



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Oggetto: cartella di
pagamento - notifica

Lucio Luciotti	- Presidente -	
Roberto Succio	- Consigliere relatore -	R.G.N. 11047/2025
Gianluca Grasso	- Consigliere -	Cron.
Giovanni Galasso	- Consigliere -	AC - 10/03/2026
Pierpaolo Gori	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11047/2025 proposto da
[REDACTED] rappresentato e difeso in forza di procura speciale
in atti dall'avv. [REDACTED]

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI in persona del Direttore
pro tempore e AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, ambedue
rappresentate e difese come per legge dall'Avvocatura Generale dello
Stato

- *controricorrenti* -

per la cassazione della sentenza n. 17/01/2025 della Corte di
Giustizia Tributaria di secondo grado del Friuli-Venezia Giulia, depositata
in data 13 gennaio 2025, non notificata



Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 10/03/2026 dal Consigliere Roberto Succio

Fatti di causa

Con la sentenza qui gravata la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha respinto l'appello proposto da ██████████ avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Trieste, che aveva rigettato il ricorso introduttivo del contribuente e lo aveva condannato alle spese.

La controversia trae origine dall'impugnazione di una comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria e della sottesa cartella di pagamento, emessa per il recupero di accise relative a oli minerali, per un importo complessivo pari a euro 501.220,20, su incarico dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e azionata dall'Agenzia delle Entrate – Riscossione.

Il contribuente aveva dedotto, in sintesi, l'inesistenza o la nullità delle notifiche degli atti presupposti, eseguite a mezzo posta elettronica certificata mediante allegazione di documenti in formato *.pdf* e non *.p7m*, nonché la carenza di attestazione di conformità. Aveva inoltre contestato la fondatezza della pretesa tributaria, la propria legittimazione passiva, la violazione della normativa nazionale e unionale in materia di accise, nonché la necessaria pregiudizialità del procedimento penale rispetto a quello tributario. Deduceva, infine, l'irrilevanza della propria posizione personale a seguito del fallimento della società ██████████ s.r.l., di cui era stato legale rappresentante.

La Commissione Tributaria Provinciale aveva dichiarato inammissibili o infondati tutti i motivi di ricorso. Avverso tale decisione il contribuente proponeva appello, reiterando le medesime censure.

La pronuncia di secondo grado ha ritenuto infondato l'appello. Essa in via preliminare ha esaminato le doglianze relative alla dedotta inesistenza o nullità delle notifiche della cartella di pagamento e della



comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria. Sul punto ha richiamato l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo cui la notifica della cartella di pagamento a mezzo PEC può avvenire legittimamente sia mediante allegazione di un documento informatico nativo digitale, sia mediante copia per immagine di un documento analogico, trasmessa in formato *.pdf*, senza che sia necessaria la sottoscrizione con firma digitale in formato *.p7m* o l'attestazione di conformità, in assenza di un espresso disconoscimento della conformità da parte del destinatario. È stato altresì ribadito il principio del raggiungimento dello scopo della notificazione, con conseguente irrilevanza di meri vizi formali in mancanza di un concreto pregiudizio al diritto di difesa. Accertata la validità delle notifiche, la Corte ha ritenuto tardive e quindi inammissibili le censure di merito relative all'esistenza del debito tributario e alla legittimazione passiva del contribuente, osservando che tali questioni avrebbero dovuto essere dedotte tempestivamente mediante impugnazione degli atti presupposti, in particolare della cartella di pagamento e, ancor prima, dell'avviso di pagamento. In ogni caso, le doglianze sono state ritenute infondate anche nel merito. La sentenza qui gravata ha poi richiamato la disciplina delle accise, evidenziando che la responsabilità per il pagamento dell'imposta può gravare, in solido, anche sui soggetti che abbiano concorso alla sottrazione fraudolenta del prodotto all'imposizione, a prescindere dalla qualifica formale di soggetto passivo d'imposta. È stata altresì esclusa la necessità di un previo accertamento penale, ribadendosi l'autonomia del procedimento tributario rispetto a quello penale e la non automatica efficacia del giudicato penale nel processo tributario. Quanto alla dedotta violazione della direttiva 2003/96/CE, la Corte ha confermato la correttezza della decisione di primo grado, rilevando che la normativa nazionale sugli oli lubrificanti non contrasta con il diritto unionale, rientrando nella facoltà impositiva



riconosciuta agli Stati membri. È stata infine ritenuta irrilevante, ai fini della responsabilità tributaria, la circostanza del fallimento della società ■■■■■ s.r.l., non incidendo essa sulle obbligazioni tributarie sorte anteriormente né sulla legittimazione dell'Amministrazione finanziaria ad agire nei confronti del soggetto ritenuto responsabile in solido.

Alla luce delle considerazioni che precedono, l'appello è stato rigettato, con conferma della sentenza di primo grado e condanna dell'appellante alla rifusione delle spese di lite del grado, liquidate in euro 1.500, oltre accessori di legge.

Ricorre a questa Corte ■■■■■ con atto affidato a sei motivi di doglianza.

Resistono con autonomi controricorsi sia il Riscossore, sia l'Amministrazione finanziaria doganale.

Il Consigliere delegato ha depositato proposta di definizione accelerata del ricorso ex art. 380 bis c.p.c. a fronte della quale la parte ricorrente ha chiesto la decisione collegiale e ha depositato memoria.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo il ricorrente denuncia violazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, dell'art. 1, lett. f), del d.P.R. n. 68 del 2005 e dell'art. 1, lett. i-ter), del Codice dell'amministrazione digitale (c.d. CAD), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., censurando la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto valida la notifica, a mezzo PEC, della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria e della cartella di pagamento. Deduce che gli atti notificati costituivano mere copie informatiche in formato pdf, prive di firma digitale in estensione p7m e di attestazione di conformità, con conseguente inesistenza giuridica della notificazione.

Con il secondo motivo il ricorrente lamenta violazione dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., sostenendo la nullità dell'iscrizione ipotecaria per omessa o



invalida notifica della cartella di pagamento presupposta. Assume che, in mancanza di una valida notificazione della cartella, difetterebbero i presupposti legittimanti l'iscrizione ipotecaria ai sensi degli artt. 50 e 77 del medesimo d.P.R.

Detti motivi, incentrati sui vizi di notifica a mezzo PEC delle cartelle e dell'intimazione di pagamento impugnate, sono manifestamente infondati alla luce della consolidata giurisprudenza in argomento (Cass. 30922/2024; Cass. 39513/2021).

Né le considerazioni iterate in memoria scalfiscono in alcun modo i principi che anche le Sezioni Unite di questa Suprema Corte di cassazione hanno avuto modo di affermare, secondo i quali "a norma dell'art. 12 del decreto dirigenziale del 16 aprile 2014, di cui all'art. 34 del d.m. [giust.] n. 44 del 2011 [...], in conformità agli standard previsti dal Regolamento UE n. 910 del 2014 ed alla relativa decisione di esecuzione n. 1506 del 2015, le firme digitali di tipo "CADES" e di tipo "PADES" sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf". Tale principio di equivalenza si applica anche alla validità ed efficacia della firma per autentica della procura speciale richiesta per il giudizio in cassazione, ai sensi degli artt. 83, comma 3, c.p.c., 18, comma 5, del d.m. n. 44 del 2011 e 19 bis, commi 2 e 4, del citato decreto dirigenziale" (Cass. Sez. Un. n. 10266/2018). Il principio di equivalenza dei due formati *.p7m* e *.pdf*, che costituisce la "ratio" ispiratrice dell'insegnamento che ne occupa, è stato esplicitato da una pronuncia immediatamente successiva, secondo, "in tema di processo telematico, in conformità alle disposizioni tecniche previste dal Regolamento UE n. 910 del 2014 ed alla relativa decisione di esecuzione n. 1506 del 2015, le firme digitali di tipo 'CADES' e di tipo 'PADES' sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni '*.p7m*' e '*.pdf*', posto che il certificato di firma, inserito nella busta crittografica, è presente in entrambi gli standards,



parimenti abilitati. Ne consegue la piena validità ed efficacia del ricorso (o controricorso) per cassazione munito di procura alle liti controfirmata dal difensore con firma digitale in formato 'PAdES'" (anche Cass. n. 30927/2018). L'equivalenza dei due formati *.p7m* e *.pdf*, affermata, sotto il profilo della firma digitale, per gli atti del processo civile telematico, non può non valere "a fortiori" per gli atti notificati telematicamente dall'Amministrazione, con particolare riguardo alle cartelle di pagamento, rispetto alle quali, oltretutto, il requisito della sottoscrizione non è neppure richiesto, men che meno "ad substantiam": invero, come ritenuto da consolidata giurisprudenza di questa Suprema Corte, "l'omessa sottoscrizione della cartella esattoriale da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, sia nel caso in cui la stessa sia redatta e notificata su supporto cartaceo, sia quando il documento, originariamente analogico, sia stato poi trasmesso in forma digitale, sia ove sia stata redatta fin dall'origine e notificata in forma digitale, poiché la sua esistenza non dipende dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, ma dalla inequivocabile riferibilità all'organo amministrativo titolare del potere di emettere l'atto, tanto più che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo l'apposito modello approvato con d.m., che non prevede la sottoscrizione dell'agente, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice" (Cass. n. 19327/2024). Talché, in definitiva, a venire in linea di conto è la mera riferibilità della cartella al soggetto emittente, di per sé assicurata, salvo specifiche contestazioni (nella specie non rappresentate), dall'adozione del sistema di posta elettronica certificata (PEC). Più particolarmente, "in tema di notificazione a mezzo PEC, la copia su supporto informatico della cartella di pagamento, in origine cartacea, non deve necessariamente essere sottoscritta con firma



digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso” (Cass. n. 35541/2023; Cass. n. 30948/2019), considerato che “l’art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973 non prevede alcuna sanzione per l’ipotesi della [...] omessa sottoscrizione [del ruolo], sicché non può che operare la presunzione generale di riferibilità dell’atto amministrativo all’organo da cui promana, con onere della prova contraria a carico del contribuente, che non può limitarsi ad una generica contestazione dell’esistenza del potere o della provenienza dell’atto, ma deve allegare elementi specifici e concreti a sostegno delle sue deduzioni” (Cass. n. 27561/2018).

Con il terzo motivo il ricorrente deduce violazione delle norme processuali in tema di ammissibilità dell’opposizione e falsa dichiarazione di infondatezza della stessa, denunciando la nullità e l’inesistenza della pretesa tributaria per carenza di prova del credito vantato dall’Ufficio delle Dogane. Sostiene che l’opposizione doveva ritenersi ammissibile e tempestiva, in quanto proposta avverso atti mai validamente notificati, e che, nel merito, egli non sarebbe soggetto passivo dell’obbligazione tributaria, gravante esclusivamente sulla società poi fallita.

Il motivo è inammissibile.

Le eccezioni formulate dal ricorrente con la doglianza in esame sono precluse nel presente giudizio, in quanto avrebbero dovuto essere proposte nel ricorso, dichiarato inammissibile, contro l’avviso di pagamento.

Con il quarto motivo il ricorrente lamenta violazione dell’art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., in relazione al combinato disposto dell’art. 82 del d.P.R. n. 43 del 1973 e dell’art. 18 della legge n. 4 del 1929, nonché della normativa di cui al capo VIII del r.d.l. n. 334 del 1939. Censura la sentenza impugnata per avere escluso la necessaria pregiudizialità dell’accertamento penale rispetto alla pretesa tributaria, sostenendo che l’Amministrazione non potrebbe emettere ingiunzioni di



pagamento in assenza di un previo accertamento, in sede penale o civile, dei fatti costituenti reato.

Con il quinto motivo il ricorrente denuncia violazione dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., in relazione alla direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, n. 2003/96/CE, contestando la declaratoria di tardività e di infondatezza della censura relativa al contrasto tra la normativa nazionale sulle accise e il diritto unionale. Deduce che l'imposta richiesta non terrebbe conto della disciplina comunitaria e della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea.

Con il sesto motivo il ricorrente lamenta vizio di motivazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., in relazione alla ritenuta irrilevanza del fallimento della società █████ s.r.l. e alla conseguente esclusione della carenza di responsabilità dell'amministratore. Sostiene di non essere soggetto passivo dell'imposta e che l'Amministrazione avrebbe dovuto far valere le proprie pretese esclusivamente nell'ambito della procedura concorsuale.

I ridetti motivi, suscettibili di trattazione congiunta in quanto tra di loro connessi, sono parimenti inammissibili, poiché le doglianze del ricorrente sono anche qui precluse alla luce delle considerazioni di cui al terzo motivo; inoltre, rileva la Corte che nell'esprimersi riguardo alla validità dell'avviso di accertamento, che non poteva esser contestato se non nel giudizio avverso tale atto, il giudice del merito ha qui espresso un mero *obiter dictum*, non una vera e propria *ratio decidendi*, e quindi i motivi che aggrediscono tali osservazioni sono inammissibili anche per tale ulteriore ragione; (in argomento Cass. n. 30354/2017 ma anche Cass. Sez. Un. n. 3840/2007).

In conclusione, il ricorso va rigettato.

Poiché la presente decisione fa seguito ad istanza di decisione proposta al Collegio in seguito alla comunicazione di proposta di definizione accelerata del giudizio ex art. 380 bis c.p.c. va applicata la



giurisprudenza di questa Corte (si vedano in termini le pronunce Cass. Sez. Un. n. 28540/2023; Cass. Sez. Un. n. 27195/2023; ancora, conforme alle precedenti risulta la recente Cass. n. 31839/2023) secondo la quale in tema di procedimento per la decisione accelerata dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati, l'art. 380 - bis, comma 3, c.p.c. (come novellato dal d. Lgs. n. 149 del 2022) - che, nei casi di definizione del giudizio in conformità alla proposta, contiene una valutazione legale tipica della sussistenza dei presupposti per la condanna ai sensi del terzo e del quarto comma dell'art. 96 c.p.c. codifica un'ipotesi normativa di abuso del processo, poiché il non attenersi ad una valutazione del proponente, poi confermata nella decisione definitiva, lascia presumere una responsabilità aggravata del ricorrente.

Pertanto, va liquidata a carico di parte ricorrente in favore di ciascuna parte controricorrente la somma di euro 8.200,00 per compensi e l'ulteriore somma di euro 4.100,00 ex art. 96 c. 3 c.p.c., cui aggiungersi la somma di euro 2.050,00 ex art. 96 c. 4 c.p.c. da versarsi - sempre ad opera di parte ricorrente - alla cassa delle ammende

p.q.m.

rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore di parte controricorrente che liquida in euro 8.200,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito, cui aggiungersi - sempre a favore di parti controricorrente - la somma di euro 4.100,00 ex art. 96 c. 3 c.p.c., nonché l'ulteriore somma di euro 1.050,00 ex art. 96 c. 4 c.p.c. da versarsi - sempre ad opera di parte ricorrente - alla cassa delle ammende.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.p.r. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della L. n. 228 del 2012, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a



quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 10 marzo 2026.

Il Presidente
Lucio Luciotti

