



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI PALERMO

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	LO MANTO	VINCENZA	Presidente
<input type="checkbox"/>	PIRAINO	ANGELO	Relatore
<input type="checkbox"/>	NICOLOSI	EMANUELE	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1310/2016  
depositato il 14/04/2016

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 29620150054151210 IRES-ALTRO 2012  
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 29620150054151210 IVA-ALTRO 2012  
contro:

AG. RISCOSSIONE PALERMO RISCOSSIONE SICILIA S.P.A.

**difeso da:**  
FERRARO DIEGO  
AVVOCATO  
VIA LUDOVICO ARIOSTO N.34 90144 PALERMO

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**  
FERRARI CARLO  
DR.  
VIA EDMONDO DE AMICIS 74 95125 CATANIA CT

**difeso da:**  
PORRETTO VITO  
DR.  
VIA VILLA HELOISE 21 90143 PALERMO PA

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1310/2016

UDIENZA DEL

19/01/2017 ore 09:30

N° 798-03-17

PRONUNCIATA IL:

19-GEN-2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

03-FEB-2017

Il Segretario

Il Segretario della 3ª Sezione  
Caponetti Giuseppe

## FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in data 14/4/2016 e notificato in data 24/3/2016 la società \_\_\_\_\_, in persona del suo legale rappresentante pro tempore, sig.ra \_\_\_\_\_ ha impugnato la cartella esattoriale n. 296 2015 0054151210000 – anno di imposta 2012 ed il ruolo n. 2015/250728 da essa portato, notificatagli in data 27/1/2016 con la quale è stato ingiunto alla predetta società il pagamento della somma di euro 28.595,91 comprensivo di interessi, sanzioni pecuniarie ed aggi a titolo di omesso versamento IRES ed IVA, convenendo in giudizio la \_\_\_\_\_ A sostegno dell'opposizione ha eccepito l'inesistenza giuridica della notifica della cartella di pagamento, in quanto effettuata a mezzo pec, il difetto e/o la invalidità della sottoscrizione del ruolo, l'omessa notificazione della comunicazione di irregolarità, il difetto di motivazione della cartella e l'inesistenza giuridica della pretesa tributaria.

Ha chiesto, pertanto, previa sospensione, l'annullamento della cartella esattoriale oggetto di impugnazione.

Con controdeduzioni depositate in data 7/10/2016 si è costituita in giudizio la \_\_\_\_\_ quale agente del servizio di riscossione dei tributi per la provincia di Palermo rilevando la regolarità della notifica della cartella esattoriale a mezzo pec in quanto regolarmente notificata ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973, l'imputabilità all'ente impositore, non chiamato in giudizio, delle eccezioni riguardanti il difetto e/o la invalidità della sottoscrizione del ruolo, della omessa notificazione della comunicazione di irregolarità ed alla inesistenza della pretesa tributaria, nonché l'adeguatezza della motivazione fornita "*per relationem*".

In assenza di attività istruttoria, all'odierna udienza, sentito il relatore, la causa è stata posta in decisione.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Va, preliminarmente, esaminata l'eccezione proposta dalla parte ricorrente avente ad oggetto la dedotta inesistenza della notifica della cartella esattoriale oggetto di impugnazione, in quanto effettuata a mezzo posta elettronica certificata.

L'agente del servizio di riscossione dei tributi per la provincia di Palermo, costituendosi in giudizio, non ha contestato la circostanza storica che l'atto oggetto del presente giudizio sia stato notificato al contribuente a mezzo PEC, invece delle modalità tradizionali di notifica.

Nel caso per cui si controverte l'Agente della Riscossione ha provveduto a notificare, peraltro in data antecedente il 1 giugno 2016, tramite PEC un documento formato a seguito di digitalizzazione dell'originale cartacco, e, dunque, una copia informatica di un documento analogico ai sensi dell'art. 22 del D. Lgs. N. 82 del 2005 (recante il Codice dell'Amministrazione Digitale).

Al riguardo va precisato che, trattandosi di documento formato e trasmesso in data 27/1/2016 alla fattispecie oggetto del presente giudizio deve trovare applicazione il disposto dell'art. 22 del citato codice nel testo precedente le modifiche apportate dal D.Lgs. 26 agosto 2016, n. 179, che recitava:

*« 1. I documenti informatici contenenti copia di atti pubblici, scritture private e documenti in genere, compresi gli atti e documenti amministrativi di ogni tipo formati in origine su supporto analogico, spediti o rilasciati dai depositari pubblici autorizzati e dai pubblici ufficiali, hanno piena efficacia, ai sensi degli articoli 2714 e 2715 del codice civile, se ad essi è apposta o associata, da parte di colui che li spedisce o rilascia, una firma digitale o altra firma elettronica qualificata. La loro esibizione e produzione sostituisce quella dell'originale.*

*2. Le copie per immagine su supporto informatico 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, con dichiarazione allegata al documento informatico e asseverata secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71. (149)*

*3. Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle regole tecniche di cui all'articolo 71 hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta. (149)»*,

Nel caso in esame il concessionario per la riscossione non ha espressamente contestato, e dunque ha ammesso, che il documento trasmesso consiste in una copia per immagine (in formato portable document format – pdf) priva di firma digitale o di altra firma elettronica qualificata, dunque deve trovare applicazione il disposto dell'art. 22, comma 3, secondo il quale tale copia ha la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui è tratta se la conformità al predetto originale non è espressamente disconosciuta.

Nelle pur diffuse difese della parte ricorrente non si rinviene né una espressa contestazione circa il mancato rispetto delle regole tecniche previste dall'art. 71 CAD, né un espresso disconoscimento della conformità della copia trasmessa rispetto all'originale cartaceo, dunque alla copia per immagine trasmessa va riconosciuta la stessa efficacia probatoria del documento cartaceo originale.

Con riferimento, poi, alle modalità di notifica va evidenziato che nel caso oggetto del presente giudizio deve trovare applicazione il testo previgente dell'articolo 26, comma 2, del D.P.R. 602/1973, quale risultante dalle modifiche apportate dall'art. 14, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, a mente del quale «*La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, la notifica avviene esclusivamente con tali modalità, all'indirizzo risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). All'Agente della riscossione è consentita la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile. Se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido e attivo, la notificazione deve eseguirsi, mediante deposito dell'atto presso gli uffici della Camera di Commercio competente per territorio e pubblicazione del relativo avviso sul sito informatico della medesima, dandone notizia allo stesso destinatario per raccomandata con avviso di ricevimento, senza ulteriori adempimenti a carico dell'agente della riscossione. Analogamente si procede, quando la casella di posta elettronica risulta satura anche dopo un secondo*

*tentativo di notifica, da effettuarsi decorsi almeno quindici giorni dal primo invio. Per le persone fisiche intestatarie di una casella di posta elettronica certificata, che ne facciano comunque richiesta, la notifica è eseguita esclusivamente con tali modalità all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta stessa, ovvero a quello successivamente comunicato all'Agente della riscossione all'indirizzo di posta elettronica risultante dall'indice degli indirizzi delle pubbliche amministrazioni istituito ai sensi dell'articolo 57-bis del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 82».*

Va, preliminarmente, rilevato che anche laddove si accedesse all'interpretazione di detta disposizione propugnata dalla parte ricorrente, secondo la quale alla espressa previsione di inapplicabilità dell'art. 149-bis c.p.c. conseguirebbe che non possa farsi applicazione della disposizione contenuta nella norma codicistica in questione che consente l'estrazione di copia informatica del documento cartaceo, in ogni caso dal fatto che sia stata notificata al contribuente una copia della cartella esattoriale, invece dell'originale informatico, deriverebbe la nullità della notifica e non la sua radicale inesistenza, non trattandosi di formalità talmente essenziale da determinare l'assoluta inidoneità della notifica a raggiungere il suo scopo.

Da ciò consegue che la tempestiva proposizione del ricorso avverso tale cartella comporterebbe la sanatoria della nullità della notificazione per il raggiungimento dello scopo del procedimento sanzionatorio in ipotesi viziato.

Nel caso in questione, tuttavia, per mera completezza di esposizione, non può nemmeno ritenersi sussistere alcuna nullità.

Ai sensi dell'art. 45 del D. Lgs. N. 82 del 2005 (recante il Codice dell'Amministrazione Digitale) *“il documento informatico trasmesso per via telematica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore”.*

Tale disposizione è pienamente coerente con il dettato normativo in materia di notifica a mezzo posta elettronica dell'ordinamento processuale civile e con i principi dettati in materia di notifica dalla Corte Costituzionale, circa la legittimità delle forme di notificazione che prevedono che l'atto pervenga nella concreta sfera di conoscibilità del destinatario. Entro tale sfera deve ritenersi certamente ricompresa anche la casella di posta elettronica del destinatario, incumbendo su quest'ultimo l'onere di controllarne il contenuto con la dovuta diligenza.

Il successivo art. 48 del medesimo codice dell'amministrazione digitale precisa, inoltre, che *“1. La trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, o mediante altre soluzioni tecnologiche adottate ai sensi dell'articolo 71.*

*2. La trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta.”*

Alla luce di tale disposizione, di ordine generale, può ben ritenersi che la trasmissione dell'atto impositivo a mezzo PEC equivalga, a tutti gli effetti, alla sua notificazione per mezzo della posta.

La ragion d'essere della originaria previsione dell'inapplicabilità dell'art. 149-bis c.p.c., poi trova la sua ragion d'essere per un verso nell'attribuzione in favore dell'ente impositore e del concessionario alla riscossione del potere di procedere direttamente alla notifica, senza

l'obbligatorio intervento dell'ufficiale giudiziario, e, per altro verso, nella circostanza che l'art. 149-bis c.p.c. consente la notifica a tutti gli indirizzi di posta elettronica certificata pubblicati in pubblici elenchi, e non soltanto agli indirizzi pubblicati nello specifico elenco di cui all'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), come previsto dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. 602/1973.

Né può ritenersi che la circostanza della mancata sottoscrizione digitale dell'atto trasmesso telematicamente lo privi delle caratteristiche di immodificabilità e di sicurezza della comunicazione, giacché le disposizioni del D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68 e le specifiche tecniche sancite dal Decreto Ministeriale 2 novembre 2005 che regolamentano il servizio di posta elettronica certificata, prevedono espressamente che il messaggio trasmesso venga "imbustato" in un altro messaggio, chiamato "busta di trasporto" che il gestore provvede a firmare digitalmente, operazione questa strettamente funzionale a certificare l'invio e la consegna del messaggio e a garantirne l'immodificabilità da parte di terzi.

In base alla citata normativa, poi, il gestore di posta elettronica certificata del destinatario riceve la "busta" e controlla la validità della firma del gestore del mittente e la validità del messaggio, quindi, a seguito dell'esito positivo di tutti i controlli, procede ad inviare una ricevuta di presa in carico al gestore del mittente, a sottoscrivere digitalmente, a sua volta, il messaggio ricevuto e a recapitarlo nella casella di posta elettronica del destinatario. All'esito di tale consegna procede, quindi, ad inviare una ricevuta di avvenuta consegna alla casella del mittente.

A ciascuna trasmissione, infine, è apposto un unico riferimento temporale, mediante lo strumento informatico della marca temporale, che garantisce con certezza un riferimento temporale pienamente opponibile ai terzi del momento di esecuzione della trasmissione (art. 9 D.M. 2/11/2005).

Appare evidente che la struttura sia tecnica che normativa del sistema di posta elettronica certificata è stata ideata allo specifico fine di dare piena garanzia delle caratteristiche di immodificabilità, sicurezza e totale tracciabilità della comunicazione, garantendo l'identificazione del mittente e del destinatario, la immodificabilità del contenuto della comunicazione e la assoluta trasparenza di tutti i passaggi del procedimento di consegna.

Non può, infine, condividersi l'assunto della parte ricorrente secondo il quale la cartella esattoriale oggetto di impugnazione dovrebbe considerarsi inesistente in quanto priva di firma digitale.

La cartella in questione, in quanto documento trasmesso a mezzo di posta elettronica, e dunque mediante un sistema che impone l'autenticazione dell'utente con credenziali di accesso (username e password) integra un documento sottoscritto con firma elettronica semplice, secondo la definizione di cui all'art. 1, lett. q) del Codice dell'Amministrazione Digitale (D. Lgs. N. 82 del 2005) applicabile *ratione temporis*, di tal che ai sensi dell'art. 21 del medesimo codice (anch'esso nel testo applicabile *ratione temporis*) tale documento è liberamente valutabile in giudizio sia in relazione al soddisfacimento del requisito della forma scritta, sia con riferimento alla valenza probatoria.

Nel caso di specie la parte ricorrente non ha fornito alcun valido elemento che consenta a questa Commissione Tributaria di dubitare della genuinità del documento in questione, il quale va, pertanto, ritenuto pienamente valido ai fini del presente giudizio.

Differenti conclusioni si impongono, invece, con riferimento agli ulteriori motivi di opposizione, ed in particolar modo relativamente all'assenza di qualifica in capo al soggetto sottoscrittore del ruolo, all'inesistenza di una valida delega laddove il ruolo sia stato sottoscritto da funzionario diverso dal direttore dell'ufficio e il mancato invio dell'avviso bonario richiesto dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Sebbene con tali motivi di impugnazione la società ricorrente abbia fatto valere motivi di opposizione relativi alla legittimità della pretesa tributaria devono trovare applicazione i principi dettati dalla Corte di Cassazione con la nota sentenza a Sez. Un. n. 16412 del 25/07/2007, in relazione alla legittimazione passiva dell'agente del servizio di riscossione dei tributi anche con riferimento ai vizi sostanziali della pretesa tributaria.

Al riguardo va rammentato, infatti, che ai sensi del D.P.R. n. 43 del 1988, art. 40, prima, e del D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 39, poi, *«il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite»*, di tal che se l'azione del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria a mezzo dell'impugnazione dell'avviso di mora è svolta nei confronti del concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito.

Come chiarito dalla citata pronuncia, il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario il legittimato passivo, invece che nell'ente titolare del credito tributario, non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio.

Principi, questi, enunciati dalla citata pronuncia anche con riferimento a fattispecie in cui il contribuente, a fondamento dell'impugnazione dell'atto consequenziale, abbia dedotto l'omessa notificazione dell'atto presupposto, trattandosi di un vizio procedurale che, incidendo sulla sequenza procedimentale stabilita dalla legge a garanzia del contribuente, determina l'illegittimità dell'intero processo di formazione della pretesa tributaria, e ridonda, pertanto, sulla stessa sussistenza della pretesa tributaria, potendone determinare la eventuale decadenza.

Il principio di responsabilità dettato dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112 del 1999, esclude, poi, che il Giudice debba ordinare *ex officio* l'integrazione del contraddittorio, in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore (così Cass. Sez. Un. n. 16412 del 25/07/2007 cit. e, ad essa conformi, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 21220 del 28/11/2012 e Sez. 5, Sentenza n. 13082 del 15/06/2011).

Nel caso di specie la società concessionaria del servizio di riscossione dei tributi non ha richiesto la chiamata in giudizio dell'amministrazione finanziaria titolare del credito tributario di tal

che deve ritenersi che gravi su quest'ultima l'onere della prova circa la regolarità del procedimento volto alla formazione della pretesa tributaria.

Venendo all'esame delle censure di merito relative alla legittimità della pretesa tributaria azionata non può trovare accoglimento l'eccezione relativa all'omesso invio della comunicazione prevista dall'articolo 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973.

Nel caso di specie, infatti, dall'esame della cartella esattoriale oggetto di opposizione si ricava che le somme iscritte a ruolo sono state richieste non sulla base della liquidazione dell'imposta in esito al controllo della dichiarazione secondo procedure automatizzate, né sulla base di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Al contrario, il loro pagamento è stato ingiunto unicamente in virtù dell'omesso versamento da parte del contribuente delle somme dovute in virtù della stessa dichiarazione dal medesimo trasmessa.

In proposito questa commissione tributaria ritiene di dover pienamente condividere l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, peraltro citato dalla stessa difesa di parte ricorrente, secondo il quale *«in caso di liquidazione delle imposte in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate occorre l'instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo soltanto qualora emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, mentre se il versamento di quanto dovuto sia tardivo l'amministrazione non ha l'obbligo di inviare comunicazione di irregolarità al contribuente»* (così Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12023 del 10/06/2015).

Va, viceversa, accolto il diverso motivo di ricorso con il quale si censura l'assenza di sottoscrizione del ruolo ovvero la circostanza che tale sottoscrizione troverebbe da funzionario privo della necessaria qualifica.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha chiarito che *«in base all' art. 42 dpr 600/1973 l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. A seguito della evoluzione legislativa ed ordinamentale sono oggi "impiegati della carriera direttiva" ai sensi dell'art. 42 dpr 600/1973 i "funzionari della terza area" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005 (art. 17). E -in base al principio della tassatività delle cause di nullità degli atti tributari- non occorre, ai meri fini della validità dell'atto, che i funzionari deleganti e delegati possiedano la qualifica di dirigente, ancorché essa sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. Ove il contribuente contesti - anche in forma generica- la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto, è onere della Amministrazione, che ha immediato e facile accesso ai propri dati, fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato.»* (così Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22800 del 09/11/2015).

Nel caso di specie a fronte di specifica contestazione da parte della società ricorrente, la parte resistente non ha ottemperato l'onere della prova sulla medesima incumbente, di tal che il ricorso proposto va accolto.

In ragione della novità della questione trattata in merito alla validità della notifica a mezzo PEC, oggetto di orientamenti giurisprudenziali non ancora consolidatisi, sussistono i presupposti per la integrale compensazione delle spese di lite tra le parti.

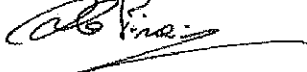
P.Q.M

La Commissione Tributaria, nel contraddittorio tra le parti, definitivamente pronunciando:

- accoglie il ricorso, annulla la cartella esattoriale n. 296 2015 0054151210000 e dichiara integralmente compensate tra le parti le spese processuali.

Così deciso in Palermo nella camera di consiglio della terza sezione della Commissione Tributaria Provinciale in data 19/1/2016

Il Giudice est.



Il Presidente

