SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 4787/2017

UDIENZA DEL

26/03/2018 ore 09:30

N° 1679/18

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

17.4.2018

Il Segretario
Annamaria Gruosso

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **MILANO** SEZIONE **3**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**FUGACCI PIERLUIGI**	**Presidente**
☐	**CHIAMETTI GUIDO**	**Relatore**
☐	**CRISAFULLI GIUSEPPA**	**Giudice**
☐		
☐		
☐		
☐		

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 4787/2017
  depositato il 02/10/2017

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820170021858051000 IRES-ALTRO 2013
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820170021858051000 IRES-ALTRO 2013
  contro:
AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
PANZERA DA EMPOLI GIOVANNI
STUDIO SALVINI ESCALAR E ASSOCIATI
FORO BUONAPARTE, 12 20121 MILANO MI

difeso da:
SALVINI LIVIA
STUDIO SALVINI ESCALAR E ASSOCIATI
FORO BUONAPARTE, 12 20121 MILANO MI

R.G.R. 4787/2017

Ricorso avverso avviso provvedimento di iscrizione a ruolo n. 2017/250338, reso esecutivo in data 20 dicembre 2016, per IRES 2013, di cui alla cartella di pagamento n. 068 2017 0021858051, notificato a mezzo PEC, in data 21 marzo 2017.

* * *

Con ricorso depositato il 2 ottobre 2017, la ricorrente società tale " ", impugnava l'atto in epigrafe. La società ricorrente svolge attività di gestione di capannoni industriali, tra i quali assume rilevanza un capannone sito in Sesto San Giovanni. La ditta conduttrice del detto capannone ha interrotto la propria attività per crisi e il contratto di affitto si è risolto nel marzo del 2011. Sin da allora la società ricorrente aveva esperito numerosi tentativi di collocazione sul mercato di detto capannone senza riuscirci. All'uopo elencava i numerosi mandati stipulati con diverse agenzie immobiliari oltre all'affissione di diversi cartelloni pubblicitari, diminuendo di anno in anno il prezzo della vendita e/o della locazione. La società istante presentava istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina presuntiva delle c.d. società di comodo, istanza che non trovava il favore dell'A.F. e che, quindi, veniva rigettata. La ricorrente dopo aver percorso e ricordato la disciplina *de qua*, affermava che nel corso del 2013, stante il mancato affitto del capannone di Sesto, la stessa avrebbe dovuto dichiarare un ricavo minimo presunto pari a €. 36.000,00.=, ricavo che non era stato raggiunto. Il diniego all'istanza di interpello di cui sopra era stato impugnato dalla società la quale però, si è vista non ammettere il ricorso, essendo l'atto in parola un atto non impugnabile. La società, il 5 aprile del 2016 presentava la dichiarazione integrativa, in forza del principio generale di emendabilità della dichiarazione, attraverso la quale ha rettificato il reddito imponibile recando una perdita di €. 13.631,00.=, l'ufficio ha ritenuto non valida tale dichiarazione integrativa legando tale disconoscimento alla disciplina delle dichiarazioni integrative a favore *ratione temporis* vigente. A seguito delle note modifiche alla disciplina de qua, operate dal D.L. 193/2016 la società, in data 18 gennaio 2017 procedeva ad inoltrare nuovamente l'integrativa con contenuto analoga a quella precedentemente scartata. L'ufficio non considerava minimamente le dichiarazioni integrative e notificava l'atto impugnato, via PEC e privo della sottoscrizione digitale. Eccepiva la nullità dell'atto impugnato poiché privo della sottoscrizione digitale, in violazione dell'art. 26 del D.P.R. 602/73 e degli artt. 20 e ss. del

D.lgs. 82/2005. Tale contestazione traeva origine dalla mancanza della sottoscrizione digitale riassumibile nella mancanza nel file dell'estensione .p7m, che è quella che attesta l'integrità e immodificabilità del documento informatico. Avvalorava tale accezione citando della giurisprudenza di merito conforme. Eccepiva ancora l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo per non aver l'ufficio delle entrate notificato un avviso di accertamento prodromico in rettifica della dichiarazione presentata e quindi sussisteva la violazione dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/73. Infatti, seguitava la ricorrente, nella motivazione del ruolo si leggeva: *".. controllo automatizzato a'sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/73 eseguito sulla dichiarazione modello Unico 2014, presentata per il periodo d'imposta 2013 ..".* La ricorrente ricordava che la stessa aveva presentato ben due dichiarazioni integrative e che, quindi, la rettifica operata si basava su una dichiarazione che era stata emendata. All'uopo citava sentenze di legittimità conformi al proprio ragionamento. Disquisiva poi sulla validità delle due dichiarazioni presentate ritenendole valide entrambe ma anche sulla cartolarità del controllo di cui all'art. da ultimo citato, affermando che l'iscrizione a ruolo impugnata, non consegue alla rettifica di un errore rilevabile *ictu oculi* a seguito di un mero riscontro cartolare ma, bensì, dal disconoscimento e dalla rettifica del contenuto delle dichiarazioni integrative presentate e, dunque, da una diversa valutazione giuridica della fattispecie tributaria. Ad avvalorare ulteriormente la propria tesi citava, facendola propria, la ordinanza di Cassazione n. 25472/2016, la quale in estrema sintesi, affermava che il risultato del c.d. test di vitalità non era idoneo a legittimare l'emissione di una cartella di pagamento ex art. 36-bis del D.P.R. 600/73, senza la previa emissione di un avviso di accertamento. Eccepiva ancora l'illegittimità del provvedimento impugnato poiché, non recava i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base della rettifica delle dichiarazioni integrative presentate, con conseguente violazione dell'art. 42, commi 2 e 3 del D.P.R. 600/73 nonché degli artt. 24 e 97 della Costituzione. L'atto impugnato non costituiva un atto consequenziale ad un altro atto di accertamento con il quale era stata rettificata la predetta dichiarazione bensì era il primo atto attraverso il quale l'ufficio aveva manifestato la propria pretesa impositiva. Dunque, seguitava la ricorrente, l'atto impugnato assumeva il valore sostanziale dell'avviso di accertamento in rettifica delle integrative presentate e, pertanto, a pena di nullità, deve essere motivato in relazione ai presupposti giuridici e di fatto posti a base della pretesa. Anche qui, citava della giurisprudenza conforme. Eccepiva altresì l'illegittimità dell'atto impugnato anche sotto il profilo del diritto alla disapplicazione della disciplina di cui all'art. 30 della L. 724/94, ritenendo oggettive le situazioni, documentate, che avevano reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi presunti. Chiedeva previa concessione della sospensione, l'annullamento dell'atto impugnato. **In data 11 dicembre**

2017, l'ufficio delle entrate diveniva parte nel processo. Dopo aver brevemente ripercorso i fatti di causa, procedeva a replicare alle eccezioni mosse da parte avversa. Sulla illegittimità della cartella, notificata via PEC e priva della sottoscrizione digitale l'ufficio, riteneva tale eccezione infondata. Ripercorreva l'impianto normativo *de quo*, asserendo come la notifica era avvenuta nel rispetto di tale quadro normativo e che già l'estensione ".pdf" garantiva l'integrità ed immodificabilità del contenuto così come l'invio della cartella a mezzo PEC. Citava all'uopo sentenza di legittimità conforme. Ancora evidenziava come qualsiasi vizio di notifica era sanato a'sensi e per gli effetti degli artt. 160 e 156, terzo comma, c.p.c. Citava anche qui della giurisprudenza conforme. Altresì evidenziava come le due dichiarazioni integrative presentate erano da considerarsi invalide poiché inviate oltre i termini stabiliti dall'art. 2, comma 8-*bis* del D.P.R. 322/1998 e che la cartella era stata notificata sulla base dell'unica dichiarazione valida presentata, l'originaria. Sugli asseriti vizi formali del provvedimento di iscrizione a ruolo; sulla mancanza dell'avviso di accertamento e sulla validità delle integrative, l'ufficio replicava quanto di seguito. Specificava come per l'emissione della cartella di pagamento non era richiesto un prodromico avviso di accertamento ma che era sufficiente l'invio della comunicazione di irregolarità in cui erano espressi i motivi delle irregolarità riscontrate. Aggiungeva poi come anche un contraddittorio era stato esperito e che, quindi, la ricorrente era ben a conoscenza dei motivi alla base della cartella impugnata. Motivi, proseguiva l'ufficio, che erano stati confermati con l'emissione della comunicazione di irregolarità e successivamente con l'iscrizione a ruolo e conseguente notifica della cartella. A livello procedurale l'ufficio insisteva per la declaratoria di correttezza dello stesso. Sulla invalidità delle dichiarazioni integrative presentate l'ufficio delle entrate affermava come la modifica intervenuta a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 225/2016 non poteva trovare applicazione retroattiva. A tal fine si rifaceva al noto principio del "*tempus regit actum*" citando altresì l'art. 11 delle Preleggi e l'art. 3, co. 1 della L. 212/00. Sull'irretroattività citava la sentenza n. 14/2017 della CTR Liguria. Citava altresì la sentenza a Sezioni Unite n. 13378/2016 conforme oltre alla ordinanza della Suprema Corte n. 1624/2017. Alla luce di ciò, seguitava l'ufficio, le dichiarazioni integrative presentate erano da ritenersi invalide. Sollevava poi una palese falsità delle stesse integrative per l'omissione di un elemento patrimoniale, indice di ricchezza e produttivo di reddito per la società. Specificava come la società aveva espunto l'immobile di Sesto San Giovanni dagli elementi reddituali, in modo tale che la stessa società risultasse nuovamente operativa. Mediante tale esclusione, infatti, i ricavi presunti risulterebbero inferiori rispetto ai ricavi effettivi rendendo così inapplicabili i coefficienti previsti per la determinazione del reddito minimo. Ancora evidenziava come non vi era nessuna ragione

per escludere l'immobile dalla dichiarazione. Vi era l'obbligo di indicazione e non poteva, la società, decidere arbitrariamente di escludere, a convenienza, l'indicazione d un immobile o meno. Ancora aggiungeva come non era possibile emendare qualsiasi rigo della dichiarazione ma solo quelli ove il contribuente abbia riscontrato degli errori materiali o formali. Concludeva sul punto facendo propria la pronuncia della Suprema Corte n. 18757/2014 secondo la quale era possibile rettificare solo gli errori che non erano una tipica manifestazione di autonomia negoziale diretta ad incidere sull'obbligazione tributaria. Dunque, anche qualora si volessero considerare valide le integrative presentate, le stesse non erano comunque in grado di apportare modificazioni alla dichiarazione in origine presentata. Sull'asserita mancanza di motivazione per carenza dei presupposti giuridici e di fatto giustificatrici della pretesa, l'ufficio replicava, come anche espresso più sopra, come la ricorrente era ben a conoscenza delle motivazioni alla base della cartella e che il ruolo veniva trasfuso nella cartella che veniva poi notificata alla contribuente. Nel merito l'ufficio affermava come, ai fini della disapplicazione della disciplina di cui alla L. 724/94, art. 30, la ricorrente non aveva prodotto la prova contraria richiesta dalla normativa, ovvero l'impossibilità oggettiva a produrre reddito. Mancata prova che, in sintesi, si traduce nella mancata dimostrazione che i prezzi di vendita e di locazione erano in effetti competitivi. Chiedeva il rigetto del ricorso.

In data 15 marzo 2018 la società presentava delle memorie. Per il tramite delle stesse, replicava all'ufficio, insistendo per l'accoglimento dei motivi già rassegnati in fase introduttiva.

Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. Il ricorso viene accolto alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Come evidenziato in premessa, la controversia ha oggetto l'impugnazione della cartella esattoriale della somma complessiva pari a € 25.777,64. L'iscrizione a ruolo e la relativa cartella traggono origine dall'esito del controllo automatizzato ex art. 36 bis D.P.R. 600/73, sulla dichiarazione Unico/2014 (anno d'imposta 2013), presentata il 29 settembre 2014, il cui ammontare dell'imposta IRES da versare è pari a € 12.697,00. Prima di presentare la dichiarazione in oggetto, la società aveva presentato nel giugno 2014 istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società operative di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. In tale istanza, la società aveva dichiarato di essere proprietaria di un capannone sito in Sesto S. Giovanni, con estensione pari a 650 metri quadrati, di un box in Milano, locato per € 2.300,00 oltre Iva; di tre negozi, sempre in Milano, locati normalmente per € 32.207,00 oltre Iva,

con riduzione ad € 28.350,00 oltre Iva per l'anno 2013. Sul punto, questo Giudice osserva quanto segue.

Crisi del settore immobiliare, periodo 2012 - 2013

Su tale argomento la società ha agito correttamente, tenuto conto che a causa dell'acuirsi della nota crisi economica globale, il contratto di locazione era stato risolto nel marzo 2011, a causa della cessazione dell'attività del conduttore. Sin dal momento della risoluzione di tale contratto, la società aveva tentato di vendere e/o locare l'immobile, sia attraverso l'apposizione di cartelli segnalotori sia conferendo mandato a diverse agenzie immobiliari. Ebbene, la società ha conferito i seguenti mandati:

1) dal 13 maggio 2011 al 31 dicembre 2011 all'agenzia per la vendita dell'immobile ad un prezzo di € 675.000,00;
2) dal 28 marzo 2012 al 30 ottobre 2012 all'agenzia per la vendita dell'immobile ad un prezzo di € 630.000,00;
3) dall'11 febbraio 2013 all'agenzia immobiliare per la vendita dell'immobile ad un prezzo di € 520.000,00 ovvero per la locazione ad un canone di € 32.000,00.

A giudizio di questo Giudice, nonostante l'ufficio sostenga il contrario, la società ha dimostrato i propri sforzi, tra cui quello di ridurre il prezzo di vendita dell'immobile per facilitare la ricerca di nuovi acquirenti. Infatti, il prezzo era stato ridotto da € 675.000,00 a € 520.000,00 – comunque trattabili – ma nessuna trattativa era mai stata avviata né per la cessione dell'immobile, né per la sua locazione. Con tale comportamento, la società è andata alla ricerca di un potenziale acquirente o di un locatario, ribassando sensibilmente il valore economico della richiesta, per effetto della menzionata crisi economica che all'epoca vigeva. Questo non condivide la tesi dell'ufficio laddove sostiene che il mero richiamo alla situazione di crisi del mercato immobiliare non era sufficiente, ai fini della disapplicazione della disciplina sulle società non operative, tenuto conto che la società non avrebbe evidenziato lo specifico e particolare nesso di causalità tra la crisi stessa ed il mancato conseguimento di ricavi da parte dell'odierna ricorrente. Per questo Collegio, quanto prodotto dalla società, a tale riguardo, è valido perché quest'ultima si è prodigata a produrre quanto di sua competenza, per giustificare la propria linea di comportamento.

Invio di due dichiarazioni integrative

Risulta agli atti che la società aveva presentato anche due dichiarazioni integrative, non riconosciute valide dall'ufficio. Tali dichiarazioni dovevano essere considerate dall'ufficio, perché

tempestive. Al riguardo la società aveva emendato la dichiarazione fiscale a suo tempo presentata, considerando che aveva rettificato il reddito imponibile "presunto" originariamente dichiarato, esponendo una perdita di € 13.631,00, ciò in quanto la stessa aveva ritenuto, per le medesime ragioni esposte nell'istanza di disapplicazione, di non essere assoggettabile alla disciplina delle società di comodo, di cui all'art. 30 della legge 724/1994. Ciò anche al fatto che, conseguentemente all'art. 5 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, il legislatore ha successivamente novellato l'art. 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998, prevedendo la possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione integrativa "a favore" delle dichiarazioni precedentemente presentate entro il termine di accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973. In effetti, la società il 18 gennaio 2017 aveva presentato all'ufficio una seconda dichiarazione integrativa, dal contenuto analogo alla precedente. Sennonchè, senza tener conto in alcun modo né della prima, né della seconda dichiarazione integrativa, l'ufficio provvedeva ad iscrivere a ruolo le relative imposte, relative al periodo d'imposta 2013, risultante dalla dichiarazione modello Unico 2014/SC.

Sulla notifica via PEC della cartella esattoriale qui impugnata

Sul punto le doglianze di parte ricorrente non vengono accolte. La cartella esattoriale qui impugnata è stata notificata a' sensi dell'art. 26 D.P.R. 602/1973 e la notifica ha avuto luogo in conformità alle disposizioni normative che la disciplinano. Nell'ipotesi di notifica a mezzo PEC, la ricevuta di avvenuta consegna fornisce al mittente la prova che il suo messaggio è effettivamente pervenuto all'indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario e certifica il momento in cui è avvenuta la consegna. Dall'allegata ricevuta di avvenuta consegna della PEC si evince, nel caso di specie, l'avvenuto buon fine della notifica, atteso che l'atto risulta entrato, pienamente nella sfera di conoscibilità di parte ricorrente. La posta elettronica certificata ha il medesimo valore legale della raccomandata con ricevuta di ritorno, ma, con i protocolli di sicurezza utilizzati, è in grado di garantire la certezza del contenuto della cartella, non rendendo possibili modifiche al messaggio e rendendo, pertanto, tale messaggio idoneo a soddisfare i requisiti tipici del documento informatico di qualità, sicurezza, integrità e immodificabilità delineati dallo stesso C.A.D., nonché dalle regole tecniche in materia. La notifica è avvenuta nel rispetto della normativa in materia e, pertanto, le lagnanze della ricorrente, al riguardo, non possono essere accolte.

Sulla contestazione dell'applicazione dell'iscrizione a ruolo attraverso l'art. 36 bi D.P.R. 600/1973

Parte ricorrente sostiene il fatto che l'ufficio avrebbe dovuto procedere alla notifica alla società di un avviso di accertamento, a' sensi dell'art. 42, commi 2 e 3, del D.P.R. 600/1973, al posto della notifica della cartella esattoriale. Le lagnanze della società, al riguardo, non vengono accolte. La procedura utilizzata dall'ufficio, con lo strumento dell'art. 36 bis del decreto presidenziale sopra citato, risulta essere corretta. Questo perché tutto risulta dal controllo formale della dichiarazione dei redditi che risulta essere una dichiarazione di scienza. L'ufficio è venuto a conoscenza di tale fatto attraverso il controllo della dichiarazione dei redditi, ecco per cui ha utilizzato lo strumento dell'iscrizione a ruolo mediante cartella esattoriale, e non dell'utilizzo dell'avviso di accertamento di cui all'art. 42, sempre dello stesso decreto presidenziale più volte citato, così come pretenderebbe la società.
Al riguardo, le contestazioni dell'odierna istante vengono rigettate.

Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene accolto ed annullata *in toto* la cartella esattoriale

Spese di lite
Le spese di lite seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

accoglie il ricorso. Condanna l'agenzia delle entrate al pagamento delle spese che liquida in € 700,00 oltre accessori di legge.

Milano, 26 marzo 2018

Il Giudice Tributario, rel. est.
dott. Guido Chiametti

Il Presidente
dott. Pierluigi Fugacci