



PROCURA GENERALE
della Corte di cassazione

V Sezione Tributaria
Udienza Pubblica del 4 giugno 2021

Ricorso R.G. n. 10954/2018; n. 23 del Ruolo
Rel. Cons. R. Martorelli

Ricorrente:

Controcorrenti: Agenzia delle Entrate;

Conclusioni del P.M. ex art. 23, comma 8-bis, d.l. n. 137 del 2020,
inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020

IL SOSTITUTO PROCURATORE GENERALE

Stanislao De Matteis

Letti gli atti,

osserva

1. – La parte contribuente proponeva ricorso avverso una cartella di pagamento notificata a mezzo PEC.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva parzialmente il ricorso.

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello della parte contribuente – nella sostanza - affermando che con la notifica a mezzo PEC in formato pdf non viene prodotto l'originale della cartella, ma solo una copia elettronica senza valore, perchè priva di attestato di conformità da parte del pubblico ufficiale, mentre solo l'estensione.p7m può attestare la certificazione della firma.

2. – Con il primo motivo, la ricorrente deduce che erroneamente la Commissione Tributaria Regionale l'avrebbe dichiarata contumace.

Il motivo è infondato perché l'erronea dichiarazione di contumacia di una parte non determina un vizio della sentenza, deducibile in cassazione, quando non abbia cagionato in concreto alcun pregiudizio allo svolgimento dell'attività difensiva (Cass. 23519 del 2015). Pregiudizio nemmeno dedotto.

3. – Con il secondo motivo di ricorso, la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, del D.P.R. n. 68 del 2005. Sostiene che la CTR aveva errato nel ritenere non regolare la notifica delle cartelle effettuate a mezzo PEC con estensione “.pdf”.

Il motivo è manifestamente **fondato**.

3.1. – Questa Corte ha affermato, nell'ordinanza n. 30948 del 2019 che “*Com'è noto, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 2, come aggiunto dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 38, comma 4, lett. b), convertito con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, nel testo applicabile ratione temporis, prevede che la notifica della cartella di pagamento “può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, 2 di 6, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'art. 149-bis c.p.c.”. A sua volta il D.P.R. n. 68 del 2005, art. 1, lett. f), definisce il messaggio di posta elettronica certificata, come “un documento informatico composto dal testo del messaggio, dai dati di certificazione e dagli eventuali documenti informatici allegati”. Il CAD, art. 1, lett. i-ter) - inserita dal D.Lgs. 30 dicembre 2010, n. 235, art. 1, comma 1, lett. c) -, poi, definisce “copia per immagine su supporto informatico di documento analogico” come “il documento informatico avente contenuto e forma identici a quelli del documento analogico”, mentre il medesimo CAD, art. 1, lett. i-quinquies), inserita dal D.Lgs. 30 dicembre 2010, n. 235, art. 1, comma 1, lett. c) -, nel definire il “duplicato informatico” parla di “documento informatico ottenuto mediante la memorizzazione, sullo stesso dispositivo o su dispositivi diversi, della medesima sequenza di valori binari del documento originario”. Dunque, alla luce della disciplina surriferita, la notifica della cartella di pagamento può avvenire, indifferentemente, sia allegando al messaggio PEC un documento informatico, che sia duplicato informatico dell'atto originario (il c.d. “atto nativo digitale”), sia mediante una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo (la c.d. “copia informatica”). Nel caso esaminato dalla Corte nella predetta ordinanza il concessionario della riscossione aveva “provveduto a inserire nel messaggio di posta elettronica certificata un documento informatico in formato PDF (portable document format) - cioè il noto formato di file usato per creare e trasmettere documenti, attraverso un software comunemente diffuso tra gli utenti telematici -, realizzato in precedenza mediante la copia per immagini di una cartella di pagamento composta in origine su carta”. La Corte, sulla base della predetta normativa ha escluso la denunciata illegittimità della notifica della cartella di pagamento eseguita a mezzo posta elettronica certificata, “per la decisiva ragione che era nella sicura facoltà del notificante allegare, al messaggio trasmesso alla contribuente via PEC, un documento informatico realizzato in forma di copia per immagini di un documento in origine analogico”.*”

A tal riguardo deve anche ricordarsi l'insegnamento nomofilattico (Cass., Sez. U., n. 10266 del 2018) secondo cui “*In tema di processo telematico, a norma del D.Dirig. 16 aprile 2014, art. 12, di cui al D.M. n. 44 del 2011, art. 34 - Ministero della Giustizia -, in conformità agli standard previsti dal Regolamento UE n. 910 del 2014 ed alla relativa decisione di esecuzione n. 1506 del 2015, le firme digitali di tipo “CADES” e di tipo “PADES” sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni “.p7m” e “.pdf”. Tale principio di*”

equivalenza si applica anche alla validità ed efficacia della firma per autentica della procura speciale richiesta per il giudizio in cassazione, ai sensi dell'art. 83 c.p.c., comma 3, del D.M. n. 44 del 2011, art. 18, comma 5, e del citato D.Dirig., art. 19 bis, commi 2 e 4".

Orbene, come condivisibilmente affermato da Cass. n. 6417 del 2019, “*tale principio di equivalenza si applica anche alla validità ed efficacia della firma per autentica della procura speciale richiesta per il giudizio in cassazione, ai sensi dell'art. 83 c.p.c., comma 3, del D.M. n. 44 del 2011, art. 18, comma 5, e del citato D.Dirig., art. 19 bis, commi 2 e 4 (Cass. 27 aprile 2018, n. 10266), dovendosi altresì tenere conto che è stato affermato che la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicchè il rinvio disposto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 5 (in tema di notifica della cartella di pagamento) al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile”, **sicchè non vi è ragione per non estendere anche alla cartella di pagamento l'applicazione di tale principio.***

Se a ciò si aggiunge che “*In caso di notifica a mezzo PEC, la copia su supporto informatico della cartella di pagamento, in origine cartacea, non deve necessariamente essere sottoscritta con firma digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso” (Cass. n. 30948 del 2019), **allora è ben evidente l'erroneità della statuizione d'appello che ritiene necessaria una comunicazione pec con estensione “.p7m” del file in quanto solo in tal modo verrebbe attestata la certificazione della sottoscrizione.***

3.2. – Peraltro, la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, sicchè il rinvio operato dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 5, al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di irritualità della notificazione della cartella di pagamento, in ragione della avvenuta trasmissione di un file con estensione “pdf” anzichè “.p7m”, l'applicazione dell'istituto della sanatoria del vizio dell'atto per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (Cass. n. 6417 del 2019; Cass. n. 27561 del 2018; Cass. SU n. 7665 del 2016).

Ed infatti, il vizio della notifica di una cartella di pagamento, consistente nell'omessa esibizione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa che va inviata nell'ipotesi di consegna dell'atto a mezzo del servizio postale non effettuata direttamente al destinatario (nella specie, a familiare convivente), è sanato per raggiungimento dello scopo ove il contribuente abbia conosciuto il contenuto della cartella, trovando applicazione, anche per gli atti impositivi, il principio di cui all'art. 156 c.p.c., comma 3, (Cass. n. 11051 del 2018).

La tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso la cartella di pagamento produce l'effetto di sanare “*ex tunc*” la nullità della relativa notificazione, per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c., pur non determinando il venire meno della decadenza, eventualmente verificatasi “*medio tempore*”, del potere

sostanziale di accertamento dell'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 17198 del 2017).

La Commissione Tributaria Regionale non si è, quindi, attenuta ai suddetti principi laddove, nel ritenere non corretta la notifica della cartella da parte dell'Agenzia delle entrate avvenuta mediante file con estensione pdf anzichè.p7m, non si è però poi posta il problema del se tale notifica potesse ritenersi non inesistente ma sanata per raggiungimento dello scopo, in ragione della successiva conoscenza e impugnazione della cartella da parte della contribuente.

4. – Il terzo motivo, in punto di spese di lite, resta assorbito.

P.Q.M.

chiede che la Corte rigetti il primo motivo, accolga il secondo e dichiari assorbito il terzo. Conseguenze di legge.

Roma, 2 maggio 2021.

Il Sostituto Procuratore Generale

Stanislao De Matteis