

LA NOTIFICA DEGLI ATTI E DEI RICORSI A MEZZO PEC NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Documento informatico, copia informatica del documento cartaceo, firma digitale.

Nel linguaggio comune il documento informatico e la copia informatica del documento cartaceo tendono normalmente confondersi: i destinatari di un documento a mezzo posta elettronica certificata ricevono abitualmente nella loro casella di posta, in allegato, un file di estensione Pdf e considerano tale documento alla stregua del contenuto di una busta di ordinaria notifica con posta cartacea.

Non è esattamente così: occorre distinguere il documento informatico dalla copia informatica del documento cartaceo.

Il **documento informatico** è, infatti, la rappresentazione informatica di atti, fatti di dati giuridicamente rilevanti

Regole tecniche ne individuano le caratteristiche di qualità, sicurezza e integrità e immutabilità necessarie per soddisfare il requisito della forma scritta e di conseguenza attribuiti valore probatorio. Il documento è informatico non solo se redatto e formato con gli applicativi software ma anche se risulta dall'acquisizione della copia dell'immagine di un documento analogico o della copia informatica di un documento analogico. Il documento informatico è ricevuto per via telematica o su di un supporto informatico. va poi memorizzato in un sistema di gestione informatica dei documenti o di conservazione

il documento informatico deve essere "*chiuso*" una volta formato, attraverso l'utilizzo di processi o strumenti informatici finalizzato a renderlo immutabile durante le fasi di tenuta, accesso e conservazione: vanno perciò eliminati tutti gli eventuali elementi quali codici eseguibili e macro istruzioni che una volta attivati, consentono di modificare il contenuto documentale.

L'immutabilità di un documento informatico redatto digitalmente è quindi la sua chiusura viene ottenuta con la sottoscrizione con

firma digitale o con firma elettronica qualificata da parte dell'autore, certificata con la ricevuta completa, la memorizzazione su sistemi di gestione documentale con politiche di sicurezza.

Il documento informatico può quindi considerarsi "autosufficiente"

La copia informatica del documento cartaceo è la copia dell'immagine su supporto informatico di un documento analogico e prodotta mediante processi strumenti che assicurano che il documento informatico abbia contenute forme identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto di documenti o attraverso certificazione di recesso nei casi in cui siano adottate tecniche in grado di garantire la corrispondenza della forma o del contenuto dell'originale o della copia.

La copia dell'immagine di uno o più documenti analogici può essere sottoscritte con firma digitale o firma elettronica qualificata da chi effettua la copia.

Laddove richiesta dalla natura dell'attività, l'attestazione di conformità delle copie dell'immagine su supporto informatico di un documento analogico può essere inserita nel documento informatico contenente la copia con firma digitale firma elettronica qualificata del pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

La copia informatica del documento cartaceo non è dunque autosufficiente ma necessita dell'attestazione di conformità.

I formati di firma digitale più diffusi sono il formato CAdES (file con estensione.p7m) e il formato PAdES (file con estensione. Pdf)

La firma digitale CAdES genera un file di estensione .p7m e consiste nella creazione di una busta crittografica che contiene al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica (algoritmo di Hasch) e i certificati del firmatario dell'ente certificatore.

La busta CAdES cioè il file con estensione.p7m ha un contenuto visualizzabile solo attraverso idonei software in grado di leggere il documento sottoscritto digitalmente.

La firma digitale in formato PAdES genera invece un file con estensione.Pdf ed è leggibile con i comuni programmi *reader* disponibili sul mercato. Questa tipologia di firma, nota come "firma Pdf" prevede diverse modalità per la sua posizione a seconda che il

documento sia stato predisposto meno per raccogliere le firme previste ed eventuali ulteriori informazioni, rendendo il documento più accessibile. Soffre però del limite costituito dalla possibilità di firmare sono documenti di tipo Pdf.

2. La notifica a mezzo PEC degli atti dell'amministrazione finanziaria.

L'agenzia delle entrate dal 1° luglio 2017 notifica i propri atti a mezzo PEC e dal 15 luglio 2017 il processo tributario telematico è esteso a tutto il territorio nazionale.

Sia pure con la modalità telematica, quello tributario rimane un **processo da ricorso, impugnatorio cioè di atti amministrativi** (a contenuto ablatorio o denegatorio) emessi a **livello accertativo** dall'amministrazione finanziaria nella generalità (agenzie fiscali) e, negli altri casi da enti territoriali e locali (regioni-comuni-consorzi) e, a **livello esecutivo** dall'Agente della riscossione (agenzia delle entrate riscossione spa ex Equitalia concessionari della riscossione),

È quindi necessario muovere dalla notifica degli atti dell'amministrazione finanziaria.

Le norme fondamentali che ne regolano la notifica a mezzo PEC sono l'art. 60 D.P.R. n. 600/73 e l'art. 26, D.P.R. n. 602/73 sulla la notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento¹.

Per quanto concerne gli **avvisi di accertamento e gli altri atti delle agenzie fiscali**, l'art. 60, comma 7, primo periodo D.P.R. n. 600/73² *"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 puo' essere effettuata direttamente dal*

¹ L'ambito di applicazione della norma non è limitato al settore delle imposte sui redditi: in forza di espressi richiami, si estende alle imposte indirette (IVA, art. 56 del D.P.R. n. 633/1972; imposte di registro, art. 52, comma 3, D.P.R. n. 131/1986; imposta sulle successioni e donazioni, art. 49, D.Lgs. n. 346/1990), ed interessa differenti tipologie di atti tributari sostanziali, compresi quelli relativi alle operazioni catastali, con la conseguente operatività di una disciplina omogenea per le notificazioni di provvedimenti impositivi e impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate.

² Aggiunto dall'art. 7-quater, comma 6, del D.L. 22 ottobre 2016, n.193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016 n. 225. A norma dell'articolo 7-quater, comma 7, le disposizioni di cui al presente comma si applicano alle notificazioni degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati ai contribuenti effettuate a decorrere dal 1° luglio 2017.

competente ufficio con le modalita' 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".

Stante il rinvio al D.P.R. n. 11 febbraio 2005, n. 68 contenuto nell'art. 60, comma 6, D.P.R. n. 600/73, per le notifiche in forma PEC, la notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione e i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

Per quanto concerne **le cartelle di pagamento**, l'art. 26, D.P.R. n. 602/73 prevede che la notifica *"puo' essere eseguita, con le modalita' di cui al D.P.R. n. 68/05, 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"*. L'integrale rinvio alle disposizioni dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, consente di applicare le disposizioni dell'art. 60, co. 7, secondo periodo DPR n. 600/1973³.

L'invio di una comunicazione tramite PEC da parte dell'agenzia è equiparato ad una raccomandata postale con avviso di ricevimento: la notificazione tramite posta elettronica certificata è regolata dalla d.lgs. n. 82/05 (C.A.D.) le cui disposizioni, ai sensi degli artt. 1 e 2 comma due, trovano applicazione anche delle agenzie fiscali nonché

³ in tema di: - saturazione della la casella di posta elettronica; - invalidità o inattività della casella di posta elettronica (deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della societa' 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; notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata; - perfezionamento della notificazione, ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, 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 societa' InfoCamere Scpa.

alle società interamente partecipare da enti pubblici o con prevalente capitale pubblico inserite nel consolidato della pubblica amministrazione

Il fondamento della notifica tramite PEC è contenuto nell'art. 48, D.Lgs. n. 82/2005 che rinvia al D.P.R. n. 68/05 (disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'[art. 27, L. n. 3/003](#)) per la trasmissione telematica di comunicazioni che **necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna tramite la posta elettronica certificata** attributivo alla "trasmissione del documento informatico per via telematica ... valenza di ... notificazione per mezzo della posta", salvo che la legge disponga diversamente.

A non solo: ai sensi del comma 3 dell'art. 48, D.Lgs. n. 82/05 *"la data e l'ora di trasmissione e di ricezione di un documento informatico trasmesso ai sensi del comma 1 sono opponibili ai terzi se conformi alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, ed alle relative regole tecniche..."*.

Per la data dell'ora della trasmissione e di ricezione, nonché della ricevuta di accettazione della ricevuta di avvenuta consegna provvede il D.P.R. n. 68/05, il cui articolo 5 dispone che la *"validità della trasmissione ricezione del messaggio di posta elettronica certificata e attestata rispettivamente dall'ricevuta di accettazione e della ricevuta di avvenuta consegna"*.

Nel successivo articolo 6 è poi previsto che *"il gestore di posta elettronica certificata utilizzato dal mittente fornisce allo stesso la **ricevuta di accettazione** nella quale sono contenuti i dati di certificazione che costituiscono prova dell'avvenuta spedizione del messaggio di posta elettronica certificata.*

*La **ricevuta di avvenuta** consegna fornisce invece al mittente la prova che il suo messaggio di posta elettronica certificata e effettivamente pervenuto all'indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario e certifica il momento della consegna tramite un testo leggibile dal mittente contenente i dati di certificazione.*

3.1. La notifica a mezzo PEC degli atti dell'Amministrazione finanziaria

a) la cartella priva dell'attestazione di conformità

La giurisprudenza si è occupata della la notifica a mezzo PEC della cartella di pagamento qualora il messaggio non contenga **l'originale dell'atto Equitalia ma solo una copia priva dell'attestazione di conformità**. Secondo un primo filone giurisprudenziale⁴, la notificazione è nulla. Tale giurisprudenza risalente alla CTP di Lecce è stata poi confermata da altre commissioni tributarie provinciali⁵ che hanno ritenuto illegittima una cartella di pagamento e/o un atto esecutivo Equitalia se questo non è sottoscritto nè sia certificata la conformità all'originale perché non sarebbero rispettati i diritti costituzionalmente garantiti

b) Altra questione è quella che involge la notificazione a mezzo PEC della cartella di pagamento in formato pdf, senza l'estensione "p7m".

Secondo una prima tesi⁶ da considerare prevalente, la notifica è nulla con illegittimità della cartella di pagamento notificata mediante trasmissione per posta elettronica certificata in formato pdf anziché in formato p7m. Ed infatti, la certificazione della firma è

⁴ commissione tributaria provinciale di Lecce, sezione seconda, 7 luglio 2015 numero 611

⁵ commissione tributaria provinciale di Latina sezione settima, 26 settembre 2016 numero 21096

⁶ Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 2069/2017 del 13 marzo 2017, Cfr. anche Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 2288/2017 del 21 marzo 2017 Deve ritenersi che la notificazione per posta elettronica certificata della cartella di pagamento in formato "pdf" senza l'estensione "p7m" non sia valida. L'estensione .p7m garantisce, da un lato, l'integrità ed immodificabilità del documento informatico e, dall'altro, quanto alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità. Nonchè Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 22, sentenza n. 2882/2017 dell'11 aprile 2017 secondo cui La certificazione della firma è attestata dall'estensione "p7m" del file notificato, che rappresenta la c.d. "busta crittografica" contenente al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica della forma e la chiave per la sua verifica (cfr. note dell'Agenzia per l'Italia digitale). Detta estensione garantisce, da un lato, l'integrità ed immodificabilità del documento informatico e, dall'altro, quanto alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto (nel caso di specie, la Commissione adita aveva ritenuto illegittima l'intimazione di pagamento notificata a mezzo pec in difetto dell'estensione "p7m" del file). E anche Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 3690/2017 del 23 maggio 2017, È nulla la notificazione della cartella effettuata a mezzo PEC qualora l'intimazione di pagamento trasmessa al destinatario sia costituita da un documento informatico in formato PDF anziché in formato p7m, in quanto solo quest'ultimo è munito di firma digitale. La notifica è altresì nulla qualora l'Amministrazione non produca in giudizio l'originale dell'intimazione di pagamento ovvero una copia elettronica della cartella notificata la cui conformità all'originale sia stata attestata da un pubblico ufficiale e nel caso in cui l'Ufficio non provi la data di consegna né dell'effettività ricezione della PEC da parte del destinatario della notificazione.

attestata unicamente dall'estensione .p7m del file notificato, estensione che rappresenta la c.d. "busta crittografica", che contiene al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica della firma e la chiave per la sua verifica (cfr. note dell'Agenzia per l'Italia Digitale). Detta estensione garantisce, da un lato l'integrità ed immodificabilità del documento informatico e, dall'altro, quanto alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto. In difetto di detta estensione del file, la notificazione per posta elettronica certificata della cartella non è valida con illegittimità derivata dalla stessa cartella.

Secondo altra tesi⁷, l'eccezione di nullità della notifica della cartella attraverso posta elettronica certificata (PEC), in quanto il documento informatico trasmesso, avendo un formato ".pdf", non sarebbe idoneo a garantire l'integrità del contenuto del documento, che potrebbe essere di conseguenza facilmente alterato, va rigettata. La doglianza si risolve in una mera petizione di principio, posto che, nel caso di specie, la cartella trasmessa in via informatica è stata ritualmente ricevuta dal contribuente, che ha proposto contro la stessa un ricorso tempestivo. Quanto al rischio paventato di alterazione del contenuto del documento, né la ricorrente né Equitalia mettono in dubbio il contenuto stesso, per cui anche sotto tale aspetto non si comprende l'interesse a denunciare il rischio di una astratta alterazione che non risulta per in concreto mai avvenuta.

c) la notifica PEC in ambito doganale

Un caso particolare involge la notifica a mezzo PEC in ambito doganale che si differenzia da quella in ambito tributario generale⁸. Infatti, in ambito tributario, per effetto del rinvio all'art. 149 bis c.p.c., è ammessa la notifica a mezzo PEC oltre che di "documenti informatici" anche della "copia informatica di documenti cartacei". Al contrario, in ambito doganale, la notifica a mezzo PEC è ammissibile solo nei casi in cui abbia ad oggetto un "documento informatico", essendo necessaria, in caso di invio tramite PEC di

⁷ Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza n. 1805/2017 del 2 marzo 2017,

⁸ Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 534/2016 del 14 settembre 2016

documenti contenenti copia di atti e documenti di ogni tipo, formati in origine su supporto analogico, la sottoscrizione dei medesimi tramite "firma informatica", in una delle quattro forme disciplinate dal CAD. In definitiva, la notifica via PEC può validamente essere compiuta solo nel caso in cui l'Ufficio notifichi un documento informatico e non la copia informatica del documento cartaceo, essendo in tal caso richiesto all'Ufficio delle Dogane l'utilizzo di uno dei dispositivi di firma previsti dal CAD.

4. La notifica a mezzo PEC dei ricorsi/appelli alle Commissioni tributarie

4.1. Premessa

La disciplina del cad di cui al d.lgs. n. 82/05 permea sostanzialmente l'intera disciplina processuale delle notificazioni a mezzo PEC.

Sia per il primo grado che per l'appello, la decorrenza del termine per la proposizione del ricorso va ricondotta al momento in cui la notificazione esplica effetti per il destinatario, e presuppone il perfezionamento del procedimento notificatorio, nel rispetto delle prescritte formalità, posto che, parafrasando l'insegnamento espresso dalla Suprema Corte, a Sezioni Unite, nella sentenza n. 19704/2015, "la natura recettizia degli atti tributari rende inapplicabile l'istituto della "piena conoscenza" ai fini del decorso del termine di impugnazione"

In sede contenziosa, l'onere della prova del perfezionamento della notificazione in via telematica incombe sull'autore dell'atto impugnato"⁹.

4.2. La notifica a mezzo PEC del ricorso / appello alle Commissioni tributarie.

Ad oggi non sussiste alcun obbligo di notificazione del ricorso a mezzo PEC nel processo tributario ma una volta attivate la

⁹ Bruzzone

procedura telematica il principio è che tutti gli atti successivi devono essere effettuati nella medesima forma.

La procedura telematica è perciò utilizzabile anche per il deposito delle controdeduzioni del resistente-appellato, degli atti successivi, degli allegati effettuato sia dal ricorrente-appellante sia dal resistente-appellato nonché di eventuali altri atti prodotti da soggetti coinvolti nella controversia.

Per la notifica dei ricorsi ci si può avvalere oltre all'utilizzo della PEC del difensore, anche della PEC dell'ufficiale giudiziario, analogamente a quanto avviene negli adempimenti cartacei. In questo caso gli atti da trasmettere vanno comunque trasmessi all'indirizzo PEC dell'ufficio notificazioni esecuzioni e protesti.

Quanto al momento di perfezionamento delle notifiche delle comunicazioni valgono anche per la PEC le stesse differenziazioni temporali a quanto avviene per il sistema postale: per calcolare le scadenze processuali, infatti, la notifica a mezzo PEC si considera perfezionata per il mittente nella data in cui la comunicazione è stata inviata al proprio gestore PEC come attesta la ricevuta di accettazione rilevante ai fini del calcolo dei termini della costituzione in giudizio

L'art. 5 comma 2, D.M. n. 163/13 dispone che la notifica si intende perfezionata nel momento in cui viene generata da parte del gestore di PEC del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna.

Quanto invece al destinatario della notifica, quindi all'ente impositore per i ricorsi in primo grado rileva la data in cui la comunicazione è stata resa disponibile nella propria casella PEC.

Tutti gli atti e documenti notificati a mezzo PEC ai sensi dell'art. 6 del D.M. 4 agosto 2015 devono rispettare una serie di requisiti dimensionali e di caratteristiche tecniche: si tratta di condizioni necessarie a garantire l'uniformità e l'interoperabilità dei sistemi assicurando così che lo scambio di documenti dati e informazione si realizzi nella maniera più lineare possibile.

Con riguardo all'atto principale da trasmettere telematicamente il ricorso deve essere in formato PDF/A.1a o PDF/A1.b.

Ciò implica che il documento prodotto deve essere salvato in uno dei due formati così da rispondere l'esigenza da utilizzare un formato standardizzato a livello internazionale che permette di mantenere i contenuti della atto anche nel tempo. Tale formato si deve scegliere al momento della trasformazione-salvataggio dell'atto in PDF selezionando tra le opzioni di salvataggio la seguente: "conforme a ISO 19 005-1 (PDF-A)".

La notifica del ricorso comporta l'invio, in uno allo stesso, della procura alle liti sottoscritta digitalmente: l'art. 10 comma 2 del decreto 4 agosto 2015, nell'individuare lo standard degli atti processuali, si occupa puntualmente dei documenti informatici allegati originariamente analogici prescrivendo che gli stessi possono derivare dalla scansione in formato immagine di documenti analogici dovendo rispettare i seguenti requisiti in formato Pdf.

4.3. La notifica a mezzo PEC dell'appello su ricorso cartaceo in primo grado

La soluzione negativa sulla possibilità di notificare un appello telematico dopo la notifica cartacea del ricorso di primo grado ha avuto differenziati soluzioni

Quella negativa è coerente con la scelta compiuta in primo grado, in sintonia con il principio "*electa una via non datur recursus ad alteram*".

L'art. 16, comma 4, del D.P.R. n. 68/2005, prevede che "Le disposizioni di cui al presente Regolamento non si applicano all'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo civile, nel processo penale, nel processo amministrativo, nel processo tributario e nel processo dinanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, per i quali restano ferme le specifiche disposizioni normative".

In effetti, l'art. 2, comma 3, del D.M. n. 163/2013, stabilisce che "la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente Regolamento e` tenuta a utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore": di regola, quindi, l'opzione per le forme telematiche e` irrevocabile.

Quid iuris in caso inerso di opzione in primo grado per il "cartaceo"? E' legittimo e ragionevole ritenere irretrattabile l'opzione per il "telematico" e ritrattabile la scelta del "cartaceo"?

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella circolare 11 maggio 2016, n. 2/DF, si sofferma sulla posizione della parte resistente, affermando che "indipendentemente dalla scelta operata dal ricorrente, ai sensi dell'art. 16-bis del D.Lgs. n. 546/1992, ha la facolta` di avvalersi delle modalita` telematiche di deposito delle controdeduzioni e relativi documenti allegati", soggiungendo che "ne deriva che anche in presenza di ricorsi/appelli notificati e depositati con modalita` tradizionali (ufficiale giudiziario, a mezzo posta ovvero a sportello) la parte resistente potra` scegliere di avvalersi del deposito telematico degli atti processuali, senza precludere la validita` del deposito", e ricordando l'irretrattabilita` della scelta per le modalita` telematiche sancita dal citato art. 2, comma 3, del D.M. n.163/2013. Resta incerto se l'opzione per il "cartaceo" sia ritrattabile dall'appellante.

L'art. 12, comma 2, del Decreto Direttoriale 4 agosto 2015, prevede che "Il fascicolo informatico contiene anche le copie per immagine degli atti e documenti, quando siano stati depositati su supporto analogico". A sua volta, il D.M. 23 dicembre 2015, n. 163, stabilisce che "Gli atti e documenti depositati in formato cartaceo sono acquisiti dalla segreteria della Commissione tributaria che provvede ad effettuarne copia informatica e ad inserirla nel fascicolo informatico", apponendovi la firma digitale (art. 12, comma 1), disponendo altresì che "Il fascicolo informatico contiene anche le copie informatiche degli atti e dei documenti cartacei prodotti e acquisiti ai sensi dell'art. 12", e "Il fascicolo informatico sostituisce il fascicolo d'ufficio di cui all'art. 25 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, a condizione che contenga anche tutti gli atti e documenti cartacei prodotti e acquisiti ai sensi dell'art. 12" (art. 14, commi 2 e 3). Viene contemplata, quindi, l'eventualita` di doversi procedere, a cura della segreteria del giudice tributario, alla conversione dei "documenti cartacei" in "copie informatiche", ma non quale conseguenza del mutamento della scelta per il "cartaceo" a cura della parte appellante, tanto piu` che l'art. 53, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, nel disciplinare le "forme" di proposizione dell'appello, rinvia "all'art. 20, commi 1 e 2", che non contiene alcun richiamo all'art. 16-bis,

rinviano alle modalita` tradizionali di notificazione regolate dall'art. 16.

Quale posizione sta assumendo la giurisprudenza in ordine all'utilizzo delle modalita` telematiche in luogo di quelle tradizionali, nella trasmissione di atti processuali? Premettendo che "le notifiche a mezzo posta elettronica certificata nel processo tributario sono consentite laddove e` operativa la disciplina del c.d. processo tributario telematico", e` stata ritenuta "giuridicamente inesistente" e, in quanto tale, inidonea a far decorrere il termine breve d'impugnazione, la notifica della sentenza del giudice tributario effettuata tramite PEC direttamente dal difensore del contribuente, munito dell'autorizzazione del Consiglio dell'Ordine di appartenenza ad eseguire le notificazioni ex lege n. 53/1994 (1). Per gli altri atti processuali, si sono profilati contrasti interpretativi nella giurisprudenza tributaria di merito, tendente talvolta a ritenere ammissibile, altra volta inammissibile, il ricorso introduttivo spedito direttamente dal contribuente via PEC, prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156/2015. Ma, a quanto consta, non si rinvengono precedenti giurisprudenziali specificamente afferenti la questione affrontata dalla sentenza in commento, la cui soluzione presuppone il corretto inquadramento del vizio della notificazione nelle categorie della "nullita` ", suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo o per rinnovazione, o della "giuridica inesistenza", che non ammette sanatoria, implicando l'inammissibilita` del gravame

4.4. La notifica a mezzo PEC nel regime "ultimo giorno"

Recentemente, la Corte d'appello di Milano¹⁰ ha rinviato alla corte costituzionale il combinato disposto dell'art. 16-septies l. n. 221/2012 con l'art. 147 c.p.c. e con il principio di scissione degli effetti della notifica, sostenendo la seguente interpretazione:
- nel caso in cui il notificante proceda alla notifica l'ultimo giorno utile, gli deve essere riconosciuto per intero il termine a sua disposizione, fino alla mezzanotte del giorno stesso. Qualora egli notifichi oltre le ore 21:00 ma prima delle ore 24:00, gli effetti della

¹⁰ App. Milano, ord. 16 ottobre 2017 (Pres. est. Santosuosso)

notifica si produrranno, in capo al notificante, nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna al sistema;

- per quanto concerne il notificato, che il legislatore tutela con la predisposizione del limite d'orario, gli effetti della notifica effettuata dopo le ore 21:00 e prima delle ore 7:00 si produrranno automaticamente alle ore 7:00 del giorno successivo.

- la scissione, così applicata, consentirebbe di tutelare sia l'interesse della vita privata di chi deve ricevere la notifica, sia l'interesse di chi, onerato di compiere un atto giuridico al fine di tutelare un proprio diritto, deve vedersi riconosciuto interamente il termine a propria difesa, salvo non ci sia ragionevole motivo.

Ma tale strada interpretativa pare a questa Corte non percorribile (come si vedrà qui di seguito). Come emerge dai lavori preparatori dell'art. 16-septies, l. n. 221/2012, con la parificazione della regolamentazione in materia di limiti d'orario, il legislatore intende tutelare il medesimo bene giuridico, ovvero il domicilio del notificato e, in particolare, il suo diritto alla tranquillità e al riposo. Ciò che distingue nettamente le due modalità di notifica, tuttavia, è la concreta possibilità, per il notificante, di procedere all'invio della PEC ad ogni ora del giorno e della notte, senza essere vincolato agli orari degli uffici giudiziari o degli uffici postali. Proprio in relazione alle notifiche telematiche, dunque, si pone il problema della distinzione degli effetti della notifica che si dovrebbero produrre - in capo all'appellante- nel momento in cui egli invia la posta elettronica, in qualsiasi momento egli decida di farlo purché entro i termini di cui all'art. 325 c.p.c., e - in capo all'appellato- nel momento in cui egli riceve l'email, entro i limiti d'orario individuati - a sua tutela- dall'art. 147 c.p.c.¹¹

¹¹ Ad avviso di questa Corte, infatti, il principio della scissione, formulato dalla Corte Costituzionale in materia di notifiche "tradizionali" e, poi, ribadito dalla Cassazione, esplicherebbe appieno i propri effetti con riferimento alle "nuove" notifiche a mezzo PEC proprio (e forse solo) se applicato all'art. 16-septies. Infatti, il principio di scissione, così come tradizionalmente interpretato rispetto alle notifiche cartacee, presuppone un intervallo temporale tra il momento di consegna del plico all'Ufficiale giudiziario o alle poste e il momento di ricezione dello stesso da parte del destinatario. A ben vedere, invece, nelle notifiche telematiche, a differenza che in quelle cartacee, vi è identità temporale tra la trasmissione e la ricezione della posta elettronica certificata, che non consente al principio di scissione soggettiva degli effetti giuridici di svolgere effettivamente la propria funzione (anche nella fattispecie oggetto della presente causa, il lasso temporale tra generazione della ricevuta di accettazione e generazione della ricevuta di avvenuta consegna è minimo, trattandosi di qualche millesimo di secondo). Al contrario, tale principio assume pieno rilievo ed effettività se applicato in relazione all'art. 16-septies. In questo senso, il principio di scissione esplicherebbe appieno la propria rilevanza in quei casi in cui il notificante abbia inviato l'email dopo il termine delle ore 21:00. Il valore di questo principio emerge proprio se si considerano i gravi effetti (l'improcedibilità) che potrebbe avere la sua mancata

Nel giudizio amministrativo, l'art. 4 dell'allegato 2 al d.lgs. n. 140/10 prevede che Nei casi in cui il codice prevede il deposito di atti o documenti sino al giorno precedente la trattazione di una domanda in camera di consiglio, il deposito deve avvenire entro le ore 12.00 dell'ultimo giorno consentito. Dopo la sostituzione de dell'articolo 7, comma 2, lettera b) del D.L. 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla Legge 25 ottobre 2016, n. 197, a decorrere dal 1° gennaio 2017. Il comma 4 prevede che è assicurata la possibilità di depositare con modalità telematica gli atti in scadenza fino alle ore 24:00 dell'ultimo giorno consentito. Il deposito è tempestivo se entro le ore 24:00 del giorno di scadenza è generata la ricevuta di avvenuta accettazione, ove il deposito risulti, anche successivamente, andato a buon fine. Agli effetti dei termini a difesa e della fissazione delle udienze camerali e pubbliche il deposito degli atti e dei documenti in scadenza effettuato oltre le ore 12:00 dell'ultimo giorno consentito si considera effettuato il giorno successivo

applicazione nel caso in cui il notificante non solo abbia proceduto a inviare l'email di notifica dopo il limite d'orario dell'art. 147 c.p.c., ma si trovi anche nell'ultimo giorno utile per notificare, com'è accaduto nel caso oggetto della presente causa. Escludere l'operatività di tale principio rispetto a quest'ultimo caso, significherebbe applicare l'art. 16-septies in evidente contrasto con l'art. 3 Cost. e gli artt. 24 e 111 Cost. 42. Pare alla Corte che la norma in questione possa generare effetti irragionevoli. Mentre, infatti, per tutti i giorni precedenti quello della scadenza, il notificante può ben notificare in qualsiasi ora del giorno e della notte, salvo il fatto che il valore giuridico della notifica è procrastinato alle ore 7:00 del giorno successivo, solo nel caso in cui egli si trovi a notificare l'ultimo giorno utile, l'invio della PEC oltre le 21:00 implica l'improcedibilità dell'appello (senza menzionare che tale disposizione non fa neppure distinzione tra giorni feriali e festivi, quindi è ben possibile notificare in proprio anche la domenica, purché entro le ore 21:00). Questa differenza di effetti della disciplina, a seconda del giorno in cui si applica, non trova una valida ragione dal punto di vista della tutela del bene giuridico a fondamento dell'art. 147 c.p.c. In ottica di tutela della tranquillità del notificato, infatti, se il disturbo della vita privata deriva da questa notifica - a prescindere dal fatto che l'email sia mandata l'ultimo giorno utile o nei giorni precedenti- qualora sia inviata oltre le 21:00 essa comporta la lesione della tranquillità e del riposo del destinatario. La posizione in cui si trova il notificato, infatti, rimane la medesima, poiché non è possibile bloccare il server una volta inviata l'email, ragion per cui l'estensione dell'operatività dell'art. 147 c.p.c. alle notifiche via PEC non impedisce, comunque, che l'atto giudiziario entri nella sfera di conoscenza del destinatario, penetrando nel suo domicilio digitale, anche dopo le ore 21:00 e malgrado la volontà contraria del notificato. D'altro canto, a ben vedere, l'art. 147 c.p.c., così come l'art. 16-septies l. n. 221/2012, non è dettato a tutela del riposo del notificante ma a tutela del domicilio, della tranquillità e del riposo del notificato. Di qui, l'esigenza di distinguere le due differenti posizioni di appellante e appellato, al fine garantire un bilanciamento di interessi e al fine di tutelare appieno sia il riposo del notificato sia il diritto del notificante a utilizzare interamente il termine che egli ha a disposizione per esercitare il proprio diritto di difesa. La Corte ritiene che, in questo senso, debba essere intesa la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite quando afferma che al notificante "deve essere riconosciuto per intero" il termine a difesa o, comunque, il termine che egli ha per svolgere la propria attività processuale.