

# Notifica via PEC degli atti tributari: primi interventi dei giudici di merito e criticità della novellata disciplina

di Carlo Ferrari (\*) e Piergiacomo Giusto (\*\*)

Le interessanti sentenze della **Commissione tributaria** provinciale di **Savona n. 100/2017** e della Commissione tributaria provinciale di **Roma n. 1715/2017** rimpinguano quel filone di sentenze di merito, di recente via via sempre più sostanzioso, in seno alle quali i giudici di prime cure hanno fatto applicazione in concreto delle disposizioni normative concernenti la procedura di **notificazione** a mezzo **PEC** degli **atti** della **riscossione**, le quali si appalesano - specie nella novellata formulazione in vigore dal 3 dicembre 2016 - poco garantiste del **diritto**, spettante al **contribuente**, di esser effettivamente messo a **conoscenza** degli **atti lesivi** della sua sfera giuridica.

In tema di notificazione delle cartelle di pagamento mediante posta elettronica certificata, qualora il ricorrente eccepisca in giudizio la irritualità della procedura per inosservanza delle modalità positivizzate dall'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, dal D.P.R. n. 68/2005 e dal D.Lgs. n. 82/2005 ("Codice dell'amministrazione digitale" - d'ora in poi CAD), il riscossore dovrà versare agli atti del processo copie attestate conformi agli originali delle ricevute di "accettazione" e di "avvenuta consegna" del messaggio contenente l'atto notificando, nonché dovrà provare di aver effettivamente spedito tramite PEC un documento informatico munito dei requisiti di "immodificabilità" ed "integrità" e non già una mera scansione dell'atto emesso in formato analogico (cartaceo). Sicché, laddove agli atti di causa fosse assente anche una soltanto delle prove documentali *de quibus*, non potrebbe che scaturirne la declaratoria di giuridica inesistenza del procedimento notificatorio.

È questa la sostanza che emerge da due sentenze di merito, con cui i giudici di prime cure di Savona e Roma (1), seppur affrontando la *subiecta materia* da angolazioni differenti e non senza qualche interpretazione per così dire ar-

ditata, offrono interessanti spunti da cui muovere i primi passi nel malagevole sentiero delle notificazioni telematiche degli atti tributari di natura sostanziale.

## Le vicende processuali

Prima di indugiare sulla disciplina della notifica telematica, si reputa doverosa una illustrazione delle fattispecie sottoposte alle cure dei Decidenti.

In entrambi i casi, il ricorrente aveva impugnato delle intimazioni di pagamento, chiedendone l'annullamento per difetto di notifica delle stesse e per omessa rituale notificazione delle prodromiche cartelle.

Ora, in seno al processo incardinato dinnanzi alla Comm. trib. prov. di Roma, i giudici capitolini, accogliendo *in toto* le lagnanze della parte privata, sancivano la patente inadeguatezza della documentazione prodotta da Equitalia, ritenendola priva dei requisiti di cui debbono esser in possesso le ricevute di "accettazione" e di "avvenuta consegna" rilasciate dal gestore del servizio PEC, invero unici documenti idonei a comprovare la legittimità della notificazione informatica. In ogni caso, continua la Curia di Roma, le mere stampe delle ricevute

(\*) *Tributarista in Catania e Roma*

(\*\*) *Tributarista in Catania/partner Studio Tributario Ferrari*

(1) Cfr. Comm. trib. prov. di Savona, 10 febbraio 2017, n.

100 e Comm. trib. prov. di Roma, 26 gennaio 2017, n. 1715, in commento. I testi delle sentenze sono riportati a seguire.

prodotte in giudizio, poiché prive di “attestazione di conformità all’originale informatico”, non sono bastevoli per comprovare “quale atto sia stato effettivamente allegato al messaggio originale inviato al destinatario perché trattasi di semplici fogli di carta dai quali non è possibile in alcun modo riconoscere l’origine” (2).

Invero, diversamente pronunciando, la Comm. trib. prov. di Savona - ritenuta provata la notificazione delle prodromiche cartelle - accoglieva il pregiudiziale motivo afferente alla nullità della notifica della opposta intimazione, sostenendo, seppur con una criptica *ratio decidendi*, che i documenti inviati via PEC fossero “carenti di quelle procedure atte a garantirne la genuina paternità, nonché mancanti della firma digitale, e non rispondenti a criteri di univocità ed immodificabilità, per cui non garantiscono il valore di certezza e di corrispondenza, peraltro confortato dall’attestazione di conformità del tutto assente, invece previsti indefettibilmente dalle disposizioni normative richiamate” (3).

I principi giuridici *de quibus* meritano di esser approfonditi.

### Breve focus sulla disciplina

In ambito tributario, la notificazione mediante PEC è stata introdotta, per la prima volta, con D.L. n. 78/2010, il cui art. 38, comma 4, è andato a modificare l’art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973, introducendovi, la facoltà (non l’obbligo) di notificare gli atti riscossivi, tramite siffatto innovativo sistema, con le mo-

#### LA GIURISPRUDENZA

**Notifica via PEC delle cartelle di pagamento**  
Secondo i giudici di merito, in tema di notifica delle cartelle di pagamento mediante PEC, qualora il ricorrente eccepisca in giudizio la **irritualità della procedura**, il **riscossore** dovrà versare agli atti del processo **copie attestate conformi** agli originali delle **ricevute di “accettazione”** e di **“avvenuta consegna”** del messaggio contenente l’atto notificando, nonché dovrà **provare** di aver effettivamente spedito tramite **PEC un documento informatico** munito dei requisiti di **“immodificabilità”** ed **“integrità”** e non già una mera scansione dell’atto emesso in formato analogico (cartaceo). Sicché, laddove agli atti di causa fosse assente anche una soltanto delle prove documentali, non potrebbe che scaturirne la **declaratoria di giuridica inesistenza del procedimento notificatorio**.

dalità di cui al D.P.R. n. 68/2005, specificando la non applicabilità dell’art. 149-bis c.p.c.

Indi, il comma 2 del menzionato art. 26 è stato sostituito da una disciplina più articolata - introdotta dall’art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 159/2015, in vigore dall’1 giugno 2016 - mediante cui, ferma restando la inapplicabilità del mentovato art. 149-bis, la PEC è divenuta modalità di notificazione obbligatoria nei confronti di imprese e professionisti iscritti in Albi.

Infine, il lungo travaglio legislativo ha trovato il

suo culmine nelle novelle portate dall’art. 7-*quater* del D.L. n. 193/2016 (4), il quale ha inserito il nuovo comma 7 all’art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 ed ha nuovamente modificato il comma 2 dell’art. 26 (che adesso fa mero rimando alle disposizioni portate dal citato art. 60), estendendo la facoltà della notifica telematica anche all’Amministrazione finanziaria, ferma restando la inapplicabilità dell’art. 149-bis c.p.c., sì confezionando una disciplina unitaria, seppur irta e foriera di difficoltà interpretative ed applicative che certamente si proporranno non appena la novellata disciplina diventerà operativa a pieno regime.

Ad ogni modo, *ex art. 7-*quater**, comma 7, le novellate disposizioni troveranno applicazione per le notificazioni effettuate a decorrere dal 1° luglio 2017, sicché rimane ad oggi valida la previgente disciplina in vigore fino al 2 dicembre 2016, la quale sancisce l’obbligo di notifica a mezzo PEC esclusivamente per i provvedimenti emessi dal Riscossore e limitatamente

(2) Cfr. Comm. trib. prov. di Roma, 26 gennaio 2017, n. 1715, in esame.

(3) Cfr. Comm. trib. prov. di Savona, 10 febbraio 2017, n. 100, in esame.

(4) Per un approfondimento tecnico sulle recenti modifiche normative, si veda M. Mecacci, “Nuove forme di notifica degli atti di accertamento e riscossione”, in *Corr. Trib.*, n. 3/2017, pag. 175 ss.

nei confronti di imprese e professionisti iscritti in Albi.

Ora, tralasciando gli aspetti squisitamente tecnici, già oggetto di diffusa trattazione da parte della dottrina (5), si ritiene d'uopo focalizzare l'attenzione sulle questioni cardine della prefata procedura, da cui traggono scaturigine delle interessanti situazioni processuali, sulle quali la giurisprudenza di merito ha di recente iniziato ad approcciarsi, pur non senza asperità.

### **Il divieto di trasmissione della copia informatica del provvedimento in originale analogico**

*Ut supra* argomentato, filo conduttore delle modifiche normative è rappresentato dalla non applicabilità dell'art. 149-bis c.p.c., norma che legittima l'Ufficiale giudiziario ad effettuare la notificazione telematica anche di una copia informatica del documento originariamente emesso in formato cartaceo.

Per cui, in materia di notifica degli atti tributari, il legislatore ha *expressis verbis* imposto l'obbligo di trasmissione a mezzo PEC esclusivamente del documento in originale informatico, escludendo categoricamente la possibilità di effettuare l'invio telematico di una mera scansione, in formato \*.pdf, del provvedimento originariamente analogico, di guisa che, laddove così non fosse, la notificazione sarebbe inesistente, in quanto esorbitante dallo schema normativo in essere.

La *ratio* di tale disciplina è rinvenibile, senza soverchia difficoltà, nelle definizioni di "docu-

#### **SOLUZIONI OPERATIVE**

##### **Modalità della notifica telematica**

Le novellate disposizioni normative, che estendono la facoltà della **notifica telematica** anche all'**Amministrazione finanziaria**, troveranno applicazione per le notificazioni effettuate a decorrere **dal 1° luglio 2017**, sicché rimane ad oggi **valida la previgente disciplina** in vigore fino al 2 dicembre 2016, la quale sancisce l'obbligo di notifica a mezzo PEC esclusivamente per i provvedimenti emessi dal riscossore e limitatamente nei confronti di imprese e professionisti iscritti in Albi.

mento informatico" e di "copia informatica di documento analogico" e nella rilevanza giuridica ad essi attribuita dalle seguenti disposizioni di cui al D.Lgs. n. 82/2005:

- ai sensi dell'art. 21, commi 1 e 2, del CAD, solamente il documento informatico (6) su cui è apposta la firma digitale, formato secondo le specifiche tecniche di cui al D.P.C.M. 13 novembre

2014 (7), è munito delle oggettive caratteristiche di "qualità", "sicurezza", "integrità" ed "immodificabilità";

- invero, dispone il successivo art. 22 (8), "la copia per immagine su supporto informatico (la mera scansione in formato \*.pdf) di documenti originali formati in origine su supporto analogico hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono estratte, se la loro conformità è attestata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato".

Ergo, escludendo l'applicabilità dell'art. 149-bis c.p.c., il legislatore ha imposto l'obbligo della notifica telematica del documento informatico nato dall'apposizione della firma digitale, in quanto unico documento dotato dei requisiti di cui sopra, conscio del fatto che nella notifica degli atti riscossivi non interviene l'ufficiale giudiziario - legittimato a conferire efficacia fidefacente alla scansione del documento cartaceo - bensì il gestore del servizio PEC, soggetto privato privo della qualifica di pubblico ufficiale.

Del resto, il successivo art. 48 del D.Lgs. n. 82/2005 equipara la trasmissione telematica (esclusivamente) del documento informatico

(5) Si vedano M. Mecacci, op. cit.; A. Mastromatteo - B. Santacroce, "Notifiche di avvisi di accertamento e di atti della riscossione a mezzo PEC: impulso per il rito telematico a regime?", in *il fisco*, n. 5/2017, pag. 445 ss.

(6) La definizione di documento informatico è contemplata dall'art. 1, comma 1, lett. p) - CAD, che lo individua nel "documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti".

(7) Decreto entrato in vigore il 13 dicembre 2014, recante "Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici" in attuazione del CAD.

(8) L'art. 1, comma 1, lett. i-bis) - CAD, definisce la "copia informatica di documento analogico", come quel "documento informatico avente contenuto identico a quello del documento analogico da cui è tratto".

alla notifica a mezzo posta, il che si traduce nel fatto che l'invio di una semplice "copia per immagine del documento analogico" esorbita dal regime delle notificazioni, essendo inidonea a garantire conoscenza legale del provvedimento al suo destinatario.

Pertanto, qualora il ricorrente eccepisca il difetto di notificazione, conte-

stando esplicitamente la natura del documento telematicamente trasmessogli, incomberà sulla parte resistente l'onere di provare in giudizio di aver inviato un documento informatico integro ed imm modificabile, creato previa apposizione di valida firma digitale generata sulla base di un certificato qualificato rilasciato da soggetto abilitato e, soprattutto, in corso di validità, dacché, ai sensi dell'art. 24 - CAD, "l'apposizione a un documento informatico di una firma digitale [...] basata su un certificato revocato, scaduto o sospeso equivale a mancata sottoscrizione".

Di conseguenza, qualora non fosse processualmente provata la osservanza delle prescrizioni che precedono, la notificazione non potrebbe che esser dichiarata giuridicamente inesistente, giammai potendo operare alcuna "sanatoria per raggiungimento dello scopo" ex art. 156 c.p.c., dacché - come rilevato da attenta giurisprudenza di merito (9) - non ricevendo più, il contribuente, l'originale del provvedimento ad egli destinato, in assenza di prova sul fatto che l'allegato trasmesso telematicamente fosse in possesso dei crismi propri del "documento informatico", non sussisterebbe nessuna certezza legale sul fatto che quell'atto fosse identico in tutto il suo contenuto al provvedimento in originale e che esso fosse giunto integro al suo destinatario. Sicché, l'atto non sarebbe idoneo a manifestare la volontà dell'amministrazione e

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Difetto di notificazione

Qualora il ricorrente eccepisca il difetto di notificazione, contestando la natura del documento telematicamente trasmessogli, incomberà sulla **parte resistente** l'onere di **provare** in giudizio di aver **inviato un documento informatico integro ed imm modificabile**, creato previa apposizione di **firma digitale** generata sulla base di un certificato qualificato rilasciato da **soggetto abilitato e, soprattutto, in corso di validità**.

ad incidere nella sfera del destinatario, essendo, tale volizione ed il connesso potere impositivo/riscossivo, rimasti inespressi, poiché mai introdotti nella sfera del contribuente.

Ebbene, rettamente applicando i principi *de quibus*, i giudici di Savona hanno ritenuto fondate le doglianze del ricorrente, in quanto dall'esame degli atti di causa, è risultato

che "i documenti inviati via PEC [...] sono del tutto carenti di quelle procedure atte a garantirne la genuina paternità, nonché mancanti della firma informatica e/o digitale, e non rispondenti a criteri di univocità ed imm modificabilità, per cui non garantiscono il valore di certezza e corrispondenza" (10).

#### La documentazione attestante il perfezionamento della notifica mediante PEC

Diversa, invero, la questione affrontata dalla Comm. trib. prov. di Roma, afferente all'ipotesi in cui il ricorrente contesti la omessa rituale notificazione di una cartella sottesa ad un atto successivo (intimazione, preavviso di fermo, iscrizione ipotecaria) oppure impugnata "al buio", qualora egli ne sia venuto per la prima volta a conoscenza *aliunde* per il tramite dell'"estratto di ruolo".

In ipotesi di tal fatta, al fine di focalizzare la documentazione *ex lege* atta a comprovare l'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio, giova esaminare la disciplina portata dal D.P.R. n. 68/2005 e dal D.M. 2 novembre 2005, recante "Regole tecniche per la formazione, la trasmissione e la validazione, anche temporale, della posta elettronica certificata".

Per quanto in questa sede rileva, si osserva che la notificazione informatica viene espletata

(9) In termini, Comm. trib. prov. di Frosinone, 1° dicembre 2016, n. 869; Comm. trib. prov. di Lecce, 25 febbraio 2016, n. 611; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 4 luglio 2016, n. 197;

Comm. trib. prov. di Foggia, 10 giugno 2015, n. 1066.

(10) Cfr. Comm. trib. prov. di Savona, 10 febbraio 2017, n. 100.

mediante l'intermediazione del c.d. gestore accreditato del servizio PEC, soggetto privato che, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 68/2005, eroga il servizio in parola e gestisce i domini.

Il procedimento *de quo* ha inizio con l'invio, da parte del Riscossore, dalla sua casella di posta, del messaggio contenente l'atto da notificare, azione a cui corrisponde la consegna dello stesso al proprio gestore del servizio PEC, sì come statuito dall'art. 3 del D.P.R. n. 68/2005. Indi, prescrive il successivo art. 6, il gestore rilascerà al mittente la "ricevuta di accettazione" ove sono contenuti i dati di certificazione che costituiscono la prova dell'avvenuta spedizione del messaggio telematico.

In buona sostanza, in seno alla notificazione telematica, la consegna dell'atto notificando all'ufficiale postale è stata *tout court* sostituita dall'invio al gestore PEC, il quale rilascerà la "ricevuta di accettazione" che, a tutti gli effetti, assume il medesimo valore giuridico assunto dalla "ricevuta di spedizione" nelle notifiche tramite posta, in ragione di quanto disposto dal richiamato art. 48 del CAD ("La trasmissione del documento informatico per via telematica [...] equivale [...] alla notificazione per mezzo della posta").

In seguito, il gestore provvederà a trasmettere il messaggio alla casella del destinatario, mantenendo traccia di tutte le operazioni svolte e le informazioni attinenti alla spedizione medesima - quali il codice identificativo univoco assegnato al messaggio originale, la data e l'ora dell'evento, l'identificazione del mittente e del destinatario, l'oggetto della trasmissione e le eventuali avvenute accettazione/ricezione/consegna - a cui viene assicurato valore legale tra-

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Contestazione di omessa notifica dell'atto presupposto

Laddove il contribuente impugni un provvedimento esattivo/cautelare, contestando la omessa notifica dell'atto presupposto, **parte resistente** dovrà fornire in giudizio:

- le **ricevute** di "accettazione" e di "avvenuta consegna";
- il **certificato** legittimante l'apposizione della **firma digitale** da parte del gestore, chiaramente in corso di validità;
- **copia** dell'atto oggetto di notifica (munito di attestazione di conformità) unitamente al certificato legittimante la firma digitale del riscossore.

mite l'apposizione della firma digitale sempre sulla base di apposito certificato valido.

Conseguentemente, qualora il messaggio venga consegnato alla casella PEC del notificatario, il gestore di quest'ultimo formerà una "ricevuta di avvenuta consegna" (immediatamente inviata al gestore del mittente), la quale rappresenta l'unico documento *ipso iure* idoneo a provare l'avvenuta rituale notificazione dell'atto,

certificando, con valore legale, data ed ora esatta di invio e di consegna, nonché assicurando l'integrità della trasmissione, ovvero sia che il provvedimento giunto a destinazione sia identico a quello inviato dal mittente, fermo restando che, come già ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità, siffatta ricevuta non è munita di quella "certezza pubblica" propria degli atti facenti fede fino a querela di falso, in quanto rilasciata da soggetto privato, privo del naturale potere di attribuire "pubblica fede" al documento, *ex art. 2699 c.c. (11)*. Perciò, laddove la parte contro cui è prodotta la ricevuta *de qua* intendesse contestarne il contenuto, dovrà "limitarsi" a comprovare giudizialmente tale contestazione, non dovendo proporre alcuna "querela di falso" (a meno che il servizio non sia gestito direttamente dalla *pars pubblica*).

Dunque, tirando le fila delle argomentazioni che precedono, qualora il contribuente impugni un provvedimento esattivo/cautelare, contestando la omessa notifica dell'atto presupposto, parte resistente dovrà peritarsi di fornire in giudizio:

- a. le ricevute di "accettazione" e di "avvenuta consegna", unici documenti *ex positivo iure* deputati a dimostrare l'avvenuto espletamento della notificazione;

(11) Si veda Cass., 21 luglio 2016, n. 15035.

b. il certificato legittimante l'apposizione della firma digitale da parte del gestore, chiaramente in corso di validità (ex art. 24, comma 4-bis - CAD), onde comprovare l'integrità del messaggio oggetto di trasmissione, nonché conferire valenza giuridica alle ricevute *de quibus*;

c. copia dell'atto oggetto di notifica (munito di attestazione di conformità) unitamente al certificato legittimante la firma digitale del riscossore, onde provare che *illo tempore* sia stato notificato il documento informatico proprio di quella cartella e non già la mera scansione dell'atto cartaceo.

Ne consegue che, qualora in seno al fascicolo processuale manchi anche uno solo dei documenti *de quibus*, come avvenuto nella fattispecie sottoposta alle cure dei giudici capitolini, le doglianze avanzate dal ricorrente non potranno che trovare accoglimento, in quanto "la validità della notifica a mezzo PEC è attestata rispettivamente dalla ricevuta dell'accettazione e da quella dell'avvenuta consegna [...] documenti idonei a comprovare l'avvenuta ricezione della cartella esattoriale notificata via PEC" (12).

Ma vi è un ulteriore aspetto di pregnante importanza, esaminato nel *decisum* in commento, su cui è d'uopo indugiare.

Difatti, l'attento Collegio si sofferma altresì sulla natura delle copie cartacee delle ricevute versate agli atti (peraltro incomplete), rilevando che le stampe *de quibus*, in quanto prive di "attestazione di conformità all'originale", assumono la valenza di "semplici fogli di carta dei quali non è possibile in alcun modo riconoscere l'origine", dacché "ben potrebbero esser artatamente create attraverso programmi di redazione di testo oppure di fotoritocco".

A ben guardare, i Decidenti hanno rettamente applicato quanto *in subiecta materia* prescritto dall'art. 23, comma 1 - CAD: "Le copie su supporto analogico di documento informatico [...] hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attesta-

ta da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato" (13).

Ed allora, ben si comprende la *ratio decidendi* di cui al pronunciamento in disamina, fondata sul seguente sillogismo:

a. l'Agente ha prodotto una mera stampa cartacea della "ricevuta di avvenuta consegna" (che invero il gestore rilascia in formato digitale), sprovvista di "attestazione di conformità all'originale";

b. tuttavia, tale copia analogica possiederà la stessa efficacia probatoria dell'originale informatico, solo laddove accompagnata da apposita attestazione rilasciata da soggetto a ciò autorizzato;

c. ergo, la documentazione agli atti è priva di valenza probatoria e, pertanto, *tamquam non esset*.

### **Irresolutezze insite nella normativa, risvolti processuali in fieri e profili di incostituzionalità**

Prima di concludere, qualche cenno va riservato alla articolata disciplina predisposta dall'art. 7-*quater* del D.L. n. 193/2016 (14), la cui stesura mal si concilia con il rilievo giuridico proprio di un istituto quale la notificazione degli atti tributari di natura sostanziale, perciò esponendosi a possibili future censure di incostituzionalità. Peraltro, l'applicazione a pieno regime delle disposizioni *de quibus*, a far data dall'1 luglio 2017, verosimilmente darà spazio ad una serie di contrattempi operativi, il cui palesarsi potrebbe dar luogo a scenari processuali di particolare interesse.

Come già accennato, il legislatore del 2016, al fine di regolamentare unitariamente la notificazione telematica dei provvedimenti tributari riscossivi ed impositivi, ha introdotto il corpo comma 7 all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 ed ha modificato il comma 2 dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 che, pertanto, nel testo in vigore a far data dal 3 dicembre 2016, si limita a far rimando, in tema di notifica a mezzo PEC

(12) Cfr. Comm. trib. prov. di Roma, 26 gennaio 2017, n. 1715, in esame.

(13) Cfr. *Idem*.

(14) Per un approfondimento sulle recenti modifiche normative, si veda M. Mecacci, op. cit.

degli atti della riscossione, al novellato art. 60, u.c.

Ora, a parte la confermata inapplicabilità dell'art. 149-bis c.p.c., un primo aspetto saliente della nuova normativa è rinvenibile nel *dietrofront* del legislatore, il quale ha espunto l'obbligo di notificazione telematica (15) nei confronti delle imprese e dei professionisti iscritti in albi, utilizzando - tanto nell'art. 26, comma 2, quanto nell'art. 60, u.c. (a cui il citato art. 26 fa rimando) - il verbo "potere", in luogo del verbo "dovere" ["la notifica può (e non deve, N.d.R.) essere eseguita (..) a mezzo posta elettronica certificata"], alcuna distinzione ponendo tra contribuenti titolari di partita IVA e non.

Tanto premesso, l'attenzione va comunque convogliata sulla disciplina *sui generis* introdotta relativamente alle ipotesi in cui la casella PEC del contribuente risulti momentaneamente inattiva, invalida o satura, ove la norma prevede che il notificante debba procedere "mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito *internet* della società InfoCamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'Ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico". In siffatti casi, prosegue la norma, per il destinatario la notifica si intende perfezionata "nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito *internet*".

Ebbene, a parere di chi scrive, si manifestano *prima facie* patenti dubbi di incostituzionalità della disposizione normativa, soprattutto rispetto al principio della ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e ad un evidente lesione del sacrosanto diritto, spettante al contribuente, di venire effettivamente a conoscenza dell'esistenza di provvedimenti lesivi della sua sfera giuridica.

stenza di provvedimenti lesivi della sua sfera giuridica.

In primo luogo, si osserva che, in caso di momentanea indisponibilità dell'indirizzo PEC, la *littera legis* impone l'invio al notificatario non già di una raccomandata a/r, bensì di una mera lettera raccomandata, ovvero sia l'espletamento di quella stessa semplice incombenza che il precedente comma 1, lett. b-bis) dell'art. 60 prescrive per il caso in cui il provvedimento notificando venga consegnato a mani di persona diversa dal destinatario, ma rinvenuta presso la sua abitazione (16), fattispecie nella quale la raccomandata *de qua* (c.d. CAN) è volta semplicemente a mettere al corrente il destinatario dell'atto, del già avvenuto perfezionamento della notifica nel momento della consegna a mani del familiare o convivente.

Ed ancora, continuando nella lettura del dettato normativo, spicca manifestamente la sostanziale equiparazione che il legislatore ha fatto tra le ipotesi contemplate al comma 7 e quella disciplinata dal precedente comma 1 - lett. e) per i casi di notifica a contribuenti "assolutamente irreperibili" (17), dacché non ha ancorato il perfezionamento della notificazione al momento della spedizione della "raccomandata informativa", bensì all'intervenuto decorso del termine di giorni quindici dalla pubblicazione dell'avviso sul sito *internet* InfoCamere Scpa.

Quindi, è *ictu oculi* elevato il rischio che la spedizione della "lettera raccomandata" assurga a mero adempimento "simulacro", posto che il mancato suo espletamento assumerebbe i connotati di semplice irregolarità non inficiante il buon esito della procedura di notificazione, la quale verrà comunque ad esistenza decorso il citato termine quindicinale dalla data di pubblicazione dell'avviso di deposito telematico. Da ciò deriva, inevitabilmente, il concreto pericolo che il contribuente rimanga estraneo della esistenza di un provvedimento lesivo del-

(15) Siffatto obbligo era precedentemente disposto dall'art. 26, comma 2, nel testo in vigore dal 22 ottobre 2015 al 2 dicembre 2016.

(16) In ipotesi di tal fatta, secondo la giurisprudenza di legittimità, opera una presunzione *iuris tantum*, per cui il consegnatario viene considerato convivente e, quindi, familiare od affine (a prescindere dal fatto che lo sia realmente), incombendo sul

destinatario che contesti la validità della notifica, l'onere di provare l'inesistenza di un rapporto con il consegnatario o l'occasionalità della sua presenza presso l'abitazione. In termini, da ultimo, Cass., 5 agosto 2016, n. 16499.

(17) Vale a dire per i casi in cui nel Comune nel quale deve eseguirsi la notifica non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario.

la sua sfera giuridico/patrimoniale, nonostante tale atto possa ritenersi *ex positivo iure* ritualmente notificato.

Per cui, si ritiene che, in luogo di una procedura sostanzialmente simile a quella sancita per gli "assolutamente irreperibili", il legislatore ben avrebbe dovuto allestire una disciplina analoga a quella prescritta dall'art. 140 c.p.c. per i casi di "irreperibilità relativa" (18) (19), perciò imponendo la spedizione di una raccomandata a/r (e non già di una semplice lettera raccomandata) quale indefettibile adempimento ai fini del perfezionamento della notifica, conseguentemente ritenendo eseguita la stessa decorso un termine anche di dieci giorni dalla data di tale spedizione e non, invero, una volta spirato il termine quindicinale dal momento della pubblicazione dell'avviso telematico.

Ed allora, nell'attesa che venga sollevata questione di incostituzionalità o che il legislatore ponga rimedio all'ennesima *gaffe* normativa, *rebus sic stantibus*, qualora si prospettino situazioni inquadrabili nella fattispecie che precede, sarà interessante scoprire come il giudice tributario si atteggi riguardo all'eventuale mancata produzione in giudizio della prova dell'avvenuta spedizione della lettera raccomandata, senza comunque trascurare il capitale peso giuridico che andrà attribuito alle prove documentali relative alla temporanea indisponibilità della casella PEC del notificatario ed all'avvenuto deposito telematico sul sito InfoCamere.

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Irreperibilità relativa

Si ritiene che, in luogo di una procedura simile a quella sancita per gli "assolutamente irreperibili", il legislatore avrebbe dovuto allestire una disciplina analoga a quella prescritta dall'art. 140 c.p.c. per i casi di "irreperibilità relativa", perciò imponendo la **spedizione** di una **raccomandata a/r** (e non già di una semplice lettera raccomandata) quale indefettibile adempimento ai fini del perfezionamento della **notifica**, conseguentemente ritenendo eseguita la stessa decorso un termine anche di **dieci giorni dalla data di tale spedizione**, e non una volta spirato il termine quindicinale dal momento della pubblicazione dell'avviso telematico.

Sul punto, ai fini delle possibili strategie processuali, giova altresì ribadire che, mentre l'attestazione relativa alla indisponibilità dell'indirizzo od alla casella satura viene rilasciata dal gestore del servizio PEC - le cui attestazioni, *ut supra* evidenziato, non possiedono alcuna fede privilegiata -, invero la certificazione concernente il deposito telematico farà certamente piena prova fino a querela di falso, provenendo, essa, dai funzionari della Camera di Commercio, in possesso

della qualifica di pubblici ufficiali (20).

#### Considerazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni che precedono, appare indispensabile un prossimo intervento finalizzato a riportare un po' d'ordine nel *mare magnum* normativo creato da una legiferazione schizofrenica che, in nome dell'efficienza e dell'ammodernamento dell'*agere* amministrativo, rischia di conculcare tutele invero non comprimibili.

Ben vengano le azioni volte a snellire ed a rendere più spedito l'esercizio del potere impositivo, purché non si intacchino i diritti costituzionalmente garantiti al contribuente, in particolare quel "diritto alla difesa" positivizzato dall'art. 24 della Costituzione, il quale, in tema di notifica degli atti tributari, trova piena incarnazione nell'art. 6 della Legge n. 212/2000, norma che esordisce statuendo che dev'esser assicurata "l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati", principio che - argomenta la Suprema Corte - "par-

(18) L'art. 140 c.p.c. impone la spedizione di una raccomandata a/r, la c.d. CAD, consequenziale al deposito dell'atto notificando nella casa del Comune, quale indefettibile incombente ai fini del perfezionamento della notifica. Per un approfondimento sulla tematica, si vedano M. Bruzzone, "La notifica è giuridicamente inesistente senza la 'raccomandata informativa'", in *Corr. Trib.*, n. 6/2015, pag. 460 ss.; Id., "È incostituzio-

nale la disciplina sulla notifica agli irreperibili", *ivi* n. 11/2010, pag. 870 ss.; C. Glendi, "La Costituzione riscrive (almeno in parte) l'art. 140 c.p.c.", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 3/2010, pag. 189.

(19) Disciplina consimile è positivizzata, per le notifiche a mezzo posta, dall'art. 8, Legge n. 890/1982.

(20) In termini, *ex multis*, Cass., 13 gennaio 2015, n. 1205.



tecipa dei canoni di collaborazione, cooperazione e buona fede in cui trova esplicitazione l'intera logica sottesa allo statuto" (21).

*De iure condendo*, non resta che auspicare che il giudice di merito interpreti il nuovo istituto

della notificazione telematica, secondo l'accezione più costituzionalmente orientata e, conseguentemente, rispettosa dei principi espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente.

## LA SENTENZA

Commissione tributaria provinciale di Savona, Sez. I, Sent. 10 febbraio 2017 (26 gennaio 2017), n. 100 - Pres. Zerilli - Rel. Botteri

### ■ Nullità della notifica via PEC dell'intimazione di pagamento

**È nulla la notifica a mezzo PEC della intimazione di pagamento carente delle procedure atte a garantirne la genuina paternità, nonché mancante della firma informativa e/o digitale e non rispondente a criteri di univocità ed immodificabilità, giacché in questi casi non è sufficientemente garantito il valore di certezza e di corrispondenza.**

#### Svolgimento del processo

Trattasi di ricorso avverso intimazione di pagamento emessa da Equitalia, stante la quale, la società ricorrente chiede l'annullamento di alcune cartelle richiamate nell'intimazione di pagamento asserendo che le medesime non sono mai state notificate.

Con memoria successiva la Società ricorrente invoca la nullità della intimazione di pagamento in quanto notificata via PEC.

A supporto di detta tesi produce una relazione tecnica che attesterebbe che la notifica via PEC non avrebbe garantito il valore di certezza e corrispondenza e sarebbe oltretutto mancante della firma digitale.

La precedente udienza è stata rinviata su richiesta della Società che avrebbe inoltrato domanda di transazione fiscale ai sensi dei D.Lgs. n. 169 del 2007.

All'udienza del 15/11/2016 il Collegio si è riservato la decisione.

#### Motivi della decisione

La Commissione esaminati gli atti ritiene che il ricorso debba essere parzialmente accolto.

Le cartelle esattoriali di cui si chiede l'annullamento, asserendo la mancata notifica delle medesime, in realtà, come dimostrato da Equitalia sono state regolarmente notificate tramite il servizio postale ai sensi dell'art. 26, D.P.R. n. 602 del 1973 o tramite PEC. Detta eccezione deve pertanto essere rigettata.

Sull'annullamento dell'intimazione di pagamento, stante il fatto che la materia trattata è stata recente-

mente introdotta e non vi è giurisprudenza univoca a tal riguardo, questa Commissione ritiene che nel caso in esame la Società, abbia con una perizia tecnica seppur di parte, attestato che "dall'esame dei documenti inviati via PEC da Equitalia Nord spa, scrupolosamente analizzati, si conclude che gli stessi sono del tutto carenti di quelle procedure atte a garantirne la genuina paternità, nonché mancanti della firma informatica e/o digitale, e non rispondenti a criteri di univocità ed immodificabilità, per cui non garantiscono il valore di certezza e corrispondenza, peraltro confortato dall'attestazione di conformità, del tutto assente, invece previsti indefettibilmente dalle disposizioni normative sopra richiamate" (per quanto concerne la firma digitale vedasi quanto previsto dalla Legge n. 59 del 1997, dal Decreto di attuazione n. 513 del 1997 poi confluito nel Decreto n. 445 del 2000, dal Decreto Presidenziale del febbraio 1999 modificato ed integrato dal D.P.C.M. 13 gennaio 2004, nonché dalla Direttiva 1999/93/CE recepita in Italia dal D.Lgs. n. 10 del 23 gennaio 2002 e dal regolamento di attuazione D.P.R. n. 137 del 7 aprile 2003).

L'argomento relativo alla firma digitale e dei requisiti informatici è stato da ultimo ben dettagliato nella Deliberazione n. 45 del 21 maggio 2009 da parte del Centro Nazionale informatica nella Pubblica amministrazione nonché dal Decreto del Presidente del Consiglio del 22 febbraio 2013.

Stante le conclusioni della relazione tecnica, avverso la quale Equitalia nulla eccepisce, si ritiene di annul-

(21) Cfr. Cass., 16 marzo 2011, n. 6114.

lare l'intimazione di pagamento per nullità della notifica.

Stante la natura della controversia e la reciproca parziale soccombenza, si giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

A scioglimento della riserva, in parziale accoglimento del ricorso, annulla la sola intimazione di pagamento. Conferma nel resto. Spese compensate.

## LA SENTENZA

Commissione tributaria provinciale di Roma, Sez. XIII, Sent. 26 gennaio 2017 (14 dicembre 2016), n. 1715 - Pres. Santoro - Rel. Marugj

### ■ Attestazione della validità della notifica via PEC delle cartelle di pagamento

**La validità della notifica a mezzo PEC delle cartelle di pagamento, consentita ex art. 26, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, è attestata dalla ricezione di una ricevuta di accettazione firmata dal gestore del mittente e da una ricevuta di consegna del messaggio nella casella del destinatario, inoltrata al mittente dal gestore della PEC del destinatario, costituente prova legale della consegna. Di talché i file delle suddette ricevute di accettazione e consegna costituiscono documenti idonei a comprovare l'avvenuta ricezione, da parte del contribuente, della cartella di pagamento ad esso notificata a mezzo PEC. Tale prova non può ritenersi, invece, raggiunta laddove in giudizio vengano prodotte, in luogo dei richiamati documenti informatici in originale, solo le stampe di dette ricevute, in quanto non idonee a comprovare quale atto è stato effettivamente allegato al messaggio originale inviato al destinatario, perché trattasi di semplici fogli di carta dai quali non è possibile in alcun modo riconoscere l'origine; tali stampe in effetti possono essere artatamente create attraverso programmi di redazione testo oppure di foto ritocco.**

### Svolgimento del processo

In data 10.03.2016 veniva notificata alla ricorrente sig. ra (...) nella qualità di rappresentante legale *pro tempore* della società (...) l'intimazione di pagamento n. (...) dell'importo complessivo di euro 241.428,76, emessa da Equitalia SUD sulla base di otto cartelle di pagamento e di due avvisi di addebito, asseritamente notificati ad essa sottesi afferenti a tributi vari compresi interessi e sanzioni nonché a crediti INAIL e INPS.

Le anzidette cartelle di pagamento scaturivano da somme iscritte a ruolo dai vari Enti impositori (Direzione Provinciale di Roma, Camera di Commerci INAIL e INPS) per il mancato pagamento delle somme dovute per crediti innanzi indicati da parte della suddetta Società ricorrente debitrice.

La nominata società (...) con sede legale in R. in via J. N. 18, in persona del legale rappresentante *pro tempore* sig. ra (...) rappresentata e difesa dal dott. B. T., con studio sito in C. (...) in via (...) e ivi elettivamente domiciliata, propone ricorso, con istanza di trattazione della controversia in udienza pubblica, nei confronti di Equitalia SUD, avverso l'intimazione di pagamento innanzi indicata e le cartelle di pagamento sottese n. (...) dell'importo di euro 44.946,17, n. (...) dell'importo di euro 36.068,61 e n. (...) dell'importo

di euro 83.219,53 per un totale complessivo di euro 190.394,63, per le motivazioni che seguono:

- 1) inesistenza dell'intimazione di pagamento impugnata per irregolare notifica delle cartelle pagamento ad essa sottese: le suddette cartelle di pagamento non sono state ritualmente notificate, per cui sussiste una palese violazione della normativa sulla notificazione che costituisce uno strumento essenziale ed indispensabile finalizzato a portare riconoscenza del destinatario l'atto da notificare; l'intimazione impugnata deve pertanto considerarsi nulla, in quanto non precedute dalla necessaria notifica degli atti presupposti costituiti dalle cartelle di pagamento (Sez. Un. Cassazione n. 5791/2008 e n. 16412/2007);
- 2) nullità della notifica in quanto l'intimazione di pagamento è priva della relativa relata di notifica: la notifica è stata eseguita senza la compilazione della relativa relata con conseguente violazione di legge;
- 3) invalidità dei ruoli che seguono per nullità di sottoscrizione: ruolo n. 2014/250645 afferente alla cartella n. (...), ruolo n. 2014/251711 afferente alla cartella n. (...) e ruolo n. 2014/251992 afferente alla cartella n. (...); i ruoli sono stati resi esecutivi da funzionari dell'Agenzia delle entrate sprovvisti della qualifica di dirigente, la cui delega rilasciata dal capo Uffi-

cio è invalida essendo impersonale e “*ratione officii*” (Cassaz. 22803/2015);

4) nullità dell'intimazione per difetto di motivazione per mancata allegazione delle cartelle di pagamento richiamate: l'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente prevede l'obbligo di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a fondamento della decisione dell'Amministrazione nonché, qualora nella motivazione si faccia riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama; la mancata allegazione delle cartelle di pagamento indicate nell'intimazione dà luogo ad un difetto di motivazione, che ne determina la nullità della stessa; non è sufficiente che il documento richiamato sia semplicemente conoscibile dal contribuente (Cassaz. n. 1825/2010).

Alla luce delle suddette eccezioni la ricorrente chiede alla Commissione di annullare l'intimazione di pagamento impugnata.

Equitalia Servizi di riscossione, succeduta a Equitalia sud, per atto di fusione e incorporazione dal 1° luglio 2016, per atto del notaio (...) di Roma del 17 giugno n. 41564/23400, costituitasi in giudizio in persona del Direttore Regionale Lazio dott. S.F., rappresenta e difesa dall'Avv. (...), con studio sito in Frosinone Corso della Repubblica 7 ed ivi elettivamente domiciliata, formula le controdeduzioni che seguono:

A) in via preliminare sussiste la tempestività della propria costituzione in giudizio, stante la non perentorietà del termine previsto dall'art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992; (Cassaz. n. 16119/2007); già in precedenza il giudice di legittimità aveva affermato che la costituzione in giudizio del resistente, avvenuta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso, non può portare a nessuna conseguenza sfavorevole nei confronti della resistente medesima (Cassaz. n. 18962/2005, n. 7329/2003);

B) infondatezza sull'eccepita carenza di motivazione, in quanto il comma 2 dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 non prevede alcun obbligo per il Concessionario di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche sottese all'iscrizione a ruolo delle somme richieste, né di allegare copia degli atti richiamati in motivazione; quest'ultimo obbligo è previsto per gli atti dell'Amministrazione finanziaria ai sensi del comma 1 del citato art. 7, Legge n. 212 del 2000, non estensibile al concessionario, non essendo prescritto dal successivo comma 2 riferito oltre che all'Amministrazione finanziaria anche al concessionario;

C) contrariamente a quanto dedotto dalla ricorrente le tre cartelle di pagamento impugnature n. (...), (...) e

(...) sono state regolarmente notificate ai sensi dell'art. 26 comma 2 del D.P.R. n. 602 del 1973 mediante messaggi di posta elettronica certificata recapitati rispettivamente in data 21.03.2014, 06.08.2014 e 12.11.2014; in particolare la notifica degli atti di riscossione a mezzo posta elettronica, prevista dal citato art. 26, D.P.R. n. 602 del 1973, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973, può avvenire con le modalità di cui al D.P.R. n. 68 del 2005 a mezzo P.E.C. all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge non applicandosi l'art. 149-bis del c.p.c., né tantomeno la Legge n. 53 del 1994.

In virtù delle richiamate controdeduzioni Equitalia chiede alla Commissione, previo rigetto della domanda cautelare, di respingere il ricorso della società contribuente in quanto infondato per gli esposti motivi con vittoria delle spese di lite.

La ricorrente ha presentato memorie in risposta alle controdeduzioni, evidenziando quanto segue:

a) sul primo punto relativo alla tardiva costituzione non è consentito di prendere in considerazione, in applicazione dell'art. 115 c.p.c., le eccezioni e le controdeduzioni di Equitalia; ciò in quanto secondo il giudice di legittimità (nn 21212/2007, 13331/2009, 8039/2008, 21059/2007) la costituzione in giudizio del resistente oltre i sessanta giorni dalla notifica del ricorso “non importa l'inammissibilità della costituzione medesima, ma la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa”;

b) in relazione al secondo punto concernente il difetto di motivazione il comma 1 dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000, che prevede la necessità per gli atti dell'Amministrazione finanziaria di indicare i presupposti e le ragioni di diritto posti a fondamento della decisione dell'Amministrazione con l'obbligo di allegare gli atti in essa richiamati, costituisce “un corollario imprescindibile del diritto di difesa del contribuente tutelato dall'art. 24 Costituz.”; pertanto l'obbligo della motivazione di cui all'art. 3 della Legge n. 241 del 1990 e dell'allegazione degli atti richiamati dai relativi provvedimenti deve ritenersi applicabile anche agli atti emessi dal Concessionario (Cassaz. n. 18415/2005);

c) in merito al terzo punto relativo alla irregolarità della notifica delle cartelle di pagamento sottese all'intimazione impugnata rileva:

- i documenti prodotti (messaggi mail indirizzati alla casella PEC), in quanto copie semplici e sprovviste di conformità all'originale, la cui attestazione deve essere redatta da uno dei soggetti previsti dagli artt.

357 e 358 c.p.c., costituiscono oggetto di disconoscimento;

-mancato deposito della documentazione richiesta dalla normativa che regola il procedimento della notifica a mezzo PEC (L. n. 53 del 1994 modificata dall'art. 16-*quater* del D.L. n. 179 del 2012 artt. 18 e 19 del D.M. n. 44 del 2011, e del D.L. n. 90 del 2014) costituita dal messaggio PEC di invio della notificazione nonché della ricevuta di accettazione; inoltre "oltre ai due messaggi prodotti in atti anche le cartelle di pagamento sono tutti privi di qualsiasi attestazione di conformità";

- l'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973 dispone che deve essere notificato un documento informatico e non una copia informatica di un documento cartaceo; in sostanza la precitata disposizione ha espressamente escluso che, per le cartelle di pagamento, possa essere notificata una copia informatica del documento cartaceo e non il documento informatico.

All'Udienza del 3 ottobre 2016, giusta ordinanza di pari data, in virtù dell'eccezione della ricorrente sulla rilevata insufficienza della produzione documentale depositata dalla resistente sulla regolarità della notifica delle cartelle di pagamento, Equitalia è stata invitata a depositare entro il 30 novembre 2016 presso la segreteria della Commissione le stampe cartacee del messaggio PEC di invio della notificazione delle tre cartelle esattoriali anzidette con tutti gli atti allegati, con relativa attestazione di conformità sia della ricevuta di accettazione, sia della ricevuta di avvenuta consegna dei richiamati messaggi.

### Motivi della decisione

Il ricorso è deve essere accolto per il motivo di cui al punto primo del ricorso relativo alla irregolarità delle cartelle di pagamento sottese all'intimazione impugnata, restando assorbiti i restanti motivi.

Si precisa che la società Equitalia ha provveduto alla notificazione delle cartelle di pagamento sottese alle intimazioni impugate tramite posta elettronica certificata.

A seguito della eccezione sollevata dalla ricorrente di cui al punto primo del ricorso in ordine alla irregolare notificazione delle citate cartelle di pagamento, Equitalia nell'evidenziare la regolarità della suddetta notificazione, ha depositato una stampa cartacea della ricevuta di consegna del messaggio PEC, al fine di comprovare l'avvenuta corretta ricezione del messaggio di posta elettronica da parte della destinataria società ricorrente.

In particolare Equitalia ha depositato in giudizio unicamente copia cartacea (che asseritamente avrebbe contenuto la prova della regolare avvenuta notifica via PEC) sia di due documenti attestanti, tra l'altro, l'uno che in data 21 marzo 2014 è stato inviato mediante posta elettronica alla (...) @ FEC.IT la cartella di pagamento n. (...) e il secondo la ricevuta di avvenuta consegna del messaggio indirizzato alla suddetta società, sia di un ulteriore documento attestante, tra l'altro, l'invio mediante posta elettronica in data 6 agosto 2014 alla (...) @ PEC.IT la cartella di pagamento n. (...).

Non risultano, altresì, acquisite agli atti le copie cartacee indicate con la citata ordinanza corredate dalle rispettive attestazioni di conformità.

Per quanto attiene alla notifica della PEC nel processo tributario si evidenzia che la materia è disciplinata dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui la notifica delle cartelle di pagamento può avvenire con le modalità di cui al Decreto del D.P.R. n. 68 del 2005 a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge, non applicandosi l'art. 149-*bis* del c.p.c., con conseguente esclusione della Legge n. 53 del 1994. Più segnatamente il citato D.P.R. n. 68 del 2005 dispone che vengano certificate dai gestori di posta elettronica accreditati, le fasi fondamentali dell'invio dei documenti quali l'invio e la ricezione. In particolare con il servizio di posta elettronica il mittente inoltra il messaggio al proprio gestore PEC che, dopo averne verificato la conformità lo invia al gestore della PEC del destinatario. Successivamente al mittente verrà recapitata una ricevuta di accettazione firmata dal proprio gestore, sempre che il messaggio sia correttamente acquisito dal sistema; in caso contrario riceverà un avviso di non accettazione contenente apposita motivazione della mancata accettazione. Il gestore della PEC del destinatario a sua volta recapiterà il messaggio nella casella dello stesso, notificando l'avvenuta operazione al mittente tramite una ricevuta di consegna, che costituisce prova legale della (o mancata) consegna. Conseguentemente la validità della notifica a mezzo PEC è attestata rispettivamente dalla ricevuta dell'accettazione e da quella dell'avvenuta consegna. Da quanto rappresentato emerge che i *file* delle suddette ricevute di accettazione e consegna sono da ritenere documenti idonei a comprovare l'avvenuta ricezione della cartella esattoriale notificata via PEC; mentre nel caso in cui vengono prodotte in giudizio, anziché i richiamati documenti informatici in originale, solo le stampe di dette ricevute, la relativa notifica PEC non può dirsi rego-

lare, sia perché non sono in grado di comprovare quale atto effettivamente sia stato effettivamente allegato al messaggio originale inviato al destinatario sia perché trattasi di semplici fogli di carta dai quali non è possibile in alcun modo riconoscere l'origine. A tal riguardo le suddette stampe in effetti ben potrebbero essere artatamente creati attraverso programmi di redazione testo oppure di foto ritocco.

In conclusione Equitalia nella fattispecie per comprovare la regolarità della notifica delle cartelle di pagamento sottese all'intimazione impugnata avrebbe dovuto depositare in giudizio i *file* digitali delle richiamate ricevute di accettazione e di consegna ovvero corredare le relative stampe munite dell'attestazione di conformità come richiesto dalla citata ordinanza.

Alla luce delle richiamate motivazioni, stanti da una parte l'espreso disconoscimento delle stampe prodotte da Equitalia relative alle notifiche effettuate e dal-

l'altra la mancata attestazione di conformità delle stampe stesse ai corrispondenti *file* originali, la notifica delle menzionate cartelle n (...) dell'importo di euro 44.946,17, n. (...) dell'importo di euro 36.068,61 e n. (...) sottese all'intimazione impugnata non può ritenersi regolare.

La mancata rituale notifica delle suddette cartelle non può che determinare la nullità dell'intimazione impugnata ad essa sottese con conseguente annullamento di quest'ultima.

La complessità e la particolarità della materia trattata giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Compensa le spese.

## RIVISTE

### Cooperative e Enti non profit

Mensile di approfondimento su fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Comitato di Redazione: L. Macrì, G.M. Colombo

**Cooperative e Enti non profit** è la nuova Rivista dedicata a cooperative, consorzi e non profit.

Un aiuto concreto, al **professionista** e agli **operatori**, per seguire e **approfondire** tutte le tematiche di interesse dell'«economia sociale» e trovare le **soluzioni** alle problematiche **civilistiche, fiscali, contabili, previdenziali** e **giuslavoristiche** del settore.

La Rivista coniuga al **rigore scientifico** degli **interventi** d'autore l'**operatività** garantita dall'analisi delle novità, degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili, dei modelli, attraverso un'**impostazione grafica chiara**, ricca di **tabelle** e **schemi riassuntivi**.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore dell'«economia sociale».

L'abbonamento comprende:  
– 2 Pocket e 2 e-book su temi di attualità

Supporto: web, tablet

**Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@ipsoa.it](mailto:info.commerciali@ipsoa.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **shop.wki.it/rivistacooperative**

