



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>GIUCASTRO</u>	<u>MARCELLO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>CHIAMETTI</u>	<u>GUIDO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>MORONI</u>	<u>RICCARDOMARIA</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 231/2021

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820180013327611000 IRPEF-ON.DEDUC
2013

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820180013327611000 IRPEF-ON.DEDUC
2013

contro:

AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - MILANO

proposto dai ricorrenti:

PECORELLA GAETANO

VIA GIULIANO SALVIO 5 20146 MILANO MI

difeso da:

BAUDO ANTONELLA

VIA MATTEO BANDELLO 15 20123 MILANO MI

difeso da:

BAUDO FEDERICO

VIA MATTEO BANDELLO 15 20123 MILANO MI

difeso da:

GELAO PAOLO

VIA BANDELLO 15 20123 MILANO MI

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 231/2021

UDIENZA DEL

01/03/2022 ore 09:30

N°

800/05/2022

PRONUNCIATA IL:

01/03/2022

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

16/03/2022

Il Segretario

**R.G.R. 231/2021**

Ricorso per riassunzione contro cartella di pagamento n. 068 2018 00133276 11/000 – per modello Unico 2014 anno d'imposta 2013.

* * *

Con ricorso tempestivo il contribuente, GAETANO PECORELLA, impugnava la cartella esattoriale sopra citata, notificata tramite Posta Elettronica Certificata in data 11/04/2018.

La pretesa fiscale traeva origine dal controllo formale della dichiarazione Modello Unico 2014 presentata per l'anno d'imposta 2013, effettuato ai sensi dell'art. 36-ter D.P.R. 600/1973.

In particolare l'ufficio, a seguito del citato controllo, aveva proceduto a disconoscere tra gli oneri deducibili quanto versato dal contribuente a titolo di imposte dovute dall'ex coniuge sulle somme percepite a titolo di assegno periodico di mantenimento. La questione controversa, dunque, afferiva alla deducibilità degli oneri fiscali correlati all'assegno di mantenimento corrisposto al coniuge, in base a sentenza di separazione.

Con atto di riassunzione spedito tramite PEC in data 09/02/2021, il ricorrente riassumeva il giudizio presso la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, (in quanto precedentemente aveva incardinato il tutto presso la Commissione Tributaria Provinciale di Roma) riproponendo a codesto spettabile collegio della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, competente per territorio, i seguenti motivi di impugnazione: in via principale e nel merito: Illegittimità della pretesa per legittimo ed indiscutibile diritto alla deducibilità degli importi in discussione.

In via pregiudiziale: richiesta di nullità insanabile della cartella per palese carenza di motivazione ed illegittimità della modalità accertativa. Inesistenza/nullità insanabile della cartella perché non preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo. Inesistenza/nullità insanabile della cartella di pagamento per difetto di notifica a mezzo PEC.

Chiedeva pertanto l'accoglimento del ricorso e l'annullamento della cartella esattoriale. Con vittoria di spese.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate D.P. I di Roma – Ufficio legale, chiedendo il rigetto del ricorso. Vinte le spese.

L'udienza si è svolta con collegamento da remoto.



* *

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

Sulla illegittimità della pretesa per legittimo ed indiscutibile diritto alla deducibilità degli importi in discussione.

Secondo questo Giudice, la questione controversa principale attiene alla deducibilità degli oneri fiscali correlati all'assegno di mantenimento corrisposto al coniuge, in base a sentenza di separazione. A parere del contribuente, tali somme sono deducibili alla stregua dell'assegno di mantenimento, in quanto parti integranti dello stesso; difatti, nella sentenza di separazione, il giudice disponeva la corresponsione dell'assegno di mantenimento a favore del coniuge, obbligando altresì l'avv. Pecorella – tra le altre statuizione in ordine agli aspetti economici della separazione coniugale – a farsi carico degli oneri fiscali derivanti dall'assegno di mantenimento. Il ricorrente ha citato giurisprudenza a sé favorevole, ed una serie di esiti altalenanti che hanno riguardato la medesima questione controversa, in diversi anni pregressi. Nel caso *de quo*, l'avv. Pecorella indicava tra gli oneri deducibili dal reddito le imposte versate per conto dell'ex coniuge sull'assegno di mantenimento che quest'ultima riceveva in forza di sentenza di separazione n. 2644/97 emessa dal Tribunale di Milano. Al riguardo, questo Giudice rileva sin da subito che la deduzione può essere ammessa solo per l'assegno di mantenimento che costituisce reddito imponibile per il coniuge che lo riceve ed è tenuto a sottoporlo a tassazione (lettera c, comma 1, art. 10 del T.U.I.R.) e, di conseguenza, non possono essere ammesse in deduzione altri pagamenti effettuati in favore del coniuge. La norma tributaria sostanziale che regola la materia è l'articolo 10, comma 1, lettera c), del Tuir – che ammette la deducibilità dell'assegno di mantenimento limitatamente al quantum stabilito in Tribunale. Per i giudici di piazza Cavour, il riferimento normativo alla “...misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria” è da ritenersi, secondo un orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità, un insuperabile dato testuale.

Il punto n. 4) della sentenza di separazione ha stabilito a carico dell'avv. Pecorella di versare gli oneri fiscali relativamente alle somme corrisposte a titolo di mantenimento. Tale ultima disposizione è diversa ed autonoma rispetto alla corresponsione del mantenimento. Anche se finalizzata a “difendere detto assegno dall'erosione fiscale...” (come sostenuto nella tesi avversa), questa somma non costituisce l'assegno periodico di mantenimento descritto nella lett. c) dell'art.



10, dunque non rientra tra le somme che il legislatore ha voluto rendere deducibili dal reddito complessivo, né la finalità dichiarata è in alcun modo presa in considerazione dal legislatore per ammettere la deduzione fiscale. Pertanto, da quanto si legge nella sentenza di separazione, abbiamo un assegno di mantenimento (punto 2) ed il carico dei relativi oneri fiscali (punto 4) che sono concettualmente diversi e non possono sottostare allo stesso trattamento di favore consistente nella deducibilità dal reddito.

Quanto qui argomentato si pone in linea con la lettura sistematica delle norme del Testo Unico, in particolare tra l'art. 10, lett. c) e l'art. 50, lett. i). La lettura sistematica è imposta dallo stesso legislatore, che nell'art. 50, lett. i) del TUIR individua redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, con rinvio a quelli indicati nella lettera c) dell'art. 10. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente: lett. i) gli altri assegni periodici [...] compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'art. 10 tra gli oneri deducibili..." Per cui, nella disciplina tributaria di riferimento, è espressamente presente una simmetria impositiva secondo cui alla deducibilità dell'assegno a favore del coniuge erogante corrisponde l'imponibilità dell'assegno stesso per il coniuge che lo riceve e lo deve indicare in dichiarazione dei redditi. Inoltre, riconoscendo la deducibilità di quanto versato dal contribuente a titolo di IRPEF dovuta dall'ex coniuge verrebbe a crearsi un evidente "salto d'imposta". Infatti, se il contribuente porta in deduzione somme che però non hanno costituito reddito imponibile per chi le riceve, è evidente che tali somme godrebbero di una indebita doppia non imposizione (esenzione in capo al percettore e deduzione in capo al soggetto erogante).

Del resto il citato art. 10 individua oneri che, per la particolare rilevanza morale e sociale che rivestono, consentono di abbattere il reddito complessivo del contribuente; in tale categoria non può mai rientrare il pagamento di imposte in luogo di altri, in quanto è una circostanza che nulla ha a che vedere con la corresponsione dell'assegno di mantenimento, il quale rappresenta obbligazione distinta ed autonoma e, nel caso in trattazione, già concordata in misura ritenuta congrua dalle parti dal G.O.

In ultimo, questo Collegio rileva che il precedente riconoscimento della deducibilità o del rimborso (in sede giurisdizionale o amministrativa) a favore dell'avv. Pecorella per altri anni d'imposta non vincola assolutamente l'ufficio in ordine alle determinazioni da prendere con riferimento ad annualità successive e non preclude il riesame di precedenti orientamenti o valutazioni determinate anche da mere finalità deflattive del contenzioso. In ogni caso, le decisioni relative ad una annualità d'imposta di un tributo è autonoma e non è suscettibile di costituire cosa giudicata rispetto al giudizio relativo ad altre annualità. Ogni anno fiscale, infatti, mantiene la



propria autonomia rispetto agli altri e comporta la costituzione di un rapporto giuridico tra contribuente e Fisco, distinto da quelli relativi ad anni precedenti e successivi (in tal senso, *ex multis* Cass. 19152/2003).

Sul punto, le doglianze di parte ricorrente vengono rigettate.

Sulla richiesta di nullità insanabile della cartella per palese carenza di motivazione ed illegittimità della modalità accertativa.

In ordine alla lamentata carenza di motivazione dell'atto impugnato e a dimostrazione dell'infondatezza delle eccezioni avversarie, questo Giudice così argomenta.

La disciplina dettata in materia di motivazione riguarda precipuamente gli atti della Pubblica Amministrazione e non quelli dell'Agente della riscossione. L'articolo 7, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo il quale “*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi*” infatti, riferisce l'obbligo di motivazione solo agli atti dell'Amministrazione finanziaria e non opera invece in riferimento all'attività degli Agenti della riscossione, espressamente richiamati, invero, dal secondo comma del medesimo articolo 7 a conferma della diversità di atti, di soggetti e di normativa applicabile. Fatte salve le precedenti considerazioni, le doglianze in merito al lamentato difetto di motivazione dell'atto impugnato risultano essere pretestuose.

Sulla inesistenza/nullità insanabile della Cartella perché non preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo.

Relativamente all'eccezione di nullità della cartella per omessa comunicazione degli esiti del controllo, questo Collegio osserva *in primis* come la nullità di un atto deve essere necessariamente prevista dal legislatore. Nel caso in esame, la norma di riferimento prevede che: “*L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.*” Dunque, è lo stesso legislatore a disporre che il c.d. “avviso bonario” venga solo comunicato, e non notificato, dunque *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*. Evitando di argomentare sulla differenza tra i due istituti, risulta lampante come la comunicazione degli esiti di cui al comma 4 dell'art. 36-ter non soggiace



alla procedura di notificazione degli atti, né viene prevista una conseguenza sanzionatoria nel caso in cui l'ufficio non riesca a dimostrare il corretto recapito di tale avviso.

D'altronde, la funzione sottesa alla spedizione dell'avviso ("...per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale...") deve considerarsi pienamente realizzata nel caso qui in trattazione.

Pertanto, deve ritenersi pienamente legittimo l'operato dell'ufficio considerato che sotto un'accezione sostanziale il mancato recapito dell'avviso bonario non ha minimamente scalfito il diritto di difesa del contribuente, il quale ha pienamente e compiutamente confutato la pretesa erariale (con tanto di allegazione di uguali e precedenti recuperi), né può dirsi carente l'interlocuzione tra il contribuente e l'ufficio, che da diversi anni si fronteggiano in merito a questa specifica questione qui in argomento; considerato inoltre che sotto un punto di vista meramente formale, il mancato recapito qui in esame non conduce ad alcuna conseguenza giuridica voluta dal legislatore (la nullità di atto impositivo deve necessariamente discendere da una previsione di legge). Le doglianze sul punto vengono rigettate.

Sulla inesistenza/nullità insanabile della cartella di pagamento per difetto di notifica a mezzo PEC.

Relativamente alla notifica della cartella impugnata, il contribuente non eccepisce la mancata ricezione della stessa (tant'è che la corretta notifica viene depositata dallo stesso ricorrente), bensì contesta il formato del documento informatico trasmesso con estensione ".pdf" in luogo di quella ".p7m" voluta dal ricorrente. L'eccezione, in ogni caso, è infondata e priva di pregio giuridico. La doglianza avanzata dal contribuente parte dal presupposto che nel caso di invio di un atto impositivo o di una cartella di pagamento tramite PEC, sia necessaria la sottoscrizione dei medesimi atti tramite firma informatica. Ora, considerato che la firma digitale altro non è che l'equivalente informatico di una tradizionale firma autografa apposta su carta, questa, astrattamente, possiede caratteristiche tali da scongiurare carenze e imperfezioni della notificazione e a livello di integrità dell'atto.

E' pacifico, quindi, che la cartella di pagamento abbia natura vincolata ex lege nella forma e che il suo contenuto non possa essere diverso da quello previsto dalla legge. Per ciò che attiene, inoltre, all'esigenza, prospettata dal contribuente, che la cartella notificata abbia caratteristiche di autenticità, integrità e immutabilità, che risulterebbero particolarmente rilevanti nel caso in cui l'atto impugnato sia costituito da un documento informatico notificato via PEC e che sarebbero garantite in via esclusiva dall'apposizione della firma digitale, si osserva come, per converso,



l'immodificabilità del documento risulti assicurata dalla conversione dei font, in fase di ottenimento del pdf cartella, come è possibile verificare aprendo il file con strumenti che consentano la scrittura su pdf (ad esempio Adobe PDF Writer).

Conseguentemente appare evidente come l'eccezione del contribuente sia del tutto temeraria, avendo il documento le caratteristiche di legge.

Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene rigettato e confermato *in toto* l'avviso di accertamento.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio seguono la soccombenza come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite che liquida in € 1.000,00 (mille/00) onnicomprensivi.

Milano, 1 marzo 2022

Il Giudice Tributario, *rel.* est.
dott. Guido Chiarretti

Il Presidente
avv. Marcello Giucastro