



STUDIO PENSO & ASSOCIATI
consulenza societaria, finanziaria, fiscale nazionale ed internazionale

Notifica degli avvisi di accertamento e di altri atti tramite posta elettronica certificata (PEC)

1 PREMESSA

L'art. 60 del DPR 600/73, concernente le notificazioni degli avvisi di accertamento, è stato modificato dall'art. 7-*quater* co. 6 del DL 22.10.2016 n. 193 (conv. L. 1.12.2016 n. 225).

In particolare, è stato inserito il nuovo co. 7 che consente la notifica degli avvisi di accertamento direttamente nella propria casella di posta elettronica certificata (PEC), senza ulteriori comunicazioni o trasmissioni con modalità cartacea e postale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In attuazione di quanto previsto dal suddetto art. 60 co. 7, sono stati emanati dall'Agenzia delle Entrate i seguenti provvedimenti, relativi ai soggetti non obbligati ad avere una PEC iscritta in pubblici elenchi:

- provv. 3.3.2017 n. 44027, di approvazione del modello e delle relative istruzioni per comunicare i dati relativi all'indirizzo di PEC che si vuole utilizzare per la notifica degli atti;
- provv. 28.6.2017 n. 120768, contenente la definizione delle modalità di comunicazione, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, in sostituzione del precedente modello, dei dati relativi all'indirizzo di PEC che si vuole utilizzare per la notifica degli atti.

Quadro normativo	
Art. 60 co. 7 del DPR 600/73	Introdotta dall'art. 7- <i>quater</i> co. 6 del DL 193/2016. Notificazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche a mezzo PEC, degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati ai contribuenti.
Provv. Agenzia delle Entrate 3.3.2017 n. 44027	Modello e istruzioni per comunicare i dati relativi all'indirizzo di PEC che si vuole utilizzare per la notifica degli atti, da parte dei soggetti non obbligati ad avere un indirizzo di PEC iscritto in pubblici elenchi.
Provv. Agenzia delle Entrate 28.6.2017 n. 120768	Modalità di comunicazione, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, in sostituzione del precedente modello, dei dati relativi all'indirizzo di PEC che si vuole utilizzare per la notifica degli atti, da parte dei soggetti non obbligati ad avere un indirizzo di PEC iscritto in pubblici elenchi.

Decorrenza applicativa

Ai sensi dell'art. 7-*quater* co. 7 del DL 193/2016, le modifiche non hanno trovato immediata applicazione: la decorrenza della nuova disciplina è stata prevista con riferimento alle notificazioni degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati ai contribuenti a decorrere dall'1.7.2017.

Per gli avvisi e gli altri atti che per legge devono essere notificati fino al 30.6.2017, si applica la disciplina vigente prima del 3.12.2016 (data di entrata in vigore della L. 225/2016, di conversione del DL 193/2016).

Art. 7- <i>quater</i> co. 7 del DL 193/2016	
Notificazioni degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati ai contribuenti	
Dall'1.7.2017	Nuove modalità di notificazione: quindi, anche a mezzo PEC.
Fino al 30.6.2017	Modalità di notificazione secondo la disciplina vigente prima del 3.12.2016.

Notificazione a mezzo PEC di altri atti (cartelle di pagamento e atti catastali)

Si ricorda che l'art. 26 co. 2 del DPR 602/73, così come modificato prima dall'art. 14 co. 1 del DLgs. 24.9.2015 n. 159 e, da ultimo, dall'art. 7-*quater* co. 9 del DL 193/2016, ha previsto la possibilità di notificare a mezzo PEC la cartella di pagamento all'indirizzo del destinatario:

- da un lato, risultante dall'Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC);
- dall'altro, dichiarato all'atto della richiesta, per i soggetti non obbligati ad avere un indirizzo di PEC.

La norma, a sua volta, rinvia all'art. 60 del DPR 600/73.

Secondo quanto, poi, precisato dall'art. 7-*quater* co. 10 del DL 193/2016, le notificazioni delle cartelle e degli altri atti della riscossione, ove eseguite nel periodo dall'1.6.2016 al 3.12.2016 (data di entrata in vigore della L. 225/2016, di conversione del DL 193/2016) con modalità diverse dalla PEC, sono rinnovate mediante invio all'indirizzo di PEC del destinatario; i termini di impugnazione degli atti decorrono, in via esclusiva, dalla data di rinnovazione della notificazione.

Inoltre, le disposizioni di cui all'art. 60 co. 7 del DPR 600/73 si applicano anche con riferimento alle notificazioni degli atti relativi alle operazioni catastali e alle correlate sanzioni, che per legge devono essere notificati ai soggetti obbligati alle dichiarazioni di aggiornamento. L'art. 7-*quater* co. 11 e 12 del DL 193/2016 ha, infatti, riconosciuto – a decorrere dall'1.7.2017 (co. 13) – la possibilità per tale notificazione di essere eseguita direttamente dal competente ufficio, oltre che con le modalità già previste, anche a mezzo di PEC all'indirizzo risultante dagli elenchi istituiti a tale fine dalla legge.

La notificazione, qualora rivolta alle Pubbliche Amministrazioni, può essere effettuata all'indirizzo risultante dall'“Indice degli indirizzi delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi” (art. 6-*ter* del DLgs. 7.3.2005 n. 82, Codice dell'Amministrazione digitale, CAD).

2 UTILIZZO DELLA PEC

Secondo quanto previsto dall'art. 60 co. 7 primo periodo del DPR 600/73, la notificazione “*può essere effettuata direttamente dal competente ufficio*” a mezzo PEC, secondo le modalità previste dal regolamento di cui al DPR 11.2.2005 n. 68 (relativo, in generale, alle caratteristiche e alle modalità per l'erogazione e la fruizione dei servizi di trasmissione di documenti informatici mediante la PEC).

In considerazione del tenore letterale della disposizione, si tratta di una facoltà per l'Ufficio che, dunque, potrà continuare ad utilizzare anche le altre specifiche modalità di notifica previste per la notificazione degli atti tributari dall'art. 60 del DPR 600/73.

La disposizione viene prevista in deroga all'art. 149-*bis* c.p.c. (relativo alle notificazioni a mezzo PEC nel procedimento civile) e alle modalità di notificazione stabilite dalle singole leggi d'imposta non compatibili con la suddetta normativa.

3 MODALITÀ DI NOTIFICAZIONE A MEZZO PEC E SOGGETTI DESTINATARI

La disciplina sulle modalità di notificazione degli avvisi di accertamento e degli altri atti è contenuta nell'art. 60 co. 7 del DPR 600/73, con una distinzione rispetto ai destinatari degli stessi.

Più precisamente, le notificazioni a mezzo PEC possono riguardare le seguenti categorie di soggetti interessati:

- soggetti obbligati ad avere una PEC (primo periodo);
- soggetti non obbligati ad avere una PEC, che ne facciano però richiesta (sesto periodo).

3.1 SOGGETTI OBBLIGATI AD AVERE UNA PEC

L'art. 60 co. 7 primo periodo del DPR 600/73 prevede la possibilità di utilizzare la notificazione degli avvisi e degli altri atti a mezzo PEC nei confronti di:

- imprese individuali e costituite in forma societaria;
- professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato.

Le notificazioni devono avvenire all'indirizzo del destinatario risultante dall'“Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata” (INI-PEC), la cui consultazione ed estrazione è consentita all'ufficio, anche in forma massiva (art. 60 co. 7 secondo periodo del DPR 600/73).

Art. 60 co. 7 del DPR 600/73	
Primo periodo	Modalità di notificazione ai soggetti obbligati ad avere una PEC: <ul style="list-style-type: none"> • imprese individuali e costituite in forma societaria; • professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato.
Secondo periodo	Possibilità di consultazione ed estrazione anche massiva da parte dell'ufficio degli indirizzi di PEC.
Terzo e quarto periodo	Difficoltà operative per casella di PEC satura o indirizzo di PEC non valido o attivo.
Quinto periodo	Effetti della notificazione ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza.

Quadro normativo sulla PEC

L'obbligo di dotarsi di un indirizzo di PEC è stato introdotto:

- per le imprese costituite in forma societaria, dall'art. 16 co. 6 del DL 29.11.2008 n. 185 (conv. L. 28.1.2009 n. 2);
- per le imprese individuali, dall'art. 5 co. 1 e 2 del DL 18.10.2012 n. 179 (conv. L. 17.12.2012 n. 221);
- per i professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge statale, dall'art. 16 co. 7 del DL 185/2008.

Ai sensi, poi, dell'art. 16 co. 8 del DL 185/2008, sono tenute ad avere un indirizzo di PEC le Pubbliche Amministrazioni (di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 30.3.2001 n. 165), per ciascun registro di protocollo, fra le quali rientrano, a titolo esemplificativo, le Amministrazioni dello Stato, gli istituti e scuole di ogni ordine e grado, le istituzioni universitarie, le Camere di commercio e loro associazioni, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane.

Gli indirizzi di PEC, che devono essere forniti dalle imprese al Registro delle imprese e dai professionisti ai rispettivi Ordini o Collegi di appartenenza, confluiscono nel registro INI-PEC (www.inipec.gov.it).

Si tratta di un pubblico elenco istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico dall'art. 5 co. 3 del DL 179/2012 (che ha introdotto l'art. 6-bis del DLgs. 82/2005), suddiviso in due sezioni denominate, rispettivamente, "Sezione Imprese" e "Sezione Professionisti" (art. 3 co. 2 del DM 19.3.2013, contenente le disposizioni attuative del suddetto elenco).

Casella PEC satura o indirizzo non valido o inattivo

L'art. 60 co. 7 terzo e quarto periodo del DPR 600/73 prevede le ipotesi particolari in cui la casella di PEC del destinatario dovesse essere satura o l'indirizzo di PEC risulti non valido o inattivo.

Più precisamente, qualora:

- la casella di PEC risulti satura, l'ufficio deve procedere con un secondo tentativo di consegna decorsi almeno 7 giorni dal primo invio;
- la casella di PEC sia ancora satura dopo il secondo tentativo o l'indirizzo di PEC non risulti valido o attivo (già al primo tentativo), l'ufficio deve provvedere:
 - alla notificazione mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito Internet della società "InfoCamere Scpa" e alla pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di 15 giorni;
 - alla comunicazione al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto con lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico.

Effetti della notificazione

L'art. 60 co. 7 quinto periodo del DPR 600/73 disciplina gli effetti della notificazione avvenuta a mezzo PEC ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza.

Nel dettaglio, la notificazione si intende perfezionata:

- per il notificante (cioè l'Ufficio che ha proceduto alla notifica dell'avviso di accertamento o di altri atti con la PEC), nel momento della trasmissione, da parte del suo gestore della casella di PEC, della ricevuta di accettazione, con la relativa attestazione temporale di certificazione dell'avvenuta spedizione del messaggio;
- per il destinatario, alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta inviata all'ufficio dal gestore della casella di PEC del destinatario.

Nei casi di deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito Internet della società "Infocamere Scpa", la notificazione si intende perfezionata, per il destinatario, nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito Internet.

Ciò vuol dire che, a tali fini, risultano irrilevanti la mancata lettura del messaggio da parte del destinatario, come anche cancellazioni sia pur accidentali dello stesso.

Monitoraggio costante dalla propria casella di PEC

Pertanto, è onere dello stesso soggetto destinatario, dotato di una casella di PEC, di prestare attenzione alla frequenza del controllo della casella di PEC, la quale deve quindi essere oggetto di un costante monitoraggio.

3.2 SOGGETTI NON OBBLIGATI AD AVERE UNA PEC

L'art. 60 co. 7 sesto periodo del DPR 600/73 prevede la possibilità di utilizzare la notificazione degli avvisi e degli altri atti dell'Agenzia delle Entrate a mezzo PEC anche nei confronti di "soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC".

In questo caso, però, la procedura è subordinata alla specifica richiesta dell'interessato, che deve comunicare all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo di PEC da utilizzare.

Si tratta, ad esempio, di una persona fisica non imprenditore che, in possesso di una casella di PEC, decida di intrattenere i rapporti con l'Amministrazione finanziaria utilizzando tale modalità.

Art. 60 co. 7 del DPR 600/73	
Sesto periodo	Modalità di notificazione ai soggetti non obbligati ad avere una PEC: <ul style="list-style-type: none">• persone fisiche (residenti e non residenti);• soggetti diversi dalle persone fisiche.
Settimo periodo	Effetti della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'indirizzo di PEC.
Ottavo e nono periodo	Difficoltà operative per casella di PEC satura o indirizzo di PEC non valido o attivo.

Quadro normativo sulla PEC

Ai sensi dell'art. 3-bis co. 1 e 2 del DLgs. 82/2005, al fine di facilitare la comunicazione con le Pubbliche Amministrazioni, ogni cittadino ha la possibilità di indicare al Comune di residenza un proprio "domicilio digitale", rappresentato principalmente dall'indirizzo di PEC (art. 1 co. 1 lett. n-ter del DLgs. 82/2005), che viene inserito nell'Anagrafe nazionale della popolazione residente (ANPR) e reso disponibile a tutte le Pubbliche Amministrazioni e ai gestori o esercenti di pubblici servizi.

L'ANPR – che non ha ancora ricevuto completa attuazione – è istituita presso il Ministero dell'Interno e costituisce una "base di dati di interesse nazionale", contenente, fra l'altro, anche l'archivio nazionale informatizzato dei Registri di stato civile tenuti dai Comuni (art. 62 del DLgs. 82/2005).

Comunicazione della PEC e soggetti abilitati

Il soggetto interessato a ricevere a mezzo PEC gli avvisi di accertamento e gli altri atti dell'Agenzia delle Entrate deve trasmettere i dati relativi all'indirizzo di PEC secondo le modalità stabilite nel

provv. Agenzia delle Entrate 28.6.2017 n. 120768; tale provvedimento ha integrato e modificato il precedente provv. 3.3.2017 n. 44027, con il quale era stato approvato un apposito modello per la comunicazione della PEC, unitamente alle relative istruzioni di compilazione.

Come precisato nelle motivazioni al provvedimento 120768/2017, *“la trasmissione dei dati relativi all’indirizzo PEC, tramite i servizi telematici, sostituisce la presentazione del modello”*.

Entrando nel merito delle modalità di comunicazione, l’Agenzia delle Entrate, nel provv. 28.6.2017 n. 120768, ha stabilito che:

- l’indirizzo di PEC può essere comunicato solo dalle persone fisiche (residenti e non residenti) e dai soggetti diversi dalle persone fisiche, non obbligati per legge a dotarsi di un indirizzo di PEC inserito nell’INI-PEC; sono esclusi dalla suddetta comunicazione gli eredi del soggetto deceduto e il rappresentante per conto del minore, inabilitato o interdetto;
- può essere comunicato l’indirizzo di PEC:
 - proprio, di cui il soggetto richiedente risulta intestatario,
 - ovvero dei soggetti abilitati all’assistenza tecnica nel processo tributario (di cui all’art. 12 co. 3 del DLgs. 31.12.92 n. 546, es. dottori commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, ecc.),
 - ovvero del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado (di cui all’art. 63 co. 2 secondo periodo del DPR 600/73),
specificamente incaricati di ricevere le notifiche per conto degli interessati (cfr. anche l’art. 60 co. 7 sesto periodo del DPR 600/73);
- l’indirizzo di PEC può essere comunicato esclusivamente tramite il servizio telematico dell’Agenzia delle Entrate, utilizzabile, tramite autenticazione, solo dal soggetto abilitato ai servizi telematici;
- con le medesime modalità possono essere comunicate anche le variazioni e la revoca dell’indirizzo di PEC precedentemente trasmesso.

La comunicazione, la variazione o la revoca dell’indirizzo di PEC hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l’ufficio ne attesta *“l’avvenuta ricezione”* (cfr. anche l’art. 60 co. 7 settimo periodo del DPR 600/73).

In particolare, l’Agenzia delle Entrate:

- invia un messaggio contenente un codice di validazione all’indirizzo di PEC comunicato, così da verificarne l’esistenza e l’effettiva disponibilità per il richiedente;
- in esito a tale procedura di verifica ed effettuati i controlli nell’Anagrafe Tributaria, conferma la registrazione nei propri archivi dell’indirizzo di PEC comunicato e mette a disposizione del richiedente l’esito dell’operazione con specificazione della data di corretta acquisizione dell’informazione in Anagrafe Tributaria; l’esito delle operazioni è disponibile presso la sezione *“Storico operazioni”*.

L’operazione di registrazione dell’indirizzo di PEC, così come sopra comunicato, risulta completa con:

- il rilascio, da parte del gestore di PEC del soggetto richiedente, della ricevuta di avvenuta consegna del messaggio contenente il codice di validazione;
- l’inserimento in maniera corretta, da parte del richiedente, del codice di verifica; in caso di scarto, le motivazioni sono indicate nella sezione *“Storico operazioni”*.

Inoltre:

- l’indirizzo di PEC comunicato non è utilizzabile se il richiedente risulta titolare di un indirizzo di PEC inserito nell’INI-PEC; la notificazione degli atti può avvenire all’indirizzo di PEC comunicato solo successivamente alla rimozione dell’indirizzo risultante dall’INI-PEC dall’archivio dell’Agenzia delle Entrate;

- l'indirizzo di PEC comunicato dai soggetti persone fisiche non sarà più utilizzabile con la completa attuazione dell'ANPR, comprensiva di domicilio digitale.

Utilizzo della PEC comunicata

L'indirizzo di PEC comunicato all'Agenzia delle Entrate può essere utilizzato non solo dall'Agenzia delle Entrate stessa per la notificazione degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati, così come prescritto dall'art. 60 co. 7 del DPR 600/73, ma anche da Agenzia delle Entrate-Riscossione per la notifica delle cartelle di pagamento e degli atti della procedura di riscossione coattiva mediante ruolo relativamente ai carichi ad essa affidati da tutti gli enti creditori, anche diversi dall'Agenzia delle Entrate (provv. Agenzia delle Entrate 28.6.2017 n. 120768, che tiene conto delle modifiche apportate all'art. 26 co. 2 del DPR 602/73 dall'art. 7-*quater* co. 9 del DL 193/2016).

Casella PEC satura o indirizzo non valido o inattivo

L'art. 60 co. 7 ottavo e nono periodo del DPR 600/73 prevede le ipotesi particolari in cui la casella di PEC del destinatario dovesse essere satura o l'indirizzo di PEC risulti non valido o inattivo.

Nello specifico, qualora:

- la casella di PEC risulti satura, l'Ufficio deve procedere con un secondo tentativo di consegna decorsi almeno 7 giorni dal primo invio;
- la casella di PEC sia ancora satura dopo il secondo tentativo o l'indirizzo di PEC non risulti valido o attivo (già al primo tentativo), l'Ufficio deve provvedere alla notificazione secondo le regole ordinarie di notificazione degli avvisi e degli altri atti dell'Agenzia delle Entrate (con esclusione dell'art. 149-*bis* c.p.c.).

L'Agenzia delle Entrate, nel provv. 120768/2017, ha ulteriormente precisato che la casella di PEC comunque resta valida per eventuali notifiche successive.