

**Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sez. VI, sentenza 23 – 30 giugno 2020, n. 456**

*Presidente/Relatore Pappalardo*

*Fatto*

Svolgimento del processo:

P. T. S.R.L. ha impugnato il ruolo e la relativa cartella di pagamento relativa ad I.R.E.S. 2012 per complessivi euro 12.802,55, notificata a mezzo PEC in quanto priva di firma elettronica ed allegata al messaggio in formato pdf e, inoltre, in quanto detta forma di notifica a mezzo PEC non era stata oggetto di richiesta da parte del soggetto destinatario.

La ricorrente assumeva ulteriormente la nullità della cartella per difetto di motivazione, difetto di previa notifica atto di contestazione indicato in cartella.

Sull'assunto di essere venuto a conoscenza del carico di ruolo solo a seguito di accesso presso gli uffici del Concessionario della riscossione, il ricorrente ne deduceva la nullità - illegittimità per difetto di previo contraddittorio, difetto di notifica della presupposta cartella esattoriale, intervenuta prescrizione dell'azione della riscossione.

La Commissione Tributaria provinciale di Pisa ha accolto il ricorso ritenendo che:

- La cartella di pagamento in formato "pdf" trasmessa al contribuente tramite posta elettronica certificata, rappresentando la mera scannerizzazione di un documento cartaceo e non l'originale, non ha valore giuridico di avvenuta notifica in assenza di prova di apposizione di firma digitale che sola garantisce la identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto.

- Ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n. 82/2005 e dell'art. 3 comma I D.P.C.M. 13/11/2014 solo con la firma digitale o la firma elettronica qualificata del documento viene garantita l'integrità e la immodificabilità del documento informatico (nel caso di specie dato da cartella di pagamento).

Al contrario, il solo allegato in formato "pdf" costituisce un atto scannerizzato di un documento cartaceo che in mancanza della firma digitale non garantisce quei requisiti richiesti dal legislatore di certezza, intangibilità e garanzia nonché dell'attestazione di conformità all'originale.

Ha presentato appello l'Agenzia delle Entrate - Riscossione deducendo che:

- Erroneamente la C.T.P. ha ritenuto inesistente la notifica della cartella di pagamento perché il documento informatico notificato a mezzo PEC è privo di firma digitale. A tale conclusione la C.T.P. è pervenuta perché ha erroneamente ritenuto che la cartella rientri nella categoria di cui alla lettera b) dell'art. 3 del DPCM. 13/11/2004 (acquisizione di copia per immagine su supporto informatico) in luogo di quella, corretta, di cui alla lettera a) (documento formato mediante software). A seguito di tale errore la C.T.P. ha ritenuto applicabile l'art. 4 del predetto decreto che richiede la sottoscrizione digitale del funzionario delegato, così da garantire uniformità di contenuto della copia rispetto all'originale.

Il documento notificato non è frutto di stampa e scansione di un documento cartaceo, ma è formato direttamente mediante software che popola la matrice della cartella (anch'essa elettronica) dei dati del ruolo (notoriamente dematerializzato e costituito da un flusso informatico ex DM. 321 del 1999).

Il documento così formato viene predisposto in formato .pdf, "imbustato" nella PEC e spedito al contribuente all'indirizzo certificato suo proprio.

- La cartella di pagamento non necessita di sottoscrizione digitale ai fini della validità avendo il legislatore ritenuto sufficiente a tutelare il diritto di difesa del soggetto destinatario che dal contenuto dell'atto si rensa comunque possibile individuare l'autorità di provenienza.

- La conformità all'originale del documento notificato non è mai stata oggetto di formale disconoscimento dal ricorrente, che si è limitato a rilevare la modificabilità in astratto.

Ai sensi dell'art. 23 comma secondo CAD "Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta".

- Erroneamente la C.T.P. non ha fatto applicazione del principio della sanatoria per raggiungimento dello scopo. la Corte di Cassazione a Sezioni Unite è intervenuta affermando la piena operatività di tale principio proprio in caso di notifica a mezzo PEC, con la sentenza n. 7665 del 18/4/2016.

Nel merito l'appellante ha richiamato le controdeduzioni del grado precedente, formulando istanza di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'Ente creditore - Agenzia delle Entrate, per le contestazioni afferenti l'attività di notifica dell'avviso di accertamento sottostante la cartella impugnata, in quanto attività di esclusiva spettanza dell'ente e verso la quale l'odierna appellante è priva di legittimazione passiva, ovvero autorizzare l'Agenzia delle Entrate - Riscossione alla chiamata in causa dell'Ente creditore (Agenzia delle Entrate) dando adeguato termine.

Si è costituita la P. T. S.R.L. chiedendo la conferma della sentenza sulla base di ampi richiami giurisprudenziali.

Ha riproposto le questioni prospettate nel ricorso introduttivo e cioè:

- l'illegittimità della cartella di pagamento per difetto di motivazione in quanto, nella stessa non sono rappresentate le ragioni per le quali viene avanzata la pretesa erariale.

- la cartella è illegittima per mancanza del presupposto dal quale trae origine l'iscrizione a ruolo. L'atto di contestazione indicato nella cartella, contrariamente a quanto sostenuto, non è stato in alcun tempo notificato e, pertanto, l'atto impugnato è illegittimo per mancanza del presupposto legittimante l'iscrizione a ruolo.

- Inesistenza della pretesa tributaria.

*Motivi della decisione*

Il primo motivo d'appello è fondato.

È innanzitutto condivisibile quanto affermato dall'appellante circa il rilievo che il file .pdf trasmesso a mezzo PEC non costituisce scansione di un documento cartaceo, ma è formato direttamente mediante software sulla base dei dati del ruolo, talché non richiede la sottoscrizione digitale del funzionario delegato per garantire uniformità di contenuto della copia rispetto all'originale.

Ma se anche così non fosse, il motivo del ricorso sarebbe comunque infondato in relazione a quanto affermato dalla Cassazione con l'ordinanza n. 30849 del 27.11.2019 che ha escluso, persino nell'ipotesi in cui la cartella inviata a mezzo PEC sia una copia su supporto informatico di un documento in origine cartaceo, la necessità della sottoscrizione digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso.

In detta ordinanza si richiama, inoltre, altro indirizzo giurisprudenziale della Cassazione che rappresenta ulteriore motivo di fondatezza dell'appello. "Le Sezioni Unite di questa Corte hanno già affermato in tema che l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna in via telematica dell'atto ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale (Cass. S.U. 28/09/2018, n. 23620; Cass. S.U. 18/04/2016, n. 7665). E proprio con riferimento alla notifica di una cartella di pagamento, si è chiarito che la natura sostanziale e non processuale dell'atto non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, sicché 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, il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di irritualità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria del vizio dell'atto per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (Cass. 05/03/2019, n. 6417)."

Ciò premesso, tuttavia, a fronte della deduzione della ricorrente relativa alla mancata notifica dell'atto presupposto, non è stata fornita alcuna prova della notifica dell'avviso di contestazione richiamato nella cartella opposta.

In primo grado l'Agenzia delle Entrate - Riscossione si è limitata a chiedere l'integrazione del contraddittorio nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di Pisa.

Tale richiesta era infondata atteso che, secondo un costante indirizzo della giurisprudenza di legittimità formatosi a seguito della sentenza delle Sezioni unite della Cassazione n. 16412/07 (v. Cass. 3955/2020 e 16685/2019), qualora il contribuente impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione e anche alla invalidità degli atti impositivi presupposti, egli può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario, senza che sia configurabile tra i due soggetti alcun litisconsorzio necessario.

Ai sensi dell'art. 39 D.Lvo 112/1999 il concessionario, che agisce come sostituto processuale dell'ente creditore, ha l'onere di chiamare in giudizio l'ente impositore, così da andare indenne dalle eventuali conseguenze negative della lite.

L'appellante ha insistito nella richiesta di integrazione del contraddittorio, chiedendo anche di essere autorizzato alla chiamata in causa dell'Agenzia delle Entrate.

Tale richiesta non solo è tardiva in quanto formulata solo nell'atto d'appello ma anche infondata in quanto, come affermato nella riportata sentenza n. 16685, la chiamata in causa prevista e disciplinata dall'art. 39 è preordinata a rendere edotto l'ente creditore della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenga opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili.

Essa è qualificabile come litis denunciatio e pertanto l'agente della riscossione non necessita di alcuna autorizzazione per chiamare in causa l'ente creditore.

Deve pertanto concludersi che l'A.F. non ha fornito la prova dell'avvenuta notifica dell'atto di contestazione.

Nonostante la fondatezza del primo motivo di appello deve dichiararsi la nullità della cartella per la mancata prova della notifica dell'atto presupposto.

Stante l'esito del presente giudizio d'appello vanno dichiarate compensate le spese del grado.

*PQM*

Accoglie il primo motivo di appello e dichiara l'illegittimità della cartella impugnata per mancata notifica dell'atto presupposto. Dichiarata compensate le spese del grado.