente

Maurizio Sacchi