

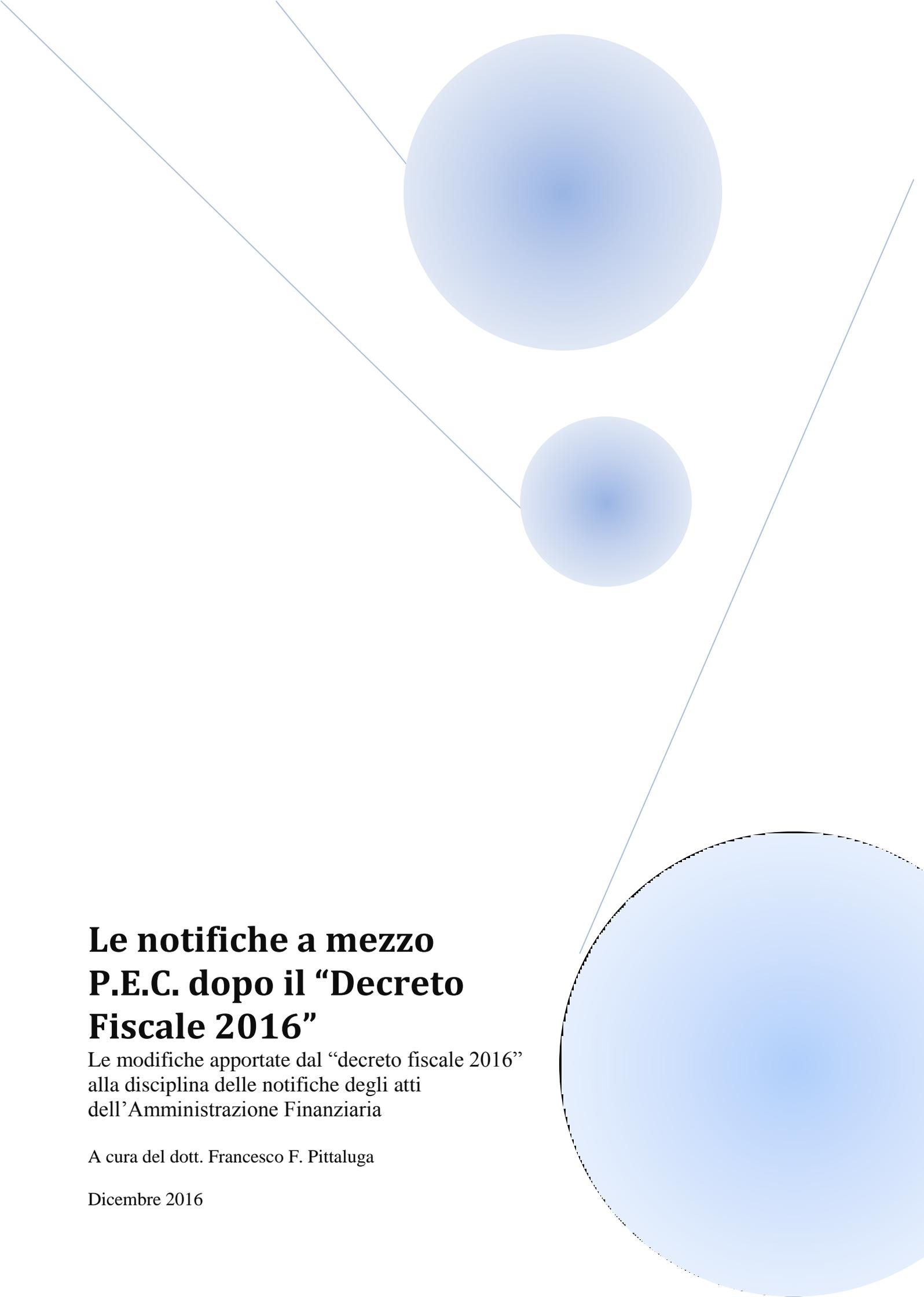
**ISSN 1127-8579**

**Pubblicato dal 12/01/2017**

**All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38938-le-notifiche-a-mezzo-pec-dopo-il-decreto-fiscale-2016>**

**Autore: Pittaluga Francesco**

**Le notifiche a mezzo PEC dopo il decreto fiscale 2016**

A decorative graphic consisting of three blue circles of varying sizes and two thin blue lines. One line starts from the top left and goes towards the top-right circle. The other line starts from the top right and goes towards the bottom-right circle. The circles are semi-transparent and have a gradient from light to dark blue.

# **Le notifiche a mezzo P.E.C. dopo il “Decreto Fiscale 2016”**

Le modifiche apportate dal “decreto fiscale 2016”  
alla disciplina delle notifiche degli atti  
dell’Amministrazione Finanziaria

A cura del dott. Francesco F. Pittaluga

Dicembre 2016

*Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto della presente opera, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'opera rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli o altre Amministrazioni dello Stato.*

**La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941.**

Delle parti della presente opera già state oggetto di preventiva pubblicazione è stata data debita indicazione in corrispondenza del relativo capitolo. Eventuali riproduzioni, anche solo parziali, della stessa dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.

La Spezia, 27 dicembre 2016

# LE NOTIFICHE A MEZZO P.E.C. DOPO IL

## “DECRETO FISCALE 2016”

<b>ART. 60 DEL D.P.R. 29/09/1973, N. 600 (NEL TESTO ANTERIORE ALLE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART. 7-QUATER C. 6 DEL D.L. 22/10/2016, N. 193 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 01/12/2016, N. 225)</b>	<b>ART. 60 DEL D.P.R. 29/09/1973, N. 600 (INTEGRATO CON LE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART. 7-QUATER C. 6 DEL D.L. 22/10/2016, N. 193 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 01/12/2016, N. 225)</b>
<p>La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli <u>articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile</u>, con le seguenti modifiche:</p> <p>a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio;</p> <p>b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;</p> <p>b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;</p> <p>c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;</p> <p>d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;</p> <p>e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'<u>art. 140 del codice di procedura civile</u>, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;</p> <p>e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;</p>	<p>La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli <u>articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile</u>, con le seguenti modifiche:</p> <p>a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio;</p> <p>b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;</p> <p>b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;</p> <p>c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;</p> <p>d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;</p> <p>e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'<u>art. 140 del codice di procedura civile</u>, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;</p> <p>e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;</p>

f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano. L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA.

Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e).

La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione. Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano. L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA.

Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e).

La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione. Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

**In deroga all'articolo 149-bis del codice di procedura civile e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente comma, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato può essere effettuata direttamente dal competente ufficio con le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo di posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata**

(INI-PEC). All'ufficio sono consentite la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. Se la casella di posta elettronica risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido o attivo, la notificazione deve essere eseguita 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. Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione si intende comunque perfezionata per il notificante nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio o, nei casi di cui al periodo precedente, nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa. Nelle more della piena operatività dell'anagrafe nazionale della popolazione residente, per i soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, la notificazione può essere eseguita a coloro che ne facciano richiesta, all'indirizzo di posta elettronica certificata di cui sono intestatari, all'indirizzo di posta elettronica certificata di uno dei soggetti di cui all'articolo 12, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado di cui all'articolo 63, secondo comma, secondo periodo, del presente decreto, specificamente incaricati di ricevere le notifiche per conto degli interessati, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Nelle ipotesi di cui al periodo precedente, l'indirizzo dichiarato nella richiesta ha effetto, ai fini delle notificazioni, dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'ufficio attesta la ricezione della richiesta stessa. Se la casella di posta elettronica del contribuente che ha effettuato la richiesta risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure nei casi in cui l'indirizzo di posta elettronica del contribuente non risulta valido o attivo, si applicano le disposizioni in materia di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, comprese le disposizioni del presente articolo diverse da quelle del presente comma e quelle del codice di procedura civile dalle stesse non

	modificate, con esclusione dell' <u>articolo 149-bis del codice di procedura civile</u> .
--	---

ART. 19-BIS DEL D. LGS. 26/10/1995, N. 504 (NEL TESTO ANTERIORE ALLE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART. 7-QUATER C. 6 DEL D.L. 22/10/2016, N. 193 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 01/12/2016, N. 225)	ART. 19-BIS DEL D. LGS. 26/10/1995, N. 504 (INTRODOTTO DALL'ART. 4-TER C. 5 DEL D.L. 22/10/2016, N. 193 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 01/12/2016, N. 225)
Non presente	Art. 19-bis. (Utilizzo della posta elettronica certificata). 1. L'invio di tutti gli atti e le comunicazioni previsti dalle disposizioni che disciplinano i tributi previsti dal presente testo unico, ivi compresi gli avvisi di pagamento di cui all'articolo 15, comma 1, effettuato da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli tramite la posta elettronica certificata di cui all'articolo 1, comma 2, lettera g), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, di seguito denominata PEC, ha valore di notificazione. Resta salva per l'Agenzia la possibilità di notificare i predetti atti e comunicazioni mediante raccomandata postale con avviso di ricevimento ovvero ai sensi degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, anche per il tramite di un messo speciale autorizzato dall'ufficio competente. 2. Per i fini di cui al comma 1, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta nonché quelli che intendono iniziare un'attività subordinata al rilascio di una licenza o di un'autorizzazione, comunque denominata, previste dal presente testo unico comunicato preventivamente all'Agenzia il proprio indirizzo di PEC.

L'efficacia giuridica della notifica di atti erariali (prodromici o di esercizio vero e proprio della pretesa fiscale) a mezzo PEC, o – per essere più precisi – l'esistenza stessa di tale notifica, è da lungo tempo oggetto di diatriba sia giurisprudenziale sia dottrinale in quanto, a fronte di una disposizione legislativa (l'art. 48 c. 2 del D. Lgs. 07/03/2005, n. 82, in forza del quale “1. La trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata ai sensi del d.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68 o mediante altre soluzioni tecnologiche individuate con le regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71. 2. La trasmissione del documento informatico<sup>1</sup> per via telematica, effettuata ai sensi del c. 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notifica per mezzo posta ...*omissis*...”) che dispone, in linea generale, l'equivalenza fra la trasmissione del documento informatico a mezzo PEC e la sua notifica mediante il servizio postale, la presenza dell'inciso “salvo che la legge disponga diversamente” ha cagionato non pochi problemi sia agli operatori del

<sup>1</sup> Per documento informatico, ai sensi dell'art. 1 lett. i-quinquies del medesimo D. Lgs. 82/2005 si intende “il documento ... ottenuto mediante la memorizzazione, sullo stesso dispositivo o su dispositivi diversi, della medesima sequenza di valori binari del documento originario”.

Diversa è la “copia per immagine su supporto informatico di documento analogico”, definita dall'art. 1 lett. i-ter dello stesso D. Lgs. come “il documento informatico avente contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto”.

diritto sia ai sinoli uffici impositori dando luogo ad un atteggiamento giurisprudenziale particolarmente conservatore.

L'esame di alcune sentenze di merito può risultare esaustivo dei principali problemi affrontati "sul campo" (e risolti in modo sostanzialmente negativo per gli uffici impositori, per lo meno allorché non si tratti di tributi locali) dalla giurisprudenza.

La C.T.P. di Milano – Sez XXI – sentenza n. 6087/21/14 del 06/06/2014 (depositata il 24/06/2014), dovendo giudicare in ordine all'esistenza della notifica di un avviso di accertamento trasmesso dall'Ufficio doganale a mezzo PEC all'indirizzo di posta elettronica del destinatario risultante dalla sua visura camerale, ha statuito che "come noto, una notificazione può ritenersi giuridicamente inesistente quando il relativo atto esce completamente dallo schema degli atti di notificazione, ossia quando difettano totalmente gli elementi caratterizzanti che consentono la qualificazione di atto sostanzialmente conforme al modello legale delle notificazioni. La notifica a mezzo PEC se non espressamente prevista da una norma deve ritenersi esca fuori dal modello legale delle notificazioni e nessuna norma autorizza possa avvenire la notifica di un accertamento e/o di una rettifica a mezzo PEC. Trattandosi di inesistenza della notifica e non di nullità, non può trovare applicazione la sanatoria invocata dall'Ufficio doganale".

La C.T.P. di Reggio Emilia – Sez II – sentenza n. 197 del 11/05/2016 (depositata il 04/07/2016), conoscendo sempre in relazione all'esistenza della notifica effettuata a mezzo PEC, all'indirizzo di posta elettronica del destinatario risultate dal Registro Imprese ma asseritamente di fatto non utilizzato, di una richiesta di produzione documentale ai sensi dell'art. 35 c. 35 del D.L. 223/2006, ha così deciso: "*Il ricorrente ha eccepito l'invalidità della sola notifica del PVC del 18/03/2015, tramite PEC, indirizzo di posta elettronica comunicato necessariamente alla CCIAA, ma di fatto non utilizzato e per l'effetto di non aver preso conoscenza del messaggio originale in allegato, contenente il PVC, conosciuto solo successivamente, esibendo a riprova a riprova comunque della dovuta evasione della richiesta, il PVC di acquisizione di documentazione del 17/04/2015 redatto in Roma dalla Agenzia delle dogane e dei monopoli, presso il depositario delle scritture contabili indicato in sede di accesso dal ricorrente. In merito al motivo della eccepita inesistenza dell'atto presupposto notificato con missiva a mezzo PEC, che l'Agenzia parifica alla notifica per posta a mezzo RR, va premesso che allo stato non si ritiene la notifica del verbale ritualmente avvenuta ed esistente ai fini degli effetti ad esso collegati, per la sola prova di avvenuta consegna, rilasciata al mittente dal gestore di casella di posta elettronica del destinatario stesso, a prescindere dal fatto che egli abbia letto o meno il messaggio pervenuto. L'Amministrazione non può considerare assolta, per quanto rituale ai sensi del D.P.R. n. 68/2005 e D. Lgs. n. 82/2005, la notifica di quell'atto c.d. infra procedimentale, al quale vien sottesa e indirettamente collegata una specifica sanzione, contestata ai sensi dell'art. 35, comma 35, D.L. n. 223/2006, completamente svincolata dagli esiti dell'attività di revisione e verifica del valore della merce esportata e sfociante in un possibile e separato processo verbale. Per quanto la notifica a mezzo PEC trovi la sua giustificazione per la PA nell'art. 3-bis comma 4 del C.A.D. D.Lgs. n. 82/2005, - <A decorrere dal 1 gennaio 2013, salvo i casi in cui è prevista dalla normativa vigente una diversa modalità di comunicazione o di pubblicazione in via telematica, le amministrazioni pubbliche e i gestori o esercenti di pubblici servizi comunicano con il cittadino esclusivamente tramite il domicilio digitale dallo stesso dichiarato, ... omissis...>. L'utilizzo di differenti modalità di comunicazione rientra tra*

i parametri di valutazione della performance dirigenziale ai sensi dell'art. 11, comma 9, del D. Lgs. 27/10/2009, n. 150, - le indicazioni ed i limiti previsti rispettivamente dall'art. 12, comma 2 e dall'art. 16, comma 4, del D.P.R. n. 68/2005 <Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della Posta Elettronica Certificata> non pare consentano l'equiparazione di tali comunicazioni agli effetti propri delle notificazioni, per le quali restano ferme le specifiche disposizioni normative e garantirne lo stesso valore. Nonostante quel PVC allo stato non avesse propriamente natura impositiva non essendo atto di rettifica di accertamento e/o di contestazione e irrogazione sanzioni su maggiori diritti di confine dovuti in relazione alla dichiarazione doganali, l'idoneità della modalità di notifica a mezzo PEC, pur non specificamente vietata dalla norma, va valutata in funzione dell'effettiva attitudine a consentire la conoscenza del procedimento al destinatario ed il cui utilizzo può trovare giustificazione solo nell'esigenze di particolare celerità caratterizzanti l'attività di prevenzione per la repressione della condotta e delle dichiarazioni fraudolente del valore in dogana, ma non può considerarsi del tutto sostitutiva della rituale notifica di un atto cui va ricollegata una specifica sanzione, soprattutto se ai sensi dell'art. 48, comma 2, D. Lgs. n. 82/2005 (C.A.D.), la norma prevede la possibilità di notifica a mezzo PEC del solo documento informatico, ma non anche la c.d. copia informatica del documento cartaceo, come pare essersi verificato nel caso concreto. Posto che non esiste in ambito doganale un'espressa norma di rinvio, come per l'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 nel tributario, all'art. 149-bis c.p.p. che stabilisce, se non fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione a mezzo Posta Elettronica Certificata, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo, se ne deduce, che la notifica a mezzo PEC è ammissibile solo nei casi in cui ha per oggetto un documento informatico. Pertanto se nell'ambito doganale si trasmette per via telematica una copia informatica di un avviso cartaceo, ai fini della validità, la notifica è da ritenersi inesistente in quanto non conforme al modello legale previsto nella disciplina di settore, derivandone per l'effetto la mancata conoscenza dell'atto".

Di contrario avviso è stata la C.T.P. di Bergamo – Sez. II – sentenza n. 166 del 07/03/2016 (depositata il 22/03/2016) che, in materia di I.C.I., dopo avere premesso che la giurisprudenza ormai consolidata ammette la notifica degli avvisi di accertamento e liquidazione emessi dagli enti locali a mezzo di Raccomandata con Ricevuta di Ritorno (la c.d. "raccomandata bianca"), ha statuito che: "una volta fissato il principio in base al quale risulta regolare la notifica di un atto da parte di un ente locale per mezzo del servizio postale si tratta poi di stabilire se tale forma di notifica possa essere assimilabile in qualche modo alla notifica eseguita attraverso l'uso della PEC. Ciò che risulta decisivo in relazione a questo aspetto è rappresentato dall'art. 48, comma 2 del D. Lgs. n. 82 del 7 marzo 2005 (Codice Amministrazione Digitale o CAD) il quale dispone letteralmente: <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>. E` quindi la norma contenuta nel CAD che assimila la notificazione tramite PEC alla notificazione per mezzo della posta, salvo che la legge disponga diversamente (e nessuna norma specifica applicabile al caso in esame relativo alla notifica di un avviso di accertamento in tema di ICI prevede qualcosa di diverso). Se la notifica a mezzo PEC è assimilabile a quella effettuata per mezzo del servizio postale e se la notifica mediante servizio postale è pienamente legittima, ne consegue che la notifica dell'avviso di accertamento tramite PEC non possa essere contestata quanto alla sua efficacia, purché essa risulti ovviamente eseguita in modo regolare. Sotto questo aspetto mentre il Comune ha prodotto la prova materiale dell'avvenuta notifica la

società ricorrente non ha contestato in alcun modo la regolarità tecnica della stessa, contestando *invece in via di esclusivo diritto, come si è detto, l'efficacia dello strumento costituito dalla PEC*".

Pertanto, in linea di principio, laddove la disciplina positiva prescrive particolari modalità di notifica (come sicuramente è il caso dell'art. 60 del d.P.R. 29/09/1973, n. 600), fino ad oggi la giurisprudenza di merito ha concluso per l'inutilizzabilità della P.E.C. quale valido strumento di notifica, e ciò anche nel caso in cui la comunicazione fosse indirizzata all'indirizzo di posta elettronica certificata del contribuente-destinatario risultante dalla visura camerale del Registro delle Imprese.

Sul punto, la prassi amministrativa dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è sempre stata, giustamente, molto cauta stante la necessità di tutelare la certezza dell'azione erariale.

In particolare:

- con la nota prot. 30211RU del 28/03/2014 della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Accise, l'Agenzia ha chiarito che, stante quanto previsto dall'art. 48<sup>2</sup> e 3-bis<sup>3</sup> del D. Lgs. 82/2005, la previsione di cui all'art. 14 c. 1 del T.U.A. allora vigente – in forza della quale era prevista la notifica a mezzo di raccomandata postale dell'avviso di pagamento contenente indicazione del termine per l'adempimento – non consentiva l'utilizzo, quale mezzo di notifica, della posta PEC;
- a sua volta, la Direzione Interregionale Liguria Piemonte e Valle d'Aosta, con propria nota n. 33698RU del 23/07/2014, ha ribadito come non potesse essere considerata giuridicamente valida la notifica degli atti tributari sostanziali a mezzo PEC.

In sede di conversione del D. Lgs. 22/10/2016, n. 193 ("decreto fiscale 2016") è stato inserito un art. 7-quater il cui c. 6 incide sul contenuto dell'art. 60 del d.P.R. 29/09/1973, n. 600<sup>4</sup> introducendo un nuovo comma (il quinto) che finalmente dà cittadinanza alle notifiche di atti erariali operate a mezzo PEC, **ma solo se dirette a imprese individuali o costituite in forma societaria o a professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge**; ne restano pertanto esclusi

---

<sup>2</sup> "La trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata mediante posta elettronica certificata, equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione per mezzo posta".

<sup>3</sup> "A decorrere dal 01/01/2013, salvo i casi in cui è prevista dalla normativa vigente una diversa modalità di comunicazione o di pubblicazione in via telematica, le *amministrazioni pubbliche... comunicano con il cittadino esclusivamente tramite il domicilio digitale dallo stesso dichiarato ... senza oneri di spedizione a suo carico*. Ogni altra forma di comunicazione non può produrre effetti pregiudizievoli per il destinatario".

<sup>4</sup> E' da notare che, giusta il richiamo ad esso operato dall'art. 26 c. 2 del d.P.R. 29/09/1973, n. 602 ("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 del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta. In tali casi, si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"), la disciplina della notifica a mezzo P.E.C. introdotta dalla legge di conversione del "decreto fiscale 2016" troverà, dal momento della sua effettiva entrata in vigore, immediata applicazione anche per le cartelle esattoriali.

(ma, vedremo, non in modo assoluto) i privati cittadini così come gli enti pubblici economici e non economici ai quali la notifica dovrà continuare ad essere operata secondo le “comuni” modalità (ossia mediante utilizzo della Raccomandata Atti Giudiziari).

In base a tali nuove previsioni, **a decorrere dal 01/07/2017** gli atti erariali potranno<sup>5</sup> essere notificati direttamente dal singolo ufficio impositore a mezzo P.E.C. mediante invio all’indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante dall’ “indice nazionale degli indirizzi di posta certificata” (INI-PEC) fruibile alla url <http://www.inipec.gov.it/cerca-pec> .

Nel caso in cui la **casella di posta elettronica di destinazione risulti satura**, l’ufficio impositore deve effettuare un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal precedente e, allorché la stessa risulti ancora satura, la notifica dovrà essere eseguita 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 deve dare notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico;

Nel caso in cui, invece, **l’indirizzo di posta elettronica del destinatario risulti inattivo o invalido**, la notifica deve essere eseguita 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; anche in questo caso, l'ufficio è obbligato a dare notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico.

Per quanto riguarda il “momento” della notifica, anche in caso di utilizzo della PEC è previsto lo “scollegamento” fra la data di perfezionamento per il notificante ed il notificato. Infatti:

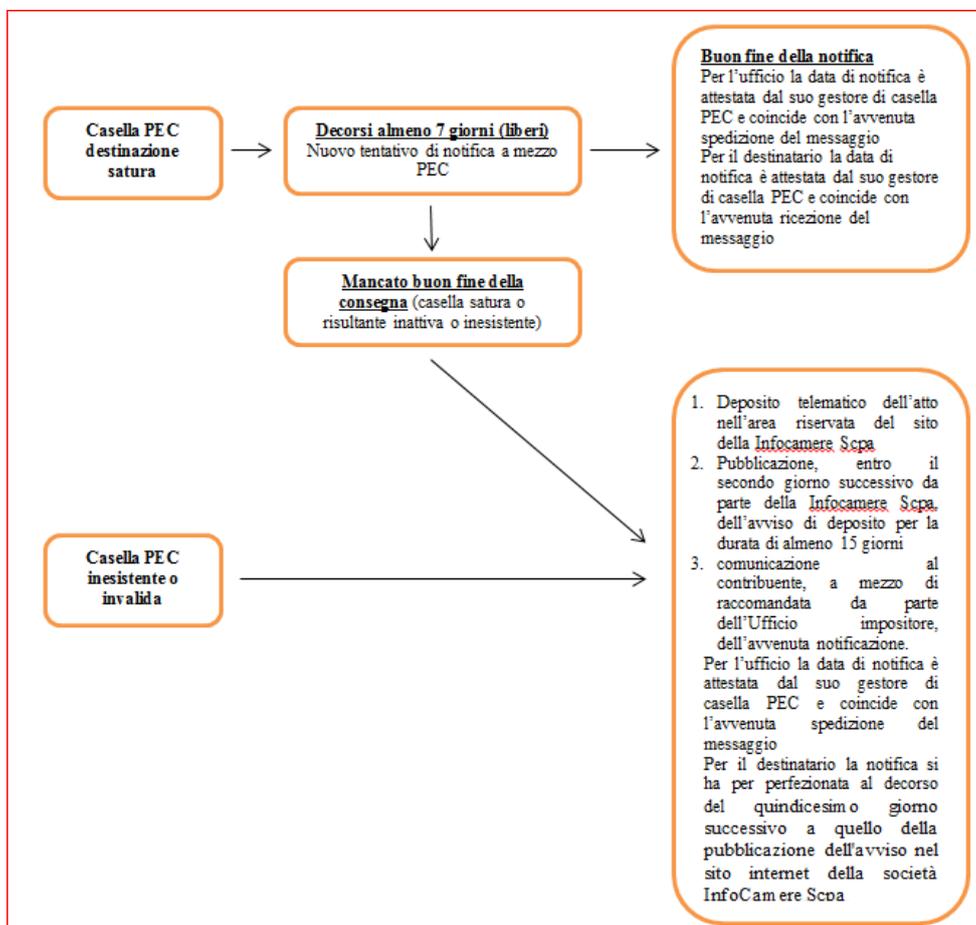
- ⇒ per il primo, si intende perfezionata nel momento in cui il gestore della sua casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio;
- ⇒ per il secondo, il perfezionamento si ha alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della sua casella di posta elettronica certificata trasmette all'ufficio o, nei casi di incapienza o inesistenza della casella di posta elettronica di destinazione, nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa.

E’ da notare come, nel caso in cui la casella di posta elettronica certificata del destinatario sia permanentemente satura o altrimenti invalida o inesistente, il legislatore riconduca l’effetto notificatorio vero e proprio al decorso del termine di 15 giorni previsto per la

---

<sup>5</sup> Anche se, in considerazione del fatto che l’utilizzo della P.E.C. è elemento di valutazione della performance del dirigente, è da prevedere un utilizzo massivo di tale facoltà, stante anche gli evidenti risparmi di spesa che questa determina.

pubblicazione dell'avviso di deposito "telematico", di tal che il mancato successivo invio – da parte dell'ente impositore – della raccomandata con cui viene data comunicazione di tale adempimento (che dovrà, pertanto, essere inviata una volta decorso il termine di 15 giorni di cui si tratta) non sembra poter essere considerato ex se causa di nullità della notificazione costituendo, al più, una mera irregolarità della stessa.



In ogni caso, per l'Amministrazione l'atto si ha per notificato nel momento in cui il gestore della sua casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione completa dell'attestazione temporale attestante l'avvenuta spedizione del messaggio.

Ora, a parere di chi scrive, se tale previsione è sicuramente conforme allo spirito della legge in tutti i casi in cui il messaggio di posta elettronica certificata sia correttamente consegnato nella casella P.E.C. di destinazione o anche nei casi in cui tale casella sia satura (e ciò in base all'ovvia considerazione che deve essere cura del soggetto che ha il materiale utilizzo di tale casella di posta elettronica provvedere affinché la stessa sia pienamente funzionante), più di un dubbio sorge per i casi in cui la casella P.E.C. di destinazione sia inattiva o invalida. Sul punto, però, ossia sul momento in cui – ricorrendo tali ipotesi – la notifica deve intendersi perfezionata anche per il soggetto notificante, pare necessario attendere quantomeno le prime pronunce giurisprudenziali che, in ogni caso, non potranno che essere successive all'effettiva entrata in vigore della novella.

Per quanto concerne, invece, le **notifiche dirette alle persone fisiche** (da intendersi quali soggetti che non sono titolari di ditte individuali o professionisti iscritti in albi o elenchi

istituiti per legge), in attesa della piena operatività dell'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente, gli uffici impositori possono ricorrere alla PEC solo nei confronti di coloro i quali ne abbiano fatto richiesta; in tal caso, la notifica potrà essere effettuata – con le modalità che verranno stabilite da una successiva determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - mediante invio alla casella di posta elettronica indicata dal destinatario ed appartenente:

- ⇒ o al destinatario stesso;
- ⇒ o ad uno dei soggetti abilitati alla difesa tecnica ai sensi dell'art. 12 c. 3 del D. Lgs. 31/12/1992, n. 546 o di un suo coniuge, parente o affine entro il quarto grado di cui all'art. 63 c. 2 del d.P.R. 29/09/1973, n. 600 specificamente incaricati di ricevere le notifiche per conto del destinatario.

È da notare che la “elezione della casella di domiciliazione” non ha efficacia immediata in quanto è previsto che solo a decorrere dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'ufficio impositore ha attestato di avere ricevuto la comunicazione di domiciliazione, questa potrà essere effettuata per le notifiche.

Nel caso in cui la “casella di domiciliazione” risulti satura, l'ufficio impositore effettua un secondo tentativo di notifica a mezzo PEC decorsi almeno 7 giorni dal precedente invio e se, anche in esito a questo, la casella di destinazione continua ad essere satura o l'indirizzo risulti inesistente o comunque inattivo, dovrà applicare le comuni disposizioni in materia di notificazioni di atti erariali a mezzo del servizio postale o a mezzo ufficiale giudiziario.

Quanto sopra vale, in genere, per tutti gli atti impositivi la cui notifica sia disciplinata dall'art. 60 del d.P.R. 29/09/1973, n. 600 ossia, per quanto riguarda il “mondo” doganale, per tutti gli atti prodromici all'accertamento o di concreto esercizio dell'azione fiscale in materia di diritti di confine e di altri diritti accertati secondo le modalità di cui al d.P.R. 23/01/1973, n. 43; vi è però da dire che nulla è innovato in ordine alla “speciale facoltà” prevista dall'art. 40 del T.U.L.D. che consente ai funzionari doganali di provvedere alla notifica degli atti da loro emessi mediante consegna a mani del rappresentante doganale della parte destinataria<sup>6</sup>. Parimenti, le modalità di cui si tratta sono utilizzabili anche in caso di verifiche fiscali in ambito I.V.A. intracomunitaria posto che, anche in questo caso, trovano applicazione le disposizioni di cui al d.P.R. 29/09/1973, n. 600.

**Per quanto concerne, invece, le accise e le imposte di consumo**, le modalità di notifica degli atti di accertamento (prodromici, come i processi verbali di constatazione, e definitivi, come gli avvisi di pagamento) erano, fino ad oggi, disciplinate dall'art. 14 c. 1 del d.P.R. 26/10/1995, n. 504 (T.U.A.) che faceva riferimento alla spedizione a mezzo “raccomandata postale”, ossia all'invio della semplice raccomandata con ricevuta di ritorno così come disciplinata dal D.M. 09/04/2001.

---

<sup>6</sup> Nella sistematica della norma, però, non pare che la comunicazione dell'avvenuto deposito “telematico” presso il sito internet della Inforcamere Scpa possa essere effettuata, anziché mediante lettera raccomandata, mediante consegna diretta ai sensi dell'art. 40 T.U.L.D..

In sede di conversione del “decreto fiscale 2016” il legislatore è intervenuto anche in subjecta materia introducendo un art. 4-ter c. 5 che ha a sua volta inserito, **con decorrenza dal 03/12/2016**, all’interno del T.U.A. un nuovo art. 19-bis rubricato “utilizzo della posta elettronica certificata” che – al comma 1 - consente ora all’Agenzia delle Dogane di avvalersi della possibilità di inviare “tutti gli atti e le comunicazioni previsti dalle disposizioni che disciplinano i tributi” previsti dal T.U.A. a mezzo di posta elettronica certificata con valore di notificazione.

Salvo l’obbligo (previsto dal comma 2) per tutti i soggetti tenuti al pagamento dell’imposta nonché per quelli che intendono iniziare un’attività subordinata al rilascio di una licenza o di una autorizzazione fiscale di comunicazione preventivamente all’Agenzia delle Dogane il proprio indirizzo di posta elettronica certificata, non sono previste in modo puntuale le modalità per mezzo delle quali tale notifica dovrà avvenire; chi scrive ritiene che queste ultime andranno individuate mediante ricorso alle previsioni di cui all’art. 60 c. 5 del d.P.R. 29/09/1973, n. 600 (ovviamente, dal momento in cui anche tale disposizione entrerà in vigore) con l’unica particolarità che, all’indirizzo di posta elettronica certificata risultante dalla banca dati INI-PEC, dovrà essere sostituito quello comunicato direttamente dal contribuente ai sensi dell’art. 19-bis c. 2 in esame.