



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 19

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CELLETTI	SANDRO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CHIAMETTI	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	GALLI	CARLA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 149/2019
depositato il 11/01/2019

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n°
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n°
contro:

AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - MILANO

proposto dai ricorrenti:

rappresentato da:

difeso da:

SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

N° 149/2019

UDIENZA DEL

20/09/2019 ore 09:30

N°

3948

PRONUNCIATA IL:

20.09.19

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

4.10.19

Il Segretario

R. Faruolo



SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

N° 149/2019

UDIENZA DEL

20/09/2019 ore 09:30

(segue)

difeso da:

difeso da:

**R.G.R. 149/2019**

Ricorso avverso nota di iscrizione a ruolo n. 2018/004317, resa esecutiva in data 16 ottobre 2018 e della cartella di pagamento n. 06820180053590846000, notificata in data 10 dicembre 2018, emessa in materia di IVA, ritenute, imposte sostitutive, per gli anni 2015-2016, per un importo totale pari a € 1.985.034,84.=., comprese sanzioni e accessori.

* * *

Con ricorso depositato in data 11 gennaio 2019, la società _____ in concordato preventivo impugnava la cartella di pagamento meglio individuata in epigrafe. Quest'ultima, esordiva ricostruendo le vicende che avevano riguardato l'ente, che, tra il 2014 e il 2016 si trovava a fronteggiare importanti difficoltà sul piano finanziario, a fronte delle quali aveva ritenuto di accedere alla procedura di concordato preventivo, per poter sviluppare un piano di ristrutturazione. Rappresentava di aver depositato in data 20 dicembre 2016 ricorso ex art. 161, comma 6, del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (che allegava) e, previa concessione del termine, aveva provveduto alla presentazione del piano concordatario in data 12 giugno 2017 (allegato 4). La difesa spiegava quindi come tra i creditori al momento della presentazione del Piano concordatario vi fosse anche l'agenzia delle entrate, che si opponeva all'approvazione del piano. Ciò nonostante, in data 24 maggio 2018, il Tribunale di Vercelli omologava il concordato (di cui allegava decreto), prendendo posizione a favore dell'impostazione adottata dalla Società nell'elaborazione del proprio piano e della propria proposta. Secondo quest'ultimo, il credito dell'agenzia delle entrate avrebbe dovuto essere soddisfatto secondo il seguente ordine: 1) in relazione ai crediti erariali assistiti da privilegio generale non capiente ex art. 2752 c.c., in misura parziale fino a concorrenza dell'importo di € 239.714,00.=. entro un anno dalla data di omologazione del concordato preventivo da parte del Tribunale; 2) in relazione ai crediti erariali non soddisfatti integralmente, il rimborso degli stessi nella misura minima del 20% del credito in linea capitale, senza il riconoscimento di interessi, entro cinque anni dalla data di omologazione del concordato preventivo. Avverso il decreto di omologa, l'agenzia delle entrate proponeva reclamo ex art. 183, della L. Fall. (allegato 6) innanzi alla Corte d'Appello di Torino, che accoglieva lo stesso (doc. 7). In data 30 ottobre 2018, la società proponeva ricorso per Cassazione, parallelamente al quale, in data 18 settembre 2018, Albis depositava un secondo ricorso ex art. 161, comma 6, della L. Fall., che in data 15 novembre 2018, veniva dichiarato inammissibile, giacché il giudice adito riteneva



che il decreto di omologa avrebbe mantenuto piena efficacia sino al passaggio in giudicato del provvedimento giudiziale emesso all'esito del giudizio di reclamo, non potendosi ritenere provvisoriamente esecutivo il provvedimento di accoglimento del reclamo da parte della Corte d'Appello di Torino, e non essendo lo stesso divenuto definitivo per effetto della presentazione del ricorso per Cassazione. Ciò nonostante, in data 10 dicembre 2018, l'Agente della riscossione notificava la Cartella di pagamento oggetto del presente giudizio, con la quale chiedeva il pagamento di complessivi € 1.985.034,84.=., a titolo di IVA, ritenute, imposte sostitutive, sanzioni e interessi (oltre oneri di riscossione), entro sessanta giorni dalla notifica, ciò in contrasto con i termini e i tempi di pagamento previsti dal piano concordatario. Ciò premesso, in via preliminare la ricorrente eccepiva l'inesistenza giuridica della cartella di pagamento impugnata, in quanto non validamente notificata, giacchè trasmessa via PEC, ma priva di firma digitale - trattandosi di un semplice file ".pdf" - in violazione dell'art. 20, comma 1-bis, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale). Citava in proposito precedenti giurisprudenziali di merito (Comm. trib. prov. di Treviso, 16 febbraio 2018, n. 93, Comm. trib. prov. di Napoli, 12 aprile 2018, n. 3790). Nello stesso senso, si veda anche Comm. trib. reg. Liguria, 7 dicembre 2017, n. 1745; Comm. trib. reg. Campania, 9 novembre 2017, n. 9464; Comm. trib. prov. di La Spezia, 9 ottobre 2017, n. 420; Comm. trib. prov. di Vicenza, 19 settembre 2017, n. 615; Comm. trib. prov. di Milano, 3 febbraio 2017, n. 1023). Con il secondo motivo, eccepiva l'illegittimità del ruolo e della conseguente cartella di pagamento in quanto emessi in assenza di un valido titolo che li giustificasse e, anzi, in violazione dell'art. 168 della L. Fall., ai sensi del quale "dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore". Il ruolo e la cartella di pagamento, infatti, si riferivano a importi ricompresi nel Piano concordatario omologato, ritenuto ancora pienamente efficace in pendenza del ricorso per Cassazione proposto dalla società ricorrente in concordato. Citava a questo proposito giurisprudenza favorevole (Cass., 21 ottobre 2011, n. 21926; Trib. Treviso, 19 gennaio 2017; Trib. Rovereto, 16 luglio 2015; Trib. Ancona, 14 ottobre 2013; C. App. Genova, 14 novembre 2013; Trib. Milano, 14 luglio 2008). Ribadiva il fatto che tale conclusione era stata raggiunta anche dal Tribunale di Vercelli, chiamato a pronunciarsi sul secondo ricorso pre-concordato poi rigettato. Da quanto esposto, faceva derivare l'illegittimità della pretesa recata dal ruolo e dalla cartella di pagamento, nonché la nullità degli stessi per violazione del giudicato. Citava in proposito la sent. CTP Milano, 16 novembre 2018, n. 5126. Con il terzo motivo, eccepiva l'illegittimità della



cartella impugnata nella parte in cui prevede la debenza di somme a titolo di oneri di riscossione ex art. 17 del D.Lgs. 13 marzo 1999, n. 112, in quanto afferenti a un atto emesso senza valido titolo e in quanto contrari al principio di uguaglianza sostanziale recato dall'art. 3 Cost., giacché si tratta di pagamento richiesto fuori dai termini previsti dal Piano concordatario omologato dal Tribunale di Vercelli, che impone ad _____ di provvedere al pagamento dei crediti erariali solo nei limiti e nei tempi illustrati nello stesso. La ricorrente ravvisava la disparità di trattamento, giacché non libera di provvedere al pagamento degli importi intimati entro sessanta giorni in misura ridotta, essendo vincolati ad una procedura concordataria, e tenuti a rispettare i vincoli e le tempistiche del piano concordatario, con la conseguenza per cui sarebbero tenuti al versamento degli oneri di riscossione in misura doppia. In punto, richiamava ancora la citata sentenza n. 5126 del 16 novembre 2018 della CTP di Milano. In conclusione, chiedeva previa sospensione cautelare, eventualmente anche in via interinale, dell'esecutività della Cartella di pagamento, dichiarare l'illegittimità e/o l'infondatezza del Ruolo e della Cartella di pagamento e, per l'effetto, annullarla integralmente, con vittoria di spese, diritti ed onorari e con distrazione a favore del difensore ex art. 93 c.p.c. **Con atto di controdeduzioni depositato in data 22 febbraio 2019, la convenuta agenzia delle entrate si costituiva in giudizio.** Quest'ultima procedeva a una sommaria ricostruzione dei fatti per cui vi è causa, nonché delle doglianze di controparte. In via preliminare, l'amministrazione osservava che l'assenza di contestazione nel merito del debito fiscale costituisca implicita affermazione di legittimità della pretesa tributaria, in applicazione del principio di non contestazione. Quanto all'asserita inesistenza giuridica della cartella di pagamento, ritenuta da controparte non validamente notificata, poichè trasmessa via PEC priva di firma digitale, riteneva invece la stessa correttamente eseguita, come risulta dalla relativa refertazione che agli atti, in formato digitale. Osservava come la provenienza del messaggio elettronico e dei relativi contenuti fosse inequivocabilmente riferibile all'Agente della Riscossione, dagli elementi propri della cartella di pagamento (es. intestazione, logo etc.), ma anche dai dati di certificazione contenuti con carattere immodificabile e firmate dallo stesso Gestore. Richiamava quindi il contenuto degli artt. 5 e 6 del decreto n. 68/2005, in merito al procedimento di notifica, *Ad abundantiam*, si richiamavano, nonché l'art 4 del D.P.R. n. 68/2005, nonché l'art. 45 del CAD. Citava inoltre giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione che, in materia, si è espressa a Sezioni unite, con la sentenza n. 7665, depositata il 18 aprile 2016, e ha chiarito che *"...L'eccezione non è fondata. Opera, infatti, nella fattispecie l'insegnamento, condiviso e consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "il principio, sancito in via generale dall'art. 156 c.p.c., secondo cui la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha*



raggiunto lo scopo a cui è destinato, vale anche per le notificazioni, anche in relazione alle quali pertanto la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario" (Cass., sez. lav., n. 13857 del 2014; conf., Sez. Trib., n. 1184 del 2001 e n. 1548 del 2002). Riteneva in ogni caso che le irregolarità ipotizzate da controparte (che pur riteneva da rigettarsi), non potrebbero dar luogo a ipotesi di inesistenza della notifica senza l'assolvimento dell'onere probatorio in punto di ragioni per le quali l'asserita pur erronea applicazione della norma abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio da esaminarsi da parte dell'autorità giudiziaria adita. Citava, a questo proposito, anche precedenti giurisprudenziali di merito e di legittimità. Quanto ai motivi di merito, preliminarmente l'agenzia evidenziava come risulti pienamente legittima la notifica della cartella nei confronti della società, ancorché quest'ultima ha poi richiesto l'ammissione alla procedura concorsuale in parola. Precisava poi che, in pendenza della procedura, l'Agente della riscossione deve procedere mediante semplice precisazione, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 90 D.P.R. 602/1973, del credito portato in cartella, assistito eventualmente dai privilegi di legge ex artt. 2752 c.c. e ss. . La notifica della cartella assolverebbe perciò essenzialmente a una funzione ricognitiva del credito fiscale, improduttiva di effetti ai fini dell'esecuzione esattoriale ma idonea a garantire che il contribuente, sottoposto a procedura, possa difendersi contestando la pretesa erariale, qualora la ritenga viziata (citava sul punto CTR Firenze Sentenza n. 173 del 29 gennaio 2015). Anzi, l'amministrazione riteneva la stessa legittima proprio dalla sussistenza della procedura di concordato preventivo, che integrerebbe di per sé quel fondato pericolo per la riscossione che, ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. 602/1973, legittima l'emissione del ruolo. Ciò premesso, evidenziava come l'iscrizione a ruolo coattivo, operata dall'Ente Impositore, generi *ex lege* i compensi di riscossione, di cui all'art. 17 D.Lgs.112/1999, motivo per il quale la cartella li riporta, poiché redatta in base al modello ministeriale (richiamato dall'art. 25 D.P.R. n. 602 del 1973). Riteneva pertanto naturale che la la notifica della cartella di pagamento non potesse svolgere alcuna funzione precettiva, in base all'art. 51 L. Fall., sia in ragione del fatto che in nessun caso la procedura potrebbe dare adempimento spontaneo all'intimazione. In conclusione, chiedeva il rigetto del ricorso di controparte, con conseguente condanna al pagamento delle spese di lite. **All'udienza del 22 marzo 2019**, il Giudice adito ha accolto l'istanza di sospensione dell'atto impugnato, rinviando per la trattazione nel merito.

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

* * *



Il Collegio giudicante così decide. Il ricorso viene accolto alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni.

Sulla inesistenza giuridica della cartella di pagamento, in quanto non validamente notificata, essendo stata trasmessa via PEC priva di firma digitale

Sul punto le doglianze della contribuente vengono accolte. La distinzione tra il profilo della notifica via PEC e quello della firma digitale del documento di notifica è peraltro noto all'amministrazione finanziaria, la quale ha da tempo avuto modo di riconoscere che:

- la firma digitale "è un meccanismo riconosciuto dall'ordinamento per sottoscrivere, in formato elettronico, un documento informatico", mentre
- la PEC "è un mezzo di trasmissione in grado di identificare univocamente il mittente ed il destinatario di un messaggio di posta elettronica e di attestarne i momenti di invio e ricezione", con la conseguenza che
- "mentre la firma digitale è uno strumento idoneo a comprovare la provenienza e l'autenticità di un documento informatico, la posta elettronica dimostra l'invio e la ricezione del messaggio ma garantisce, di regola, il contenuto del documento o dei documenti ivi presenti".

A questo punto questo Giudice si riporta alla giurisprudenza richiamata nel ricorso al ricorso, evidenziando in modo costante che la firma PADES (utilizzata dall'agente della riscossione nel caso in questione) non garantisce l'autenticità dell'atto e la provenienza da un pubblico ufficiale, contrariamente alla firma CADES. Vedasi sentenza Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sez. VIII, 3 maggio 2019, n. 2660. Ebbene, la presentazione del ricorso da parte della società sana ogni vizio di notifica. Poiché la firma PADES non consente di verificare l'autenticità e la provenienza della cartella, il vizio che la società ha rilevato col ricorso attiene alla sfera della inesistenza della notifica, la quale come è noto, non è sanabile dalla presentazione del ricorso, stante – appunto – l'inesistenza dell'atto, non la sua illegittimità.

Alla luce di ciò, il primo motivo di ricorso viene accolto.

Illegittimità del ruolo e della cartella di pagamento per essere stati emessi in assenza di un valido titolo che li giustifichi. Violazione dell'art. 168 della legge fallimentare. Circa l'illegittimità della cartella di pagamento nella parte in cui prevede la debenza di somme a titolo di oneri di riscossione ex art. 17 del D. L. 112/1999, in quanto afferenti ad un atto emesso senza valido titolo e in quanto contrari al principio di uguaglianza sostanziale recato dall'art. 3 Costituzione



Questo Giudice non condivide l'operato dell'ufficio. Secondo l'ufficio la cartella sarebbe un atto "dovuto", che non produrrebbe effetti al di fuori di quelli "ricognitivi" e che andrebbe impugnata nel contesto del concordato preventivo. Gli argomenti dell'ufficio sono, da una parte errati e, dall'altra, invero non pertinenti al caso di specie. Con la cartella emessa, l'ufficio ha voluto procedere alla riscossione e, questa è illegittima perché attività in assenza di un titolo idoneo. Risulta chiaro che il credito di cui al ruolo è già incluso tra i debiti concordatari ai , nel contesto di una procedura già definita con omologa.

Sul profilo dell'illegittimità

Risulta chiaro che l'ufficio e l'agente della riscossione non hanno titolo nei confronti di di riscuotere il credito portato dal ruolo e dalla cartella. E' evidente che il titolo, sulla cui base il credito erariale incluso nel ruolo sarà soddisfatto, è il decreto di omologa del Tribunale di Vercelli del 24 maggio 2018. Pertanto nei confronti dell'odierna ricorrente non poteva essere avviata alcuna procedura esecutiva in relazione ai crediti erariali iscritti a ruolo e riportati nella cartella, non essendo, al momento della notifica, ancora decorsi i termini di pagamento previsti nel piano di concordato omologato. Ebbene, *"non è consentito l'esercizio di una azione esecutiva individuale nel contesto di una procedura concorsuale"*. E' naturale (....) che la notifica della cartella di pagamento non possa svolgere alcuna funzione precettiva (....), (....) in base all'art. 15 legge fallimentare che vieta comunque qualsiasi azione esecutiva individuale. La procedura non può dare adempimento spontaneo alla intimazione di pagamento in quanto ciò è vietato dalla pendente procedura di concordato preventivo e, quindi, la società non avrebbe mai potuto corrispondere quanto richiesto entro sessanta giorni dalla notifica della cartella.

Sono questi i motivi per i quali il ricorso viene accolto e, quindi annullata *in toto la cartella esattoriale*.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

visti gli articoli 35 – 36 e 15 del D. Lgs. 546/1992

4



ACCOGLIE

il ricorso e, per l'effetto, annulla la cartella di pagamento. Spese a carico dell'ufficio, liquidate in € 3.000,00 (tremila).

Milano, 20 settembre 2019

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

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Guido Chiametti', written over the printed name.

Il Presidente
dott. Sandro Celletti

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Sandro Celletti', written over the printed name.