

2022 I/5

Estratto della decisione della Corte I
nella causa A., B., C. e D. contro
Amministrazione federale delle contribuzioni
A-1781/2022 dell'11 luglio 2022

Assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale. Validità della notifica di una decisione, registrata su una chiavetta USB criptata, spedita per posta A Plus. Tempestività del ricorso.

Art. 20 cpv. 1, art. 21 cpv. 1, art. 22 cpv. 1, art. 34 cpv. 1 e cpv. 1^{bis}, art. 35 cpv. 1 e art. 50 cpv. 1 PA. Art. 17 cpv. 1 e art. 19 LAAF. Art. 8-10a OCE-PA.

1. **Notifica di una decisione. Di principio, l'autorità notifica le decisioni per scritto. A determinate condizioni essa può farlo anche in forma elettronica (consid. 1.2.2.2 e 1.2.2.3).**
2. **Validità della notifica di una decisione. La notifica per posta A Plus di una decisione finale in forma elettronica su una chiave USB criptata – necessitante quindi di una password – costituisce una forma ibrida di notifica, non contemplata dalla legge e pertanto non valida (consid. 1.2.5.3).**
3. **Inapplicabilità della giurisprudenza relativa alla notifica per posta A Plus (consid. 1.2.3).**
4. **Ricorso tempestivo. Buona fede del destinatario che ha ritenuto la decisione dell'AFC validamente notificata il giorno in cui l'autorità ne ha materialmente garantito l'accesso tramite la trasmissione della password (consid. 1.2.5.6).**

Internationale Amtshilfe in Steuersachen. Gültigkeit der Eröffnung einer auf einem verschlüsselten USB-Stick gespeicherten Verfügung per A-Post Plus. Rechtzeitigkeit der Beschwerde.

Art. 20 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1, Art. 22 Abs. 1, Art. 34 Abs. 1 und Abs. 1^{bis}, Art. 35 Abs. 1 und Art. 50 Abs. 1 VwVG. Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 StAhiG. Art. 8–10a VeÜ-VwV.

1. **Eröffnung einer Verfügung. Die Behörde eröffnet ihre Verfügungen grundsätzlich schriftlich. Unter bestimmten Voraussetzungen**

kann sie dies auch in elektronischer Form tun (E. 1.2.2.2 und 1.2.2.3).

2. **Gültigkeit der Eröffnung einer Verfügung.** Die Eröffnung einer sich auf einem passwortgeschützten USB-Stick befindlichen Schlussverfügung in elektronischer Form per A-Post Plus ist eine hybride Form der Eröffnung, die das Gesetz nicht vorsieht und die deshalb ungültig ist (E. 1.2.5.3).
3. **Nichtanwendbarkeit der Rechtsprechung zur Eröffnung per A-Post Plus** (E. 1.2.3).
4. **Rechtzeitigkeit der Beschwerde.** Gutgläubigkeit des Empfängers, der davon ausgegangen ist, dass ihm die Verfügung der ESTV an dem Tag gültig eröffnet wurde, an dem ihm die Behörde durch die Übermittlung des Passworts tatsächlich den Zugang dazu gewährte (E. 1.2.5.6).

Assistance administrative internationale en matière fiscale. Validité d'une notification par courrier A Plus d'une décision enregistrée sur une clé USB cryptée. Respect du délai de recours.

Art. 20 al. 1, art. 21 al. 1, art. 22 al. 1, art. 34 al. 1 et al. 1^{bis}, art. 35 al. 1 et art. 50 al. 1 PA. Art. 17 al. 1 et art. 19 LAAF. Art. 8–10a OCEI-PA.

1. **Notification d'une décision.** L'autorité notifie en principe les décisions par écrit. Lorsque les conditions légales sont remplies, elle peut également le faire par voie électronique (consid. 1.2.2.2 et 1.2.2.3).
2. **Validité de la notification d'une décision.** La notification par courrier A Plus d'une décision finale par voie électronique enregistrée sur une clé USB cryptée dont l'accès nécessite un mot de passe, constitue une forme hybride de notification qui n'est pas reconnue par la loi et n'est, par conséquent, pas valable (consid. 1.2.5.3).
3. **Inapplicabilité de la jurisprudence relative à la notification par courrier A Plus** (consid. 1.2.3).
4. **Respect du délai de recours.** Bonne foi du destinataire, qui a retenu que la décision de l'AFC était valablement notifiée à compter du jour où l'autorité lui en a garanti matériellement l'accès par la communication du mot de passe (consid. 1.2.5.6).

Con decisione finale del 25 febbraio 2022, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC o autorità inferiore) ha accolto la domanda di assistenza amministrativa presentata dalle autorità tributarie spagnole in data 16 dicembre 2020 per quanto concerne il signor A., la signora B., la C. e la D. (di seguito: ricorrenti), precisando che la stessa sarebbe stata notificata per Posta A Plus, presso lo studio del loro fiduciario.

I ricorrenti sono insorti avverso la predetta decisione dinanzi al Tribunale amministrativo federale con ricorso datato 28 marzo 2022 e depositato il 30 marzo seguente presso l'Ambasciata di Svizzera di Madrid, sostenendo che la decisione impugnata sarebbe stata notificata per posta in data 28 febbraio 2022 mediante una chiavetta USB accessibile attraverso una password inviata per posta elettronica il giorno stesso.

Su invito del Tribunale amministrativo federale l'autorità inferiore ha fornito un estratto del tracciamento dell'invio (« Track & Trace ») dal quale risulta che la decisione del 25 febbraio 2022, spedita il giorno stesso per Posta A Plus, è stata notificata il giorno successivo, sabato 26 febbraio 2022.

Chiamati ad esprimersi circa la tempestività del gravame i ricorrenti hanno indicato che il loro patrocinatore avrebbe ritirato la busta inviata per Posta A Plus dall'autorità inferiore – contenente una lettera datata 25 febbraio 2022 e una chiave USB criptata – la mattina del lunedì 28 febbraio 2022, primo giorno lavorativo della settimana. Per questo motivo il patrocinatore avrebbe ritenuto in buona fede di aver ricevuto la busta il 28 febbraio 2022 (data di notifica, da lui presa in considerazione), tant'è che lo stesso giorno, dando seguito alle istruzioni dell'AFC, egli avrebbe ottenuto per posta elettronica la password per accedere alla decisione del 25 febbraio 2022 contenuta nella chiave USB criptata. A mente dei ricorrenti, la decisione del 25 febbraio 2022, così come la pretesa notifica per Posta A Plus in data sabato 26 febbraio 2022, andrebbero considerate nulle o perlomeno annullabili per vizio di forma scritta.

Invitata dal Tribunale amministrativo federale a prendere posizione in merito alle allegazioni dei ricorrenti, l'autorità inferiore – richiamata la giurisprudenza del Tribunale federale e del Tribunale amministrativo federale relativa alla notifica degli atti giuridici per posta A Plus – ha ribadito la validità della notifica il sabato 26 febbraio 2022 e ritenuto pertanto irricevibile il ricorso in quanto tardivo. Essa non ha altresì ritenuto come deter-

minante l'indicazione della base legale circa la notifica della decisione impugnata su chiave USB criptata. L'AFC ha infine giustificato l'utilizzo della chiave USB con i suoi obblighi internazionali di celerità e sottolineato che il patrocinatore sarebbe ad ogni modo già venuto a conoscenza del dispositivo della decisione in data 15 novembre 2021.

L'11 luglio 2022 il Tribunale amministrativo federale ritiene tempestivo il ricorso.

Dai considerandi:

1.

1.1 Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA, su riserva dell'art. 32 LTAF che qui non trova applicazione. In particolare, le decisioni pronunciate dall'AFC nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale ai sensi delle convenzioni di doppia imposizione – in casu la Convenzione del 26 aprile 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Spagna, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e la sostanza (RS 0.672.933.21, di seguito: CDI CH-ES) – possono essere impuginate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 5 cpv. 1 e art. 17 cpv. 3 della legge sull'assistenza amministrativa fiscale del 28 settembre 2012 [LAAF, RS 651.1]). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza.

Per quanto concerne il diritto interno, l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale è attualmente retta dalla LAAF, in vigore dal 1° febbraio 2013 (RU 2013 231). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-ES. Presentata il 16 dicembre 2020, la domanda di assistenza litigiosa rientra nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il rimanente, la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale, su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

1.2 In concreto, lo scrivente Tribunale deve esaminare d'ufficio e in via incidentale la ricevibilità del ricorso in esame, tenuto conto delle circostanze particolari in cui è avvenuta la notifica ai ricorrenti della decisione finale del 25 febbraio 2022 dell'autorità inferiore: trasmissione per Posta A Plus di detta decisione su chiavetta USB criptata. Trattandosi di un

caso particolare – da cui dipende la tempestività del ricorso dei ricorrenti – si pone infatti qui la questione giuridica della validità di una tale forma di notifica.

A tal fine, prima di statuire al riguardo (cfr. consid. 1.2.5 della presente decisione incidentale), qui di seguito verranno richiamati i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 1.2.1–1.2.4 della presente decisione incidentale).

1.2.1

1.2.1.1 Giusta l'art. 17 LAAF, l'AFC notifica a ogni persona legittimata a ricorrere una decisione finale in cui motiva l'assistenza amministrativa e determina l'entità delle informazioni da trasmettere (cpv. 1). L'AFC notifica la decisione finale alla persona legittimata a ricorrere residente all'estero per il tramite del suo rappresentante autorizzato o direttamente, sempre che sia consentito notificare documenti per posta nello Stato interessato. In caso contrario essa notifica la decisione mediante pubblicazione nel Foglio federale (cpv. 3).

1.2.1.2 Le decisioni finali dell'autorità inferiore pronunciate nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale sono impugnabili dinanzi al Tribunale amministrativo federale nel termine di 30 giorni dalla loro notifica (cfr. art. 19 LAAF in combinato disposto con l'art. 50 cpv. 1 PA, nonché con l'art. 31 LTAF).

Il termine di ricorso non può essere prorogato, in quanto trattasi di un termine perentorio stabilito dalla legge, il cui mancato rispetto comporta l'inammissibilità del ricorso (cfr. art. 22 cpv. 1 PA; sentenza del TAF A–6868/2010 del 7 giugno 2012 consid. 3.1 con rinvii). Il termine di ricorso – essendo un termine computato in giorni – inizia a decorrere il giorno dopo la notificazione (cfr. art. 20 cpv. 1 PA). Gli atti scritti devono essere consegnati all'autorità competente oppure, all'indirizzo di questa, a un ufficio postale svizzero o ad una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (cfr. art. 21 cpv. 1 PA).

1.2.1.3 L'onere della prova circa la notifica di una decisione e la data in cui è avvenuta incombe di massima all'autorità che intende trarne una conseguenza giuridica (cfr. DTF 145 IV 252 consid. 1.3.1; 142 IV 125 consid. 4.3; 136 V 295 consid. 5.9; DTAF 2021 I/1 consid. 2.4 con rinvii; 2009/55 consid. 4; sentenza del TAF A–3812/2021 del 14 gennaio 2022 consid. 4.1.4). L'autorità sopporta pertanto le conseguenze dell'assenza di prova nel senso che se la notifica o la sua data sono contestate e se esistono

effettivamente dubbi a tale proposito, ci si baserà sulle dichiarazioni del destinatario dell'invio (cfr. DTF 142 IV 125 consid. 4.3; 136 V 295 consid. 5.9).

1.2.2

1.2.2.1 Nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, la LAAF e l'ordinanza del 23 novembre 2016 sull'assistenza amministrativa fiscale (OAAF, RS 651.11) non contengono alcuna disposizione circa le modalità di notifica delle decisioni finali dell'AFC. Analogo discorso vale per quanto concerne la CDI CH-ES qui applicabile. In tale contesto, occorre dunque riferirsi alla PA, visto il rinvio dell'art. 5 cpv. 1 LAAF.

1.2.2.2 Di principio, giusta l'art. 34 cpv. 1 PA, l'autorità notifica le decisioni alle parti per scritto. Per forma scritta si intende generalmente la forma cartacea, la firma, il luogo e la data. L'art. 35 cpv. 1 PA richiede altresì che la decisione sia designata come tale, ch'essa contenga la motivazione e l'indicazione del rimedio giuridico. È altresì richiesta la designazione dell'autorità che ha emanato la decisione, la formulazione del dispositivo (cfr. DTAF 2010/3 consid. 3.1; 2009/43 consid. 1.1.6; sentenza del TAF A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 1.2.2) e l'indicazione del destinatario della decisione (cfr. KNEUBÜHLER/PEDRETTI, in: VwVG-Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren Kommentar, 2^a ed. 2019, art. 34 n. marg. 7-8). La forma scritta è una condizione di validità, senza la quale la decisione non è opponibile al suo destinatario (cfr. art. 38 PA; DTAF 2010/3 consid. 3.1; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, in: Praxiskommentar VwVG, 2^a ed. 2016, art. 34 n. marg. 7).

1.2.2.3 Giusta l'art. 34 cpv. 1^{bis} PA, previo assenso dei destinatari, le decisioni possono altresì essere notificate per via elettronica. Sono munite di una firma elettronica secondo la legge sulla firma elettronica del 18 marzo 2016 (FiEle, RS 943.03). La notifica alle parti delle decisioni per via elettronica ai sensi dell'art. 34 cpv. 1^{bis} PA è disciplinata dall'ordinanza del 18 giugno 2010 sulla comunicazione per via elettronica nell'ambito di procedimenti amministrativi (OCE-PA, RS 172.021.2), e meglio dagli art. 8-10a OCE-PA (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^a ed. 2013, n. marg. 2.26; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, *op. cit.*, art. 34 n. marg. 12 segg.; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, *op. cit.*, art. 34 n. marg. 28 segg.).

Secondo gli art. 8–10a OCE-PA, una notifica per via elettronica ai sensi dell'art. 34 cpv. 1^{bis} PA è possibile, ma presuppone a priori il consenso scritto ed esplicito dei ricorrenti (cfr. art. 8 cpv. 1 OCE-PA) e l'utilizzo di un'apposita piattaforma di trasmissione riconosciuta (cfr. art. 9 cpv. 1 OCE-PA). Un altro tipo di trasmissione è possibile a determinate condizioni poste dall'art. 9 cpv. 2 OCE-PA. Le decisioni vanno in ogni caso trasmesse in formato PDF (cfr. art. 9 cpv. 3 OCE-PA) e devono contenere una firma elettronica qualificata ai sensi dell'art. 2 lett. e FiEle (cfr. art. 34 cpv. 1^{bis} PA; art. 9 cpv. 4 OCE-PA).

1.2.3 Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non vi è alcuna ragione di considerare la notifica di una decisione finale per Posta A Plus come inammissibile (cfr. DTF 142 III 599 consid. 2.4.1). In caso di notifica mediante Posta A Plus, il termine di ricorso di 30 giorni ex art. 50 cpv. 1 PA inizia a decorrere l'indomani del deposito della decisione nella bucalettere (cassetta delle lettere) o nella casella postale del destinatario, ciò quand'anche detta operazione sia avvenuta di sabato. Ne consegue che se la decisione viene depositata di sabato nella bucalettere o nella casella postale, allora il termine inizia a decorrere la domenica (cfr. sentenze del TF 2C_943/2021 del 3 dicembre 2021 consid. 2.2.2; 2C_476/2018 del 4 giugno 2018 consid. 2.3.2; DTAF 2021 I/1 consid. 2.7 con rinvii). Il fatto che la persona interessata o un suo rappresentante abbiano ritirato dalla bucalettere o dalla casella postale la corrispondenza il lunedì successivo non è rilevante (cfr. DTF 142 III 599 consid. 2.4.1; sentenza 2C_943/2021 consid. 2.2.2). Per determinare la scadenza, il destinatario deve effettuare le verifiche necessarie avvalendosi del numero di tracciamento (« Track & Trace ») dell'invio A Plus (cfr. DTAF 2021 I/1 consid. 2.2–2.6). La regolarità della notifica per Posta A Plus è presunta. Per rovesciare questa presunzione occorrono indizi concreti di errore, tali da far apparire detto errore come plausibile alla luce delle circostanze del caso concreto (cfr. DTF 142 IV 201 consid. 2.3 con rinvii; sentenza 2C_476/2018 consid. 2.3.2). Nell'ambito di questa prova, la buona fede della parte è presunta (cfr. DTF 142 III 599 consid. 2.4.1), ciò che nulla muta tuttavia alla presunzione naturale (« natürliche Vermutung ») della regolarità dell'invio per Posta A Plus. Le eventuali irregolarità constatate devono essere segnalate all'autorità di ricorso al momento del deposito del ricorso (cfr. DTAF 2021 I/1 consid. 2.7 con rinvii).

1.2.4 Giusta l'art. 38 PA, una notificazione difettosa non può cagionare alle parti alcun pregiudizio. Le decisioni con vizi formali sono impugnabili

e, in casi eccezionali, nulle. Una decisione con vizi formali – a parte il raro caso di nullità – rimane tuttavia una decisione (cfr. DTAF 2009/43 consid. 1.1.7; sentenze del TAF A-5540/2013 del 6 gennaio 2014 consid. 2.2.1-2.2.2 con rinvii; A-4357/2010 consid. 1.2.2). In caso di notifica difettosa si considera che il termine di ricorso inizia a decorrere dal momento in cui il destinatario ha potuto in buona fede prendere conoscenza del dispositivo e della motivazione della decisione (cfr. DTF 144 IV 57 consid. 2.3.2; 139 IV 228 consid. 1.3; 102 Ib 91 consid. 3; sentenza A-5540/2013 consid. 2.2.3 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.109). Un'interpretazione conforme al principio della buona fede impone tuttavia alla parte toccata dalla notifica viziata di agire entro un termine ragionevole dal momento in cui ha avuto conoscenza della comunicazione (cfr. DTF 139 IV 228 consid. 1.3; 136 V 295 consid. 5.10; sentenza A-5540/2013 consid. 2.2.3; parimenti KNEUBÜHLER/PEDRETTI, op. cit., art. 38 n. marg. 20 riguardo al caso in cui non sono adempiute le condizioni per la notifica elettronica ex art. 34 cpv. 1^{bis} PA). Se però il destinatario non ha subito alcun pregiudizio a causa di un vizio formale, la notifica difettosa non ha conseguenze (cfr. DTAF 2009/43 consid. 1.1.7; sentenza A-4357/2010 consid. 1.2.2).

1.2.5

1.2.5.1 Stabiliti i principi qui applicabili, il Tribunale statuente rileva preliminarmente come la notifica della decisione finale del 25 febbraio 2022 dell'autorità inferiore sia avvenuta per Posta A Plus, ma non in forma cartacea, bensì su supporto elettronico, e meglio con l'ausilio di una chiave USB criptata acclusa ad una lettera accompagnatoria, invitante il patrocinatore dei ricorrenti a voler contattare l'autorità inferiore per l'ottenimento della password necessaria a decriptare detta chiave USB. In tale contesto, si è qui chiaramente confrontati con una modalità di notifica insolita.

1.2.5.2 Come visto (lett. [...]), consultata dallo scrivente Tribunale al riguardo, con scritto 1° giugno 2022, l'autorità inferiore ha indicato di ritenere come valida la notifica della decisione finale del 25 febbraio 2022 avvenuta per Posta A Plus ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale. Più nel dettaglio, come risultante dal relativo estratto del tracciamento dell'invio, la notifica della decisione finale del 25 febbraio 2022 sarebbe dunque validamente avvenuta il sabato 26 febbraio 2022, sicché il termine di ricorso di 30 giorni avrebbe iniziato a decorrere la domenica 27 febbraio 2022 e sarebbe giunto a scadenza il 28 marzo 2022, sicché il ricorso datato

28 marzo 2022 e depositato il 30 marzo 2022 presso l'Ambasciata di Svizzera in Spagna sarebbe tardivo. A mente dell'autorità inferiore, la decorrenza del termine di ricorso avrebbe infatti iniziato a decorrere l'indomani del deposito nella bucalettere dell'invio A Plus e non con la presa di conoscenza effettiva da parte del patrocinatore dei ricorrenti del contenuto della lettera avvenuto il lunedì 28 febbraio 2022. Essa ritiene infatti che spettava al loro patrocinatore informarsi sulla data di deposito nella bucalettere e attivarsi per tempo per rispettare detto termine di ricorso. In tale contesto, ha ritenuto come non determinante la questione della base legale circa la notifica della predetta decisione su chiave USB. A tal proposito, si è limitata ad indicare di aver proceduto ad una notifica su chiave USB della predetta decisione in quattro esemplari per poter rispettare i suoi obblighi internazionali di celerità. In ogni caso, essa indica che il dispositivo di detta decisione sarebbe stato in tutti i casi portato a conoscenza del patrocinatore in data 15 novembre 2021, per mezzo dello scritto « accesso agli atti e informazione ».

Senonché il punto di vista dell'autorità inferiore non può essere qui condiviso dallo scrivente Tribunale, per i motivi seguenti.

1.2.5.3 Se è vero che la validità della notifica per Posta A Plus delle decisioni finali dell'autorità inferiore è stata riconosciuta dal Tribunale federale nonché dallo scrivente Tribunale (cfr. consid. 1.2.3 della presente decisione incidentale), tuttavia nel caso concreto non si è qui confrontanti con una classica notifica in forma scritta ai sensi dell'art. 34 cpv. 1 PA (cfr. consid. 1.2.2.2 della presente decisione incidentale), per la quale è stata resa detta giurisprudenza. Non è neppure possibile ritenere che si sia in presenza del caso particolare di una notifica in forma elettronica contemplata dall'art. 34 cpv. 1^{bis} PA (cfr. consid. 1.2.2.3 della presente decisione incidentale). Di fatto, si è infatti confrontati con una notifica in una forma « ibrida », non contemplata dalla legge e pertanto non valida: invio per Posta A Plus di una decisione finale dell'autorità inferiore non in forma cartacea, bensì in formato elettronico, su una chiave USB criptata, necessitante dunque una password per essere aperta.

Ora, quand'anche si volesse assimilare detta modalità « ibrida » ad una notifica elettronica, si dovrebbe comunque constatare che non sono qui date le condizioni alla base della sua ammissibilità di cui all'art. 34 cpv. 1^{bis} PA, in combinato disposto con gli art. 8–10a OCE-PA (cfr. consid. 1.2.2.3 della presente decisione incidentale): manca infatti il consenso dei ricorrenti ad una tale notifica, la decisione finale del 25 febbraio 2022 è sprovvista

di una firma elettronica, per il suo invio non è stata usata un'apposita piattaforma, bensì una chiave USB, ecc. Il motivo di celerità invocato dall'autorità inferiore non giustifica in ogni caso una siffatta notifica di una decisione finale di 43 pagine, in quattro esemplari di contenuto identico, su chiave USB. Non si vede infatti cosa possa avere impedito nel caso concreto all'autorità inferiore di notificare ai ricorrenti la decisione finale del 25 febbraio 2022 in forma cartacea, diversamente dagli altri casi di assistenza amministrativa, ove la decisione finale – a conoscenza del Tribunale statuyente – è sempre stata notificata in forma cartacea, indipendentemente dal numero di pagine e di destinatari.

In tali circostanze, la giurisprudenza relativa alla notifica per Posta A Plus – contrariamente a quanto ritenuto dall'autorità inferiore – non è trasponibile al caso concreto. Se è vero che di per sé la notifica avviene con l'entrata nella sfera d'influenza del destinatario dell'invio per Posta A Plus, in presenza di una modalità di notifica non valida – come in concreto –, una tale presunzione non può tuttavia trovare qui applicazione. Come visto (cfr. consid. 1.2.4 della presente decisione incidentale), da una notifica difettosa non può infatti derivare alcun pregiudizio per il destinatario, sicché occorre tenere conto di tale aspetto nella determinazione della data di notifica ai ricorrenti della decisione finale del 25 febbraio 2022 dell'autorità inferiore. In caso di notifica difettosa, il termine di ricorso inizia infatti a decorrere dal momento in cui il destinatario ha potuto in buona fede prendere conoscenza del dispositivo e della motivazione della decisione.

1.2.5.4 Ciò sancito, lo scrivente Tribunale constata come dall'estratto del tracciamento dell'invio (...), prodotto dall'autorità inferiore, risulti che effettivamente la decisione finale del 25 febbraio 2022 è stata depositata il sabato 26 febbraio 2022 nella bucalettere del patrocinatore dei ricorrenti, così come indicato dall'autorità inferiore. Detto invio è stato ritirato dal patrocinatore il lunedì 28 febbraio 2022. Dagli atti risulta poi che il patrocinatore – seguendo le indicazioni contenute nella lettera accompagnatoria dell'autorità inferiore – si è attivato tempestivamente lo stesso lunedì per chiedere all'autorità inferiore la password necessaria ad aprire la chiave USB. Detta password è stata fornita il giorno stesso dall'autorità inferiore.

Ora, quand'anche il patrocinatore avesse ritirato la posta il sabato 26 febbraio 2022 e avesse chiesto lo stesso giorno la password all'autorità inferiore, nulla sarebbe cambiato a quanto precede. Dal momento che gli uffici dell'autorità inferiore sono chiusi durante il fine settimana, il patrocinatore era infatti materialmente impossibilitato a ricevere la password il

sabato stesso, sicché l'avrebbe comunque ricevuta al più presto il lunedì 28 febbraio 2022. In tali circostanze, non appare corretto imputare al patrocinatore dei ricorrenti la mancata presa di conoscenza del contenuto della chiave USB il sabato 26 febbraio 2022, come invece ritenuto dall'autorità inferiore. È infatti l'autorità inferiore stessa ad avere generato una tale situazione, utilizzando un mezzo di trasmissione inusuale.

1.2.5.5 L'asserita comunicazione al patrocinatore dei ricorrenti del dispositivo della decisione finale del 25 febbraio 2022 in data 15 novembre 2021 non permette in ogni caso di ritenere che di fatto detta decisione sarebbe già stata notificata ai ricorrenti in tale occasione. La mera comunicazione del dispositivo non adempie infatti alle condizioni della notifica per scritto di cui all'art. 34 cpv. 1 PA, in combinato disposto con l'art. 35 cpv. 1 PA (cfr. consid. 1.2.2.2 della presente decisione incidentale).

1.2.5.6 In tali circostanze, nella misura in cui una notifica difettosa non deve cagionare alcun pregiudizio al destinatario (cfr. consid. 1.2.4 della presente decisione incidentale) e che è stato accertato che la modalità di notifica « ibrida » utilizzata dall'autorità inferiore – ovvero, invio per Posta A Plus di una chiave USB criptata, contenente la decisione finale – non è valida, la decisione finale del 25 febbraio 2022 dell'autorità inferiore andrebbe di principio considerata come annullabile. Dal momento tuttavia che i ricorrenti hanno ritenuto in buona fede detta decisione come loro notificata il lunedì 28 febbraio 2022 – giorno in cui l'AFC gli ha materialmente dato accesso alla decisione finale del 25 febbraio 2022 – e che l'hanno conseguentemente impugnata dinanzi allo scrivente Tribunale, si deve prendere in considerazione, a favore dei ricorrenti e anche per motivi di economia di procedura, la data di notifica da loro indicata, ovvero il lunedì 28 febbraio 2022 (cfr. consid. 1.2.4 della presente decisione incidentale). Tenuto conto di quanto precede, si deve dunque concludere che, nello specifico, la notifica della decisione finale del 25 febbraio 2022 dell'autorità inferiore è materialmente avvenuta al più presto il lunedì 28 febbraio 2022, così come indicato dal patrocinatore dei ricorrenti. Ne consegue che il termine di ricorso di 30 giorni ha iniziato a decorrere l'indomani, ovvero il martedì 1° marzo 2022 ed è giunto a scadenza il 30 marzo 2022. Il ricorso, datato 28 marzo 2022 e depositato il 30 marzo 2022 presso l'Ambasciata di Svizzera in Spagna, è dunque tempestivo.

Accertata la tempestività del presente ricorso, vi è luogo di continuare con la procedura di ricorso. A tal fine, con decisione incidentale separata, il

Notifica per Posta APlus tramite una chiavetta USB criptata.
Validità. Tempestività del ricorso

2022 I/5

Tribunale provvederà ad invitare i ricorrenti a versare in solido un anticipo
equivalente alle presunte spese processuali.