
Rivista di Dottrina Fiscale

1/2022

Editoriale Scientifica

RIFLESSIONI SUL PROCESSO TELEMATICO TRIBUTARIO CON PARTICOLARE RIGUARDO AI VIZI DI FORMA

di Paolo Puri*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I vizi di forma degli atti processuali: il formato nativo digitale e il principio di strumentalità delle forme processuali. – 3. Le attestazioni di conformità del difensore. – 4. L'autentica della procura. – 5. L'attestazione ai fini della prova della notifica dell'atto. – 6. L'attestazione di conformità del ricorso notificato rispetto all'originale. – 7. Le notifiche via pec con particolare riferimento agli atti impositivi. – 8. Esercizio del diritto di difesa e despaializzazione del processo: il caso delle udienze da remoto. – 9. L'impatto del processo telematico in Cassazione, con particolare riferimento ai ricorsi e controricorsi notificati via pec. – 10. Conclusioni.

Abstract: Il presente contributo si propone di affrontare l'impatto che la normativa in tema di digitalizzazione ha avuto sul processo tributario. In specie si porrà l'attenzione sulle conseguenze che eventuali vizi di forma possono comportare alla validità dell'atto nell'ambito del nuovo processo tributario telematico (PTT) anche alla luce dei principi generali nazionali ed europei che devono sempre ispirare la corretta interpretazione delle norme. Dopo un inquadramento generale della disciplina si analizzeranno alcune ricadute che il PTT ha avuto nell'esercizio del diritto di difesa affrontando problematiche di non facile soluzione per la presenza di formalismi che la digitalizzazione sembra rendere ancora più rigidi

Abstract: The purpose of this paper is to address the impact that the digitization legislation has had on the tax process. In particular, attention will be paid to the consequences that any formal defects may have on the validity of the act in the context of the new telematic tax process (PTT), also in light of the general national and European principles that must always inspire the correct interpretation of the rules. After a general overview of the discipline, some of the repercussions that the PTT has had on the exercise of the right of defense will be analyzed, addressing issues that are not easy to solve due to the presence of formalisms that digitization seems to make even more rigid.

1. Premessa

La normativa in materia di digitalizzazione della pubblica amministrazione, sulla spinta degli obblighi di adeguamento alla disciplina unionale¹,

* Professore associato di *diritto tributario* presso l'Università del Sannio.

¹ È interessante notare che è proprio l'esigenza di dare concreta attuazione al giusto processo

ha imposto che nell'ambito del processo tributario, con decorrenza 1° luglio 2019, è prescritto il ricorso esclusivo alle modalità telematiche; sono così divenuti obbligatori l'utilizzo della pec per le notificazioni e del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (d'ora in poi SIGIT) per i depositi degli atti processuali e dei documenti.

Il passaggio dal rito analogico a quello digitale ha posto e continua a porre questioni applicative ed interpretative di non poco conto caratterizzandosi per il rapporto tra forma digitale, principio di svolgimento del processo ed esercizio del diritto di difesa. In altri termini, rappresenta gli esiti di un confronto che, nel più ampio orizzonte della trasformazione digitale, è tra la concezione formalistica del processo e i principi di effettività e funzionalità dei modelli procedurali. Un confronto particolarmente delicato nell'ambito di un processo, come quello tributario, che rimane prettamente documentale e che dunque impone di interrogarsi su come la forma digitale, che prescrive atti nativi digitali, sottoscritti digitalmente (con allegati digitali derivati ma sottoscritti digitalmente ai fini del deposito) con notifiche e depositi solo con modalità telematiche, impatti sul funzionamento e sugli esiti stessi del processo.

Lo scopo del presente lavoro è quello di tratteggiare a valle delle prime esperienze, alcune delle problematiche interpretative che suscita il nuovo rito telematico, a partire da quelle che investono i vizi di forma o di notifica degli atti processuali tributari.

2. I vizi di forma degli atti processuali: il formato nativo digitale e il principio di strumentalità delle forme processuali

Le disposizioni sul processo telematico, pure se impongono alle parti di redigere e notificare gli atti processuali in formato “nativo digitale” (vale a dire con estensione .pdf/A-1a o .pdf/A-1b e firma digitale), depositando successivamente in giudizio il medesimo file con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel DM n. 163/2013, serbano il più assoluto silenzio in tema di sanzioni applicabili a valle di eventuali violazioni “formali”².

Alcuni recenti interventi delle corti di merito e della Suprema Corte di cassazione in tema di omesso rispetto delle specifiche tecniche per gli atti

a giustificare l'introduzione del processo telematico per il potenziale cambiamento migliorativo legato all'innovazione tecnologica.

² Sulla natura formale dei nuovi requisiti richiesti agli atti per i processi telematici in generale, cfr. P. COMOGLIO, *Processo civile telematico e codice di rito. Problemi di compatibilità e suggestioni evolutive*, in *Riv. Trim. dir. e proc. cin.*, 2015, 953 e ss.; F. FERRARI, *Il processo telematico alla luce delle più recenti modifiche legislative*, in *Dir. Inf.*, 2015, 987.

processuali offrono lo spunto per un approfondimento della tematica degli effetti della forma digitale sul sistema tributario che, come anticipato, è caratterizzato da un rito prettamente documentale.

Conviene da subito evidenziare che le caratteristiche richieste per la corretta predisposizione del file (trasformazione in formato .pdf/A e successiva firma digitale) non possono essere rispettate nel caso in cui, ad esempio, l'atto processuale venga notificato a mezzo pec, ma anziché essere in formato "nativo digitale" si utilizzi una scansione dell'originale cartaceo ("digitale derivato"). In tal caso, l'atto risulta in formato .pdf e all'apertura non viene riportata la descrizione "*il file è conforme allo standard .pdf/A*". Requisito, quest'ultimo, che è finalizzato a garantire la corretta archiviazione degli atti processuali e l'immodificabilità nel tempo.

Un sistema rigido che sembrerebbe sancire la prevalenza della forma tecnologica, ma che invece deve essere tragguardato alla luce dei principi del processo. Soccorre in tal senso un'interessante pronuncia di legittimità, la n. 15353/2021, che, in un'ottica (sicuramente condivisibile) di temperamento tra la necessità di informatizzazione del processo tributario e quella di conservazione degli atti processuali non affetti da patologie invalidanti, ha escluso l'inammissibilità di un ricorso in cassazione notificato via pec in formato .pdf (a valle della scansione dell'originale cartaceo).

Alla base dell'anzidetta decisione, il principio di strumentalità delle forme processuali (di cui al 3° comma dell'art. 156 c.p.c.), secondo cui la costituzione in giudizio della parte intimata salva comunque eventuali nullità³. Ed il richiamo a quell'orientamento sempre di legittimità⁴ che, in un caso di irregolare notifica via pec del controricorso erariale, ha chiarito come la denuncia di vizi fondati sulla violazione di norme procedurali non tutela l'interesse all'astratta regolarità del processo, ma garantisce solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa in conseguenza di tale violazione. Sicché la conoscibilità dell'atto costituisce il solo parametro in base al quale valutare la validità di una notificazione.

Sulla stessa scia, si pone anche la recente giurisprudenza di merito che, in alcuni suoi arresti, ha escluso che la mancanza del formato "nativo digitale" possa essere causa di inammissibilità. In particolare, una sentenza di merito⁵ che – dando atto di un ricorso depositato conforme a quello notificato rispetto al quale la controparte era stata in grado di esporre adeguatamente le proprie difese – ha precisato che "*quand'anche non fossero state rispettate le norme tecniche previste per il deposito telematico, ci troveremmo dinanzi ad un'irregolarità formale*

³ Sui modi di applicazione dell'art. 156 c.p.c. al processo telematico in generale, cfr. E. ZUCCONI GALLI FONSECA, *L'incontro tra informatica e processo*, in *Riv. Trim. dir. e proc. civ.*, 2015, 1185 e ss.

⁴ *Cfr.*, per tutte, Cass. sent. n. 13857/2014.

⁵ CTP di Cosenza nella sentenza n. 52901/1/21.

*che non ha avuto ricadute concrete sul piano dell'instaurazione del rapporto processuale e del rispetto delle facoltà difensive*⁶.

Entrambe le pronunce ivi richiamate valorizzano il costante orientamento di legittimità, secondo cui le violazioni che generano una dichiarazione di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente e, comunque, non devono essere mai applicate in assenza di un'espressa disposizione di legge che sanzioni con l'inammissibilità una certa irregolarità nella formazione degli atti processuali⁷. Oltre a rispettare gli insegnamenti delle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. n. 7665/2016) secondo cui *“la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato”* e la declaratoria di inammissibilità è comunque subordinata alla prova che *“l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio per la decisione finale della Corte”*.

Cionondimeno occorre segnalare che tra i giudici di merito l'orientamento non è univoco.

Altra parte della giurisprudenza di merito si è infatti espressa in termini di inammissibilità per violazione dell'art. 16 bis del D.Lgs. 546/1992, a fronte di un ricorso *“stampato, sigillato con firma autografa, scansionato, notificato via pec a controparte e depositato a mezzo SIGIT, ancorché firmato digitalmente dal difensore”*⁸. Alla base della decisione la disciplina sul processo tributario telematico, la quale prevede che il ricorso e gli altri atti processuali debbano essere notificati e depositati in giudizio in formato nativo digitale, essendo ammessa la scansione per immagine di originali analogici unicamente per la procura alle liti e per gli altri documenti allegati al fascicolo di causa.

⁶ Analogo principio è stato espresso da altra pronuncia della CTP di Bologna (la n. 107/1/22) sempre in un caso in cui il ricorso era stato notificato in formato .pdf anziché in quello “nativo digitale” ed era stato regolarmente firmato digitalmente. Il principio di strumentalità delle forme è ancora alla base di altra interessante sentenza della CTP di Reggio Emilia, la n. 164/2/2020, la quale ha ritenuto che la sottoscrizione del ricorso tributario con firma digitale irregolare da parte del difensore (non essendo, nella fattispecie, il dominio utilizzato incluso nell'elenco dei cd. “certificati affidabili”) non comportasse l'inammissibilità del ricorso, per essere stato l'atto, in quel caso, correttamente acquisito a sistema e regolarmente iscritto a ruolo. Per cui, anche se non conforme alle specifiche tecniche, il suo successivo deposito ha, in ogni caso, consentito il contraddittorio, permettendo alla controparte di difendersi e al Giudice di formare il proprio convincimento.

⁷ Per una disamina della tematica, si fa rimando, senza pretese di esaustività, a P. GIUSTO, *Inammissibile il ricorso nel caso di omesso deposito in formato nativo digitale – declaratoria d'inammissibilità nell'ambito del processo tributario telematico*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 7/2021 nota critica a CTP Torino n. 197/2021.

⁸ Così CTP di Torino n. 197/4/2021, ma in senso analogo anche CTR Milano 3609/22/19. Recentemente CGT Piemonte n. 946/2022 ha affermato che un atto scannerizzato e notificato via pec non avrebbe comunque raggiunto lo scopo *ex art. 156 cpc* “e che pertanto la nullità risulti sanata. Infatti, la violazione delle norme sulla redazione dell'atto determina non la nullità dello stesso, ma l'inesistenza”.

Si tratta però di una lettura meramente formalistica, contraria ai principi del diritto al giusto processo ai sensi dell'art. 6 della CEDU e dell'art. 111 Cost., che impongono un ragionevole rapporto di proporzionalità tra mezzi utilizzati e scopo perseguito⁹. Vieppiù infondata se si considera il richiamato art. 16-*bis* non prevede alcuna sanzione di inammissibilità in caso di violazione dei requisiti tecnici relativi alle comunicazioni e notificazioni telematiche.

Si auspica, quindi, che, in linea con il principio di strumentalità delle forme, come visto già abbracciato dalla Corte di legittimità (oltre che da altra della giurisprudenza di merito) prevalga nell'interpretazione delle Corti Tributarie una lettura sostanzialistica della normativa del PTT in cui non trovino spazio illogiche restrizioni del diritto ad una decisione nel merito.

3. Le attestazioni di conformità del difensore

Nell'ottica di smaterializzazione e di semplificazione procedurale, con l'avvento del PTT, le Segreterie delle Commissioni tributarie sono state esonerate dal produrre e rilasciare copie su supporto cartaceo degli atti e dei documenti contenuti nel fascicolo informatico, riconoscendosi al contempo ampi poteri di attestazione della conformità degli atti processuali in capo ai difensori. Ciò che, innegabilmente, può determinare profili di responsabilità a carico di questi ultimi, in caso di omessa autenticazione delle copie degli atti.

La questione, negli ultimi interventi della Suprema Corte, è venuta in rilievo con riferimento al potere di attestazione della conformità della sentenza di merito pronunciata all'esito di un processo tributario, estratta dal relativo fascicolo informatico. E ciò, in particolare, avuto riguardo a due frequenti adempimenti processuali:

la notifica a mezzo pec della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve per la proposizione dell'appello o per il ricorso in cassazione, e

il deposito presso la cancelleria della cassazione della sentenza gravata in copia autentica analogica a cura del ricorrente (ai sensi dell'art. 369, comma 2 c.p.c.).

Più nello specifico, nel caso di notificazione della sentenza tributaria ai fini del decorso del termine breve di impugnazione, il difensore dovrà estrarre il provvedimento giurisdizionale dal fascicolo informatico nella forma tecnica del documento informatico ed attestarne la conformità ai sensi dell'art. 25 *bis* del D.Lgs. 546/1992¹⁰.

⁹ E. DE MITA, *Nel rito tributario telematico inammissibilità ingiustificata da motivi solo formalistici*, in *Il Sole – 24 Ore* del 25 gennaio 2022, 30; M. CANCEDDA, *Il diritto al giusto processo salva il ricorso notificato e depositato in modalità tecnologica*, in *Il Fisco*, 9/2022, 889.

¹⁰ Il quale prevede espressamente che, al fine della notifica e del deposito con modalità

Tuttavia, la notifica, a mezzo pec, della sentenza estratta dal fascicolo telematico è stata considerata in ogni caso idonea a far decorrere il termine breve per proporre impugnazione, anche in assenza dell'attestazione di conformità all'originale ad opera del difensore, sempreché il destinatario non contesti e dimostri che l'irritualità della stessa abbia compromesso il proprio diritto di difesa¹¹.

È questo l'ultimo orientamento al riguardo espresso dalla Cassazione, con una sentenza (la n. 28818/2019) che, seppure resa in ambito civile, per la genericità del principio espresso è pacificamente mutuabile al campo della giurisdizione tributaria.

A tale conclusione la Suprema Corte giunge dopo aver rammentato che occorre adeguare al processo telematico i principi già enunciati in tema di notificazione con mezzi tradizionali di copia della sentenza priva di formali attestazioni di conformità¹².

A ben vedere, tuttavia, la fattispecie può essere osservata anche da una diversa prospettiva, che consente di giungere fondatamente al medesimo risultato di ritenere valida (e, dunque, idonea al decorso del termine breve di impugnazione) la notificazione a mezzo pec di una sentenza estratta dal fascicolo informatico del relativo processo, anche senza attestazione di conformità.

Difatti, la “copia” della sentenza, munita di firma digitale di chi l'ha redatta e/o pubblicata, ed estratta dal SIGIT – si badi bene – senza modificarne il formato (e, dunque, l'estensione), altro non è che un “duplicato informatico” dell'originale¹³. Ragione per la quale, la notificazione a mezzo

telematiche:

- i difensori (ovvero il dipendente di cui si avvale l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446) attestano la conformità delle copie informatiche degli atti e documenti formati su supporto analogico e detenuti in originale o in copia conforme, secondo le disposizioni contenute nel Codice dell'Amministrazione Digitale (agli articoli che vanno dal 20 al 23 bis);
- analogo potere di attestazione è esteso, per l'estrazione di copia informatica o analogica, di atti e provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della Commissione ai sensi dell'art. 14 del DM 23.12.2013 n. 163 o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria (che equivalgono all'originale);
- le copie informatiche o cartacee munite di attestazione di conformità hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte, se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta (cfr. sul punto Circ. Min. Economia e Finanzi n. 1/2009);
- nell'eseguire l'attestazione di conformità, i difensori (e, al pari, gli altri soggetti sopra indicati) assumono la veste di pubblici ufficiali.

¹¹ Deducendo, a tal fine, quale specifico pregiudizio gli sia derivato dalla mancata attestazione di conformità all'originale, non essendo sufficiente la generica allegazione della sua carenza.

¹² Il riferimento è a Cass. civ., Sez. lav., 12 maggio 2014, n. 10224.

¹³ Diversamente che nell'ambito del PCT (processo civile telematico), il PTT non fa alcun

pec della sentenza di merito del giudice tributario, ai sensi dell'art. 23-*bis* del D.Lgs. 82/2005 (cd. CAD)¹⁴ – pacificamente applicabile in funzione suppletiva, sia perché ad esso fa espresso rinvio il regolamento di attuazione del PTT, sia perché lo stesso Decreto stabilisce l'applicabilità delle proprie disposizioni al processo tributario telematico – può essere ritenuta valida ai fini del termine breve di impugnazione, indipendentemente dall'attestazione di conformità al corrispondente documento informatico presente nel fascicolo telematico del relativo fascicolo.

Diverso è il tema degli adempimenti da porre in essere nel momento in cui, avendo proposto gravame su di una sentenza della Commissione tributaria regionale, ci si trovi di fronte alla necessità di depositarne copia autentica analogica, *ex art.* 369, comma 2, n. 2, c.p.c., nella cancelleria della Suprema Corte.

Difatti pure se a far data dal 31 marzo 2021, come noto ai più, è possibile – in via facoltativa – iscrivere a ruolo in via telematica un processo avanti alla Suprema Corte e depositare telematicamente tutti gli atti e le memorie, quello cartaceo è ancora (per lo meno ad oggi) il canale preferenziale per il deposito degli atti.

Ne discende che il difensore, che procede al deposito cartaceo del ricorso, dovrà estrarre dal fascicolo informatico della CTR copia analogica della sentenza impugnata, mediante stampa. Per poi attestarne la conformità al corrispondente documento (informatico) presente nel fascicolo informatico, facendo esplicito riferimento al combinato disposto di cui agli artt. 25- *bis*, D.Lgs. n. 546/1992 e 23 D.Lgs. n. 82/2005. Così da preservare la validità del documento analogico contenente la sentenza gravata, depositato in cancelleria ai fini della procedibilità del ricorso per cassazione¹⁵.

esplicito riferimento alla possibilità di estrarre la “copia informatica” piuttosto che un “duplicato” del documento presente nel fascicolo informatico. La riferita alternativa, d'altro canto, altro non è se non l'ovvio riflesso dell'art.23 *bis* del CAD. Per stabilire se il documento tratto dal fascicolo informatico del processo tributario sia un duplicato informatico, ovvero una copia informatica, occorre necessariamente risalire alle norme del CAD. Orbene, il duplicato informatico è, per definizione, quel documento informatico ottenuto mediante la memorizzazione, sullo stesso dispositivo o su dispositivi diversi, della medesima sequenza di valori binari del documento originario (art. 1, comma 1, lett. *i-quinquies* CAD), mentre la copia informatica di documento informatico è, per definizione, il documento informatico avente contenuto identico a quello del documento da cui è tratto su supporto informatico con diversa sequenza di valori binari (art. 1, comma 1, lett. *i-quater* CAD). Per cui laddove l'utente si limiti a salvare una copia del file contenente il provvedimento giurisdizionale digitale da notificare, senza modificarne l'estensione, sta estraendo un duplicato informatico.

¹⁴ Ai sensi del quale “*i duplicati informatici hanno il medesimo valore giuridico, ad ogni effetto di legge, del documento informatico da cui sono tratti, se prodotti in conformità alle regole tecniche di cui all'articolo 71*” Laddove invece “*Le copie e gli estratti informatici del documento informatico, se prodotti in conformità alle vigenti regole tecniche di cui all'articolo 71, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale, in tutti le sue componenti, è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato o se la conformità non è espressamente disconosciuta*”.

¹⁵ Sul tema dell'individuazione della fonte normativa in base alla quale il difensore debba atte-

In tale contesto occorre, però, domandarsi a chi spetti il potere di autentica. Posto che non tutti i difensori sono cassazionisti e che spesso, specie nelle liti fiscali, il difensore di secondo grado (a maggior ragione se dottore commercialista) sia impossibilitato all'ulteriore patrocinio in Cassazione.

Problematica quest'ultima affrontata (anche) da ultimo dalla Suprema Corte nella sentenza n. 4401/2021. La quale, chiamata a pronunciarsi in un caso in cui risultava agli atti che l'avvocato, attestante la conformità all'originale della sentenza impugnata, fosse diverso da quello che ha proposto il ricorso per cassazione e che la procura a ricorrere era stata rilasciata al nuovo difensore prima dell'intervenuta autenticazione di conformità, ha dichiarato l'improcedibilità del ricorso per irrivalenza dell'attestazione *ex art. 369, 2° comma c.p.c.*

Alla base della pronuncia la considerazione che i poteri di rappresentanza e processuali permangono in capo al precedente difensore – anche nel caso in cui allo stesso fosse stata conferita una procura speciale per quel singolo grado – fintanto che il cliente non conferisca il mandato alle liti per il giudizio di legittimità ad un altro difensore¹⁶. Per contro, una volta conferita la procura speciale a ricorrere per cassazione, il precedente difensore non può ritenersi “munito di procura” e non può di conseguenza attestare la conformità all'originale digitale presente nel fascicolo telematico del provvedimento impugnato.

4. L'autentica della procura

Ad ogni modo, a prescindere dall'analisi dell'ultima giurisprudenza di legittimità citata, i poteri di attestazione del difensore, nell'ambito del PTT, assumono rilevanza *in primis* con riferimento al potere di autentica della procura. Il cui difetto – conviene da subito evidenziarlo – si declina in maniera diversa a seconda che si tratti di procura rilasciata in formato nativo digitale, ovvero in formato analogico poi digitalizzato¹⁷.

Nel primo caso – *i.e.* procura in documento nativo digitale – la procura deve essere autenticata dal professionista mediante l'apposizione della propria firma digitale¹⁸. Si è quindi davanti ad un vero e proprio “documento

stare la conformità della sentenza cartacea tributaria, si segnalano i contributi di F. MERCUTELLO, *L'attestazione di conformità della sentenza tributaria tra vuoti legislativi e difficoltà pratiche*, in *Corriere Tributario*, 11/2021; R. IMA, *Controversie tributarie e adempimenti correlati al deposito del ricorso per cassazione nel periodo emergenziale*, in *Il Fisco*, 2020; M. BRUZZONE, *I decreti del MEF su udienze a distanza e sentenze digitali non eliminano le criticità*, in *Il Fisco*, 2020.

¹⁶ In tal senso cfr. Cass. 10941/2018 e 6907/2020.

¹⁷ La questione è analoga a quella che si pone per gli atti impositivi da notificare ai contribuenti come meglio vedremo nel successivo paragrafo 7.

¹⁸ In conformità a quanto stabilito dall'articolo 12, comma 3 del D.Lgs. n. 546/1992 e dall'articolo 25 del CAD (*cf.* art. 4 del DM 163/2013).

informatico”, ossia un documento elettronico contenente la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti, sottoscritto digitalmente tanto dal contribuente quanto dal difensore prescelto.

Ebbene nel silenzio della disciplina del PTI, è plausibile ritenere che l’omessa attestazione da parte del difensore non comporta la nullità del conferimento dell’incarico, non rinvenendosi nell’ordinamento disposizione alcuna che sanzioni con la nullità l’ipotesi di mancata certificazione dell’autografia della firma del cliente¹⁹.

Del resto, come costantemente osservato dalla giurisprudenza di legittimità (seppur con riferimento alle ipotesi di omessa autentica della procura cartacea, in epoca anteriore all’avvento del PTI) “*la mancanza di autenticazione, da parte del difensore, della firma apposta dal contribuente per procura in calce od a margine del ricorso introduttivo non ne determina l’inammissibilità, salvo che la controparte non contesti espressamente l’autografia della sottoscrizione non autenticata. (..) Va, peraltro, ricordato come costituisca ormai principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità che, in campo processuale, debbano essere evitate irragionevoli sanzioni di inammissibilità, con la conseguenza che «il giudice tributario, pur in presenza della mancanza o invalidità della procura, non può dichiarare subito l’inammissibilità del ricorso, a norma degli artt. 12, comma quinto, e 18, commi terzo e quarto, del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992 (nell’interpretazione data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 189 del 2000), ma deve dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione, e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità» (cfr. Sez. U, Sentenza n. 15241 del 30/06/2009)”²⁰.*

Pertanto, in linea ancora una volta con il principio cardine di “strumentalità delle forme”, è plausibile ritenere che il deposito della procura *ad litem*, sottoscritta digitalmente dal mandante ma non anche dal difensore, costituisca un vizio privo di conseguenze sull’ammissibilità dell’atto una volta che questo abbia raggiunto il suo scopo processuale²¹, vale a dire la costituzione in giudizio del procuratore nominato²².

¹⁹ L’art. 18 del DLgs. n. 546/1992, difatti, nell’elencare le cause tassative di inammissibilità del ricorso, non menziona, in alcun modo, la mancanza o irregolarità della certificazione della procura *ad litem* da parte del difensore. Né l’art. 12 del medesimo decreto, nel disciplinare i modi di conferimento della procura al difensore, prevede in dette ipotesi la nullità della procura.

²⁰ Tra le altre, Cass. n. 5426/2018.

²¹ La nozione di “scopo” andrebbe ricondotta alla funzione alla quale quell’atto deve assolvere nell’ambito della serie coordinata degli atti del processo vale a dire nella sua capacità di inserirsi efficacemente in una sequenza intrinsecamente assoggettata alle regole tecniche, garantendo la cognizione di tutti quegli elementi necessari e sufficienti all’esercizio tempestivo dei corrispondenti poteri processuali che si estrinsecano nel compimento dell’attività, difensiva o giurisdizionale, cfr. C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2016, 500.

²² Cfr. sul punto, E. MANONI, *Procura informatica: conseguenza dell’omessa sottoscrizione digitale da parte del difensore*, in *Il Fisco*, 19/2020.

Diverso è invece il caso di procura rilasciata dal contribuente (privo di firma digitale) su supporto analogico poi digitalizzato (mediante scansione).

Ipotesi in cui, è evidente, il processo di formazione consta di due fasi:

- la prima di natura cartolare, in cui il difensore, apponendo la propria sottoscrizione autografa, possa attestare la paternità della stessa;
- una volta scansionata la procura cartacea, il difensore con la propria firma digitale si limita a dichiarare la conformità della copia informatica all'originale analogico da cui è tratta²³.

In questo secondo caso, l'autenticazione del difensore rileva sul piano dell'efficacia probatoria della copia informatica depositata (non riguardando in alcun modo l'aspetto della certificazione della firma del cliente). Per cui, in suo difetto si è in presenza di una copia informatica della procura cartacea che, secondo quanto disposto dall'art. 22 comma 3 del CAD, ha la stessa efficacia probatoria dell'originale, se la conformità non è disconosciuta da controparte²⁴.

5. L'attestazione ai fini della prova della notifica dell'atto

Una volta ricevuto l'incarico, sempre nell'ambito del processo tributario, l'attestazione del difensore entra in gioco ai fini della prova della notifica del ricorso o dell'appello.

Allo stato dell'arte, difatti, non è dato procedere al deposito telematico dell'originale informatico delle ricevute di accettazione e consegna della pec, non essendo il formato *.eml* (o *.msg*) in cui vengono rilasciate le ricevute di accettazione e di consegna della posta certificata riconosciuto dalla normativa del P.T.T. La quale testualmente richiede, ai fini della notifica e del deposito telematico, che gli atti processuali abbiano – lo si ripete – in via esclusiva il formato PDF/A-1a o PDF/A-1b²⁵.

Per cui, ad oggi, è sufficiente il deposito della copia digitale delle ricevute di accettazione e consegna della pec di notifica. Tanto che la stessa Circolare MEF n. 1/DF del 4.07.2019 consente espressamente, quale modalità alternativa all'invio telematico degli originali, la produzione delle ricevute pec *“effettuando esclusivamente il salvataggio con il formato PDF/A 1a-1b, tenuto conto che anche senza una espressa dichiarazione di conformità, ai sensi dello stesso articolo 23-bis,*

²³ Cfr. sul punto art. 4, comma 3 del D.M. 163/2013.

²⁴ In senso contrario, sulla gravità della carenza di attestazione di conformità in dette ipotesi, cfr. E. MARELLO, *Spunti di riflessione in materia di processo tributario telematico*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 5/2017, 544.

²⁵ Cfr. art. 10 D.M. 4.08.2015, sulle specifiche tecniche del P.T.T. E ciò sebbene, lo si specifica per completezza, il formato *.eml*, è invece stato riconosciuto dalla prassi (nella Circolare MEF 1/DF del 4.07.2019) e, poi, ammesso dal portale del Sigit.

comma 2, del CAD, tale copia informatica ha la stessa efficacia probatoria dell'originale se la sua conformità non è espressamente disconosciuta".

Va però sottolineato che la giurisprudenza tributaria di merito²⁶ che, finora, ha affrontato la questione, è giunta a soluzioni opposte. Finendo per dichiarare l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 22 del D.Lgs. 546/1992, in un caso in cui il ricorrente aveva allegato al ricorso non la copia digitale delle ricevute pec, ma la scansione della stampa delle ricevute informatiche di accettazione e avvenuta consegna, priva di attestazione di conformità. E ciò anche se la conformità delle copie non era stata espressamente disconosciuta da controparte.

Trattasi però di una lettura smentita, oltre che dalla riferita prassi, dalla stessa normativa di settore²⁷ la quale, in assenza di disconoscimento da parte del resistente, porta a ritenere la piena efficacia probatoria, ai fini dell'avvenuta notifica, anche alla semplice scansione in PDF/A delle stampe delle ricevute di accettazione e consegna della pec prive di attestazione di conformità, in quanto il contenuto sostanziale dell'atto rimane lo stesso.

Senza considerare, peraltro, che l'anzidetta lettura si pone in contrasto con l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità. In particolare, con quell'orientamento della Corte di Cassazione formatosi con riferimento alla procedibilità del ricorso per cassazione predisposto in originale telematico, notificato a mezzo pec e depositato in copia analogica, senza attestazione di conformità del difensore *ex art. 9, co. 1 bis e 1 ter*, della L. n. 53 del 1994²⁸.

²⁶ Cfr. pronunce della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, nn. 3606/09/2020, 1941/01/2020 e 11657/01/2019.

²⁷ Conviene, difatti, ricordare che:

- l'art. 16, comma 3 del DL 119/2018 (decreto sulla giustizia tributaria digitale), nei casi in cui deve *«essere fornita la prova della notificazione o della comunicazione eseguite a mezzo di posta elettronica certificata e non sia possibile fornirla con modalità telematiche»*, rimanda alla Legge n. 53/1994 sulle notifiche degli avvocati.
- la L. 53/1994, a sua volta, all'art. 9 – in virtù del combinato disposto dei commi 1 *ter* e 1 *bis* – stabilisce che in dette ipotesi *«l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (CAD)»*.
- infine, il D.Lgs. 82/2005 nel disciplinare il valore delle copie informatiche di documenti analogici, anche quando prive dell'attestazione di conformità, al comma 3 dell'art. 22, stabilisce espressamente che queste *«hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta»*, qualora siano formate nel rispetto delle regole tecniche.

²⁸ Orientamento allo stato non più "attuale", considerato che – come vedremo meglio nel proseguo – in cassazione dal 31 marzo 2021 e fino al 31 dicembre 2022 occorre depositare in via telematica la prova della notifica via pec, ai sensi dell'art 19 bis del Provvedimento Responsabile DGSIA del 16 aprile 2014 il quale dispone che *“la trasmissione in via telematica all'ufficio giudiziario delle ricevute previste dall'articolo 3 bis, comma 3 della L. n. 53/1994, nonché della copia dell'atto notificato ai sensi dell'art. 9 comma 1 della medesima L., è effettuata inserendo l'atto notificato all'interno della busta telematica*

La Suprema Corte, difatti, a partire dalla pronuncia delle Sezioni Unite (n. 22438/2018), alla luce della disciplina di settore – non potendosi, all’epoca (come ancora oggi nel PTT), procedere al deposito in via telematica del ricorso nativo digitale – ha ritenuto applicabile ai fini della prova della tempestività della notificazione l’art. 23 comma 2 CAD. Finendo così per chiarire (superando una precedente lettura formalistica dell’art. 369 c.p.c.) che:

- il deposito da parte del difensore di semplici copie cartacee del ricorso notificato (delle ricevute pec e della relata di notifica), non ne comporta l’improcedibilità ove il controricorrente depositi copia analogica del ricorso ritualmente autenticata dal proprio difensore ovvero non disconosca la conformità della copia all’originale notificatogli; e che, viceversa,
- ove il destinatario della notificazione a mezzo pec del ricorso nativo digitale rimanga solo intimato, ovvero disconosca la conformità all’originale della copia depositata, per non incorrere nella dichiarazione di improcedibilità è onere del ricorrente depositare l’asseverazione di conformità all’originale della copia analogica sino all’udienza di discussione o all’adunanza in camera di consiglio²⁹.

Si auspica, quindi, un allineamento dei giudici di merito ai principi ormai consolidati espressi dalla Cassazione che portano ad escludere che l’omessa autentica alle ricevute pec di notifica sia sanzionata con l’inammissibilità del ricorso. Nella prospettiva generale di adeguare l’interpretazione delle regole alla base del PTT, ancora una volta, ad un criterio di ragionevolezza e di effettività dei mezzi di azione e difesa e, in ogni caso, in ragione del valore comunque riconosciuto alle copie dagli artt. 22 e 23 del CAD.

D’altro canto, le disposizioni che attribuiscono il potere di attestazione di conformità al difensore nell’ambito del processo tributario, evidentemente, si caratterizzano per una formulazione poco felice che, con buona probabilità, risente dell’affrettato tentativo di adattamento al rito tributario della analoga disciplina già dettata per le attestazioni di conformità nell’ambito del processo civile.

di cui all’art 14 e, come allegati, la ricevuta di accettazione e la ricevuta di avvenuta consegna relativa ad ogni destinatario della notificazione”.

²⁹ Conclusioni, queste, cui la Corte è giunta richiamando i principi eurounitari, oltre ai principi costituzionali e del nostro ordinamento processuale. Laddove precisa che *“insistere nella sanzione di improcedibilità, nonostante che l’adempimento della controparte abbia consentito l’attivazione della sequenza procedimentale senza ritardi apprezzabili condurrebbe ad un vulnus di quei parametri normativi (art. 6 § CEDU, ma anche art. 47 della Carta di Nizza e art. 111 Cost.) che impongono di valutare in termini di ragionevolezza e proporzionalità gli impedimenti al pieno dispiegarsi della tutela giurisdizionale, la quale, nella declinazione del “giusto processo”, è presidiata dall’effettività dei mezzi di azione e difesa, che tale è anche nel preservare al giudizio la sua essenziale tensione verso la decisione di merito (tra le altre, Cass., S.U., 11 luglio 2011, n. 15144).”* In linea, peraltro, con *“il principio cardine di “strumentalità delle forme” degli atti del processo, siccome prescritte dalla legge non per la realizzazione di un valore in sé o per il perseguimento di un traguardo che la norma disciplinante la forma dell’atto intende conseguire”.*

Nondimeno, l'ordinamento offre all'interprete gli strumenti per sopprimere alle lacune della normativa di settore. È emerso, difatti, che la funzione suppletiva dichiaratamente affidata al CAD, le cui disposizioni di ordine generale frequentemente si intersecano con le specifiche tecniche dei diversi processi telematici, possa supportare il tentativo di coordinare le disposizioni esistenti. Almeno fino a quando il legislatore non intervenga con l'obiettivo, da più parti auspicato, di ricondurre a coerenza sistematica, se non a unitarietà, le disposizioni dei vari processi telematici.

6. L'attestazione di conformità del ricorso depositato rispetto all'originale

Discorso a parte va, infine, riservato all'attestazione di conformità del ricorso depositato rispetto all'originale notificato – ancora imposto dall'art. 22 del D.Lgs. 546/1992, mai modificato – che, nell'ambito del PIT, si appalesa ormai come del tutto pleonastico³⁰.

Difatti è la stessa normativa di settore ad imporre, ai fini della costituzione in giudizio, il deposito, non già di una copia dell'originale dell'atto introduttivo, bensì di quello stesso file notificato alla controparte.

Tanto che, in proposito, la giurisprudenza della Suprema Corte³¹ ha già precisato che l'art. 22 va interpretato nel senso di costituire causa di inammissibilità del ricorso o dell'appello, non la mancanza di attestazione, da parte del ricorrente, della conformità tra il documento depositato e quello notificato, bensì solo la loro effettiva difformità, accertata d'ufficio dal giudice.

7. Le notifiche via pec con particolare riferimento agli atti impositivi

Se, come detto, l'impiego degli strumenti telematici è reso ormai obbligatorio nell'ambito del processo tributario, il legislatore – da diversi anni – ha attribuito anche agli uffici finanziari la facoltà di procedere alla notifica telematica degli atti impositivi del procedimento tributario. Ai sensi dell'art. 40 del CAD, difatti, “*Le pubbliche amministrazioni formano gli originali dei propri documenti con mezzi informatici?*”.

D'altra parte, per effetto delle modifiche apportate all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 (novellato dal D.L. 193/2016) e all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 (modificato dal D.Lgs. 159/2015) che regolano rispettivamente la notifica

³⁰ Cfr., sul punto, E. MANONI, *Inammissibile il ricorso privo dell'attestazione di conformità – a mancanza di attestazione di conformità non rende inammissibile il ricorso*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 5/2021.

³¹ Cfr. Cass. sent. n. 2887/2020.

degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento, la trasmissione telematica è ormai il principale strumento di notifica degli atti anche da parte degli Enti impositori, nonché dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione, nei confronti di imprese, professionisti e contribuenti forniti di posta elettronica certificata³². Tuttavia al fine di salvaguardare la posizione dei soggetti che non disponendo di un indirizzo Pec possono essere destinatari solo di atti in formato cartaceo è prevista anche una modalità di notificazione non Pec che avviene trasmettendo al destinatario copia analogica con contrassegno elettronico (o “glifo” o “timbro digitale”) consistente in un codice grafico bidimensionale, generato elettronicamente, stampato sulla copia analogica del documento amministrativo principale firmato digitalmente. Il glifo consente di accedere al documento informatico e di verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica sostituendo, ai sensi del comma 2-*bis* dell’art. 23 del Cad, la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale³³.

Il processo di informatizzazione degli atti amministrativi ha portato – come per il processo tributario – a fisiologiche problematiche interpretative che hanno riguardato profili connessi tanto alla fase di formazione e sottoscrizione del documento attraverso il quale si manifesta la volontà del soggetto emanante, quanto alle modalità mediante le quali l’atto viene legalmente portato a conoscenza del suo destinatario.

In tale contesto, di particolare interesse quella parte di giurisprudenza di legittimità³⁴ che, quanto ai requisiti formali delle cartelle di pagamento, nel porre fine a un lungo dibattito presso le commissioni di merito³⁵, ha ormai chiarito come la notifica della cartella di pagamento possa avvenire indifferentemente allegando al messaggio pec sia un documento informatico – che

³² In un primo momento erano soltanto le società di capitali a ricevere le notifiche sulla PEC comunicata al Registro delle imprese; successivamente, all’esito dell’istituzione ed implementazione del Registro INI-PEC (indice nazionale indirizzi di posta elettronica certificata) e poi del REG. IN.DE (Registro generale degli indirizzi elettronici) anche altri soggetti, tra i quali i professionisti, sono entrati nel novero dei destinatari cui notificare atti amministrativi in via telematica.

³³ Sulla correttezza dell’operato dell’ufficio che, dovendo indirizzare l’atto a soggetto non in grado di ricevere copia informatica, provveda a produrre copia cartacea contenente riferimenti formali (QR code o indicazione dell’url) che consentano all’interessato di verificare la conformità dell’esemplare analogico ricevuto all’originale formato dall’organo precedente si veda CTR Liguria n. 471 del 19 maggio 2022.

³⁴ Cfr. Cass. ordinanza n. 39513/2021, e in precedenza, n. 30948/2019.

³⁵ In particolare nel periodo in cui era in vigore l’art. 2, comma 6 del Cad prima delle modifiche apportate dall’art. 2 D.Lgs. n. 217/2017 (14 settembre 2016-26 gennaio 2018) si discuteva se per gli atti di accertamento operasse l’esclusione dell’applicabilità del Cad rientrando queste nell’esercizio “delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”. Questione risolta da Cass. nn. 1150 e 1557 del 2021 con l’affermazione della piena legittimità degli atti tributari emessi e sottoscritti in modalità informatica, notificati in copia analogica attestata conforme all’originale nel periodo compreso tra il 14 settembre 2016-26 gennaio 2018.

sia duplicato informatico dell'atto originario "nativo digitale" – sia una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo (in formato .pdf), non essendovi alcuna norma di legge che impone che detta copia venga poi sottoscritta con firma digitale. Del resto, ai sensi dell'art. 25 del DPR 602/1973, la cartella di pagamento va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione del funzionario competente, quale elemento essenziale dell'atto, quando è indubbio la riferibilità di questo all'Autorità a cui promana. Motivo per cui, non è richiesto che il file trasmesso al contribuente abbia estensione .p7m³⁶.

Fermo restando in ogni caso – come pure rilevato sempre dalla Suprema Corte in altre pronunce³⁷ – che l'invio a mezzo posta elettronica del documento in formato .pdf comporterebbe, al limite, una mera irritualità della notifica, cui è applicabile l'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. qualora la consegna dell'atto abbia comunque portato alla sua conoscenza³⁸.

La giurisprudenza in commento conferma, quindi, una regola interpretativa che appare consolidata e che, come tale, dovrebbe evitare ormai che sull'argomento si registrino posizioni discordanti da parte dei collegi tributari di merito.

Quanto poi alle modalità di notificazione per via telematica degli atti tributari da parte dell'Amministrazione finanziaria, si ricorda che ai sensi dell'articolo 3-*bis* comma 1, della legge 53/1994, essa può essere eseguita solo utilizzando una pec risultante da pubblici elenchi³⁹. Laddove ai sensi dell'articolo 16 *ter* del D.L. 179/2012, per pubblici elenchi si intendono gli indirizzi pec risultanti dall'elenco I.P.A. (indice delle Pubbliche Amministrazioni), REG.IN.DE (Registro generale degli indirizzi elettronici) e INI-PEC (indice nazionale indirizzi di posta elettronica certificata).

³⁶ A tal riguardo deve anche ricordarsi l'insegnamento nomofilattico (Cass Sez. U. n. 10266 del 2018) secondo cui "in tema di processo telematico, a norma del D.Dirig. 16 aprile 2014, articolo 12 di cui al Decreto Ministeriale n. 44 del 2011, articolo 34 – Ministero della Giustizia -, 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" (per un approfondimento sulla tematica, si fa rimando, senza pretese di esaustività, a C. FERRARI, P. GIUSTO, *Notifica via pec degli atti tributari e pti alla luce dell'intervento delle Sezioni Unite*, in *Corr. Trib.*, n. 25/2018). 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 dell'articolo 83 c.p.c., comma 3, Decreto Ministeriale n. 44 del 2011, articolo 18, comma 5, e citato D. Dirig., articolo 19 bis, commi 2 e 4.

³⁷ Cfr. Cass. nn. 19216/2022, n. 28421/2021, 9972/2021, 26099/2021 e n. 6417/2019.

³⁸ Come ormai chiarito dalle Sezioni Unite, a partire dalle pronunce n. 7665 del 18/04/2016 e n. 23620 del 28/09/2018.

³⁹ Con riferimento alle notificazioni telematiche nel processo tributario, anche prima dell'entrata in vigore delle disposizioni sul processo telematico, cfr. M. BRUZZONE, *Comunicazioni e notificazioni via pec degli atti tributari*, in *GT*, 2016, 450 e ss.; A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *Processo tributario telematico ed elezione di domicilio digitale*, in *Il Fisco*, 2016, 1142 e ss.

È chiaro che, nelle intenzioni del legislatore, la necessità che l'attività di notifica avvenga solo mediante l'utilizzo che risultino da registri pubblici risponde alla finalità di assicurare la riconducibilità dell'atto all'Agenzia delle Entrate e l'affidabilità giuridica del suo contenuto. Con la conseguenza che qualunque notifica di un atto tributario proveniente da un indirizzo pec non ufficiale, andando a minare la certezza legale della sua provenienza, è nulla.

È questo un punto su cui si sono attestate, nei mesi scorsi, le pronunce di diverse commissioni tributarie⁴⁰, tutte chiamate a pronunciarsi in ordine all'utilizzo da parte dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione di indirizzi pec diversi da quello *protocollo@pec.agenzia riscossione.gov.it*, risultante dal registro I.P.A.. Le quali, a fronte dell'oggettiva impossibilità di riferire quegli indirizzi all'Amministrazione, si sono espresse in termini di inesistenza giuridica della notifica, come tale insanabile⁴¹.

A tal proposito, del resto, già la Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 3093/2020 aveva confermato il predetto principio, sostenendo che: *“la notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi”*. Precisando, altresì, che l'elencazione dei Pubblici Registri non è esclusiva, ma tassativa e fondata sulla pubblica riconducibilità dell'indirizzo al soggetto.

Per completezza, si segnala tuttavia che altri collegi di merito⁴² hanno sostenuto comunque la validità delle notifiche di cartelle da indirizzi pec non riportati nell'I.P.A., richiamando il principio secondo cui ogni vizio è sanato dalla presentazione del ricorso, a meno che non sia già decorso il termine di decadenza dal potere di notifica della cartella di cui all'articolo 25 del Dpr 602/73 e tale eccezione sia stata sollevata nel ricorso introduttivo⁴³.

⁴⁰ Tra cui, la CTR del Lazio con le sentenze nn. 6298 del 24 maggio 2022, n. 915 del 28 febbraio 2022, 4508 del 12 ottobre 2021, la CTP di Roma con la sentenza n. 11779 del 29 ottobre 2021, la CTP di Napoli con la sentenza n. 3120 del 10 marzo 2022, la CTP di Ferrara con la sentenza n. 80 del 15 marzo 2021, di Reggio Calabria con la sentenza n. 3369 del 6 agosto 2021, e, prima ancora, la CTP di Napoli con la sentenza 5232 dell'8 luglio 2020 e la CTP di Roma con la sentenza 2799 del 28 febbraio 2020.

⁴¹ Sul tema della declinazione del vizio nel senso dell'inesistenza piuttosto che nella categoria della nulla, *cf.* C. FERRARI, S. SCHILLACI, *Inesistenza giuridica della notifica della cartella di pagamento da indirizzo PEC non risultante dai pubblici elenchi*, in *Il Fisco* n. 2/2022, nota a sentenza n. 3120/2022 della CTP di Napoli depistata il 10 marzo 2022 e P. GIUSTO, *Inesistente la notifica dell'atto tributario promanante da indirizzo pec non ricompreso in pubblici elenchi*, in *Il Fisco*, n. 8/2021.

⁴² Tra cui la CTR Lazio, sentenza n. 2138/6/2020 e la CTP Foggia, sentenza n. 447/2/2020

⁴³ In tal senso, da ultimo, *cf.* Corte di cassazione, ordinanza 14748/2021, la quale ha chiarito che la sanatoria *ex art.* 156 c.p.c. può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza – previsto dalle singole leggi d'imposta – per l'esercizio del potere di accertamento. Ciò che rileva, dunque, è che l'atto impositivo sia stato impugnato dal destinatario prima della scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo, senza che sia formulata un'eccezione di decadenza dal potere impositivo.

Alla luce delle anzidette considerazioni è, pertanto, evidente che la doglianza in ordine alla illegittimità della notifica dell'atto tributario sostanziale proveniente da indirizzo pec non ufficiale possa essere maggiormente efficace in ipotesi di ricorso "al buio" avverso la cartella di pagamento o l'avviso di accertamento esecutivo (ovvero avverso uno degli atti successivi, quali intimazioni di pagamento, preavviso di fermo o iscrizione ipotecaria), imperniata cioè sulla contestazione di omessa rituale notificazione degli atti pregressi. Stante la indubbia non operatività – nell'ambito di un'attività difensiva così incardinata – della sanatoria per raggiungimento dello scopo della notificazione viziata.

Diversa problematica, sempre connessa alle notifiche effettuate via pec, è quella riconducibile alle ipotesi di omessa o errata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica ad opera del difensore negli atti di parte.

Sul punto, si segnala che la giurisprudenza di legittimità⁴⁴ ha ritenuto essere valida la notificazione al difensore eseguita presso l'indirizzo pec risultante dall'albo professionale di appartenenza, in quanto corrispondente a quello inserito nel pubblico elenco di cui all'art. 6-*bis* del d.lgs. n. 82 del 2005. In virtù di tale disposizione, difatti, il difensore è tenuto a comunicare il proprio indirizzo pec all'ordine di appartenenza e quest'ultimo è, a sua volta, obbligato ad inserirlo nei pubblici elenchi, vale a dire sia nel registro INI. PEC, che nel REG.IN.DE.

In altre parole, l'unico indirizzo di posta elettronica certificata rilevante ai fini processuali è quello che il difensore ha indicato, una volta per tutte, al Consiglio dell'ordine di appartenenza. Per cui – come pure chiarito dalla Suprema Corte⁴⁵ – il difensore non ha più l'obbligo di indicare negli atti di parte l'indirizzo di posta elettronica certificata, né la facoltà di indicare uno diverso da quello comunicato al Consiglio dell'ordine o di restringerne l'operatività alle sole comunicazioni di cancelleria. Dovendo, piuttosto, indicare il proprio codice fiscale. Ciò che vale come criterio di univoca individuazione del difensore e che consente, tramite i pubblici registri, di risalire all'indirizzo di posta elettronica certificata.

8. Esercizio del diritto alla difesa e despializzazione del processo: il caso delle udienze da remoto

Qualche riflessione merita anche la questione delle udienze da remoto anche se dal 2 maggio 2022, è terminata l'efficacia dell'art. 27 del DL

⁴⁴ Cfr. ordinanza n. 27270/2021 della Cassazione civile.

⁴⁵ Cfr. Cass. sent. n. 33806/2021.

137/2020⁴⁶, che ha disciplinato le modalità di svolgimento delle udienze in Commissione tributaria durante l'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Terminata la stagione della “despazializzazione”⁴⁷ imposta le udienze sono, quindi, tornate a svolgersi in presenza e, soprattutto, non è più consentito ai Giudici di decidere le cause a seguito di scambio di note scritte o solo sulla base degli atti.

Venendo meno l'efficacia dell'art. 27, è tornato ad essere applicabile l'art. 16 comma 4 del DL 119/2018, il quale a ben vedere consente (e consentiva già prima dell'emergenza Covid-19) alle parti di partecipare alla pubblica udienza *ex art.* 34 del DLgs. 546/92 mediante collegamento audiovisivo a distanza. Modalità quest'ultima che può applicarsi anche alle camere di consiglio previste dall'art. 33 del DLgs. 546/92, in quanto espressamente menzionate dall'art. 16.

Si porrebbe a questo punto il tema del giusto processo in una realtà

⁴⁶ Ai sensi del quale, testualmente *“nel processo tributario, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato, secondo la rispettiva competenza, con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio. I decreti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo parzialmente da remoto, ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili. In tutti i casi in cui sia disposta la discussione da remoto, la segreteria comunica alle parti, di regola, almeno tre giorni prima della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Si dà atto a verbale delle modalità con cui si accerta l'identità dei soggetti partecipanti e la libera volontà delle parti, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali redatti in occasione di un collegamento da remoto e i provvedimenti adottati in esito a un collegamento da remoto si intendono assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.*

2. *In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti. Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini. In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio.*

3. *I componenti dei collegi giudicanti residenti, domiciliati o comunque dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la commissione di appartenenza sono esonerati, su richiesta e previa comunicazione al Presidente di sezione interessata, dalla partecipazione alle udienze o camere di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata.*

4. *Salvo quanto previsto nel presente articolo, le modalità di svolgimento delle udienze da remoto sono disciplinate ai sensi dell'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge dicembre 2018, n. 136.*

⁴⁷ Sul tema in generale si rinvia a A. GARAPON, *La despazializzazione della giustizia*, in *Mimesis*, 2021 e a D. PIANA, *“Costo, ritualità, valore. Le qualità della giustizia nell'era digitale”*, in *Giustizia Insieme*, 2022.

spaziale virtuale (e dunque alterata) laddove è proprio la spazialità intesa come nozione che connota il rapporto intercorrente tra il vissuto degli attori e il contesto fisico a garantirne tradizionalmente un esito rituale. Ci si deve dunque guardare dal fascino dell'efficienza e rapidità del processo celebrato a distanza, per recuperare la dimensione umana, quasi corporale, del giudizio. È infatti nella spazialità che si costruiscono le relazioni con gli altri attori e si costruiscono i significati condivisi attraverso i simboli e i rituali. Ma una volta scelta la "spazialità alterata" o la despazializzazione, residuano comunque questioni formali non trascurabili.

Anche il menzionato art. 16 pone, infatti, alcune questioni applicative. Ad iniziare dal termine imposto alle parti interessate per chiedere alla Segreteria di partecipare alla pubblica udienza mediante collegamento a distanza.

L'art. 16, infatti, prevede espressamente la facoltà in capo a ciascuna parte processuale di chiedere la partecipazione all'udienza mediante collegamento da remoto fino alla comunicazione dell'avviso di trattazione. Il che sembrerebbe comportare, l'impossibilità per le parti di poter chiedere il collegamento a distanza, una volta ricevuto via pec l'avviso di trattazione. A discapito di quei giudizi, già incardinati alla data del 30 aprile, in relazione ai quali non è stata formulata istanza di discussione mediante collegamento da remoto nel ricorso introduttivo (o con apposita istanza comunicata a controparte) e che risultano già posti in udienza dalla Commissione Tributaria con avviso di trattazione ormai comunicato via pec alle parti. Non potendosi, evidentemente, prevedere (all'epoca della proposizione del ricorso) la situazione attuale e l'avvicinarsi dei vari provvedimenti legislativi.

Militano, tuttavia, per la natura ordinatoria del menzionato termine per la presentazione dell'istanza di discussione a distanza:

- il dato testuale, posto che esso non è espressamente previsto "a pena di decadenza";
- l'assenza di alcuna ipotesi di nullità/inefficacia con riferimento alle eventuali istanze presentate dalle parti dopo che è stato comunicato loro l'avviso di trattazione;
- e la *ratio* della disposizione, riconducibile a mere esigenze organizzative delle Segreterie le quali, in questo modo, possono concentrare le udienze a distanza in giornate dedicate, in cui anche i giudici possono collegarsi da remoto.

Argomenti questi ultimi, del resto, valorizzati dal Decreto n. 9/2022 pubblicato lo scorso 11 aprile dalla CTR Lombardia, per affermare, al riguardo, che – non essendo stabilita dal legislatore alcuna decadenza – ciascuna parte avrà facoltà di chiedere il collegamento da remoto con istanza notificata a controparte e depositata in commissione anche dopo aver ricevuto comunicazione dell'avviso di trattazione, purché – mutuando il termine dall'art.

34 del DLgs. 546/92 – entro 10 giorni liberi prima dell’udienza, al fine di consentire alla segreteria le comunicazioni attinenti all’udienza stessa⁴⁸.

In questa ipotesi, sempre secondo la CTR Lombardia, la partecipazione a distanza sarà consentita solo alla parte richiedente. Nulla vieta però che, in caso di richiesta formulata entro 10 giorni liberi prima dell’udienza, tutte le parti si colleghino da remoto utilizzando il *link* comunicato dalla Segreteria.

Si auspica, quindi, che in linea con i principi espressi dalla CTR Lombardia, tutte le commissioni tributarie concedano ragionevolmente la possibilità di partecipare da remoto anche in ipotesi di istanza tardiva. A maggior ragione in considerazione del fatto che fino al 30 aprile u.s. valevano le regole dell’art. 27, il quale al 2° comma consentiva di inviare alle Segreterie delle Commissioni la richiesta di discussione fino a due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione.

Resta inteso, in ogni caso, che, nell’attuale quadro normativo, per tutte le parti interessate alla discussione da remoto dei giudizi già pendenti al 30 aprile scorso è opportuno non attendere la comunicazione dell’udienza e presentare apposita istanza, al fine di rispettare, prudenzialmente, il termine imposto dall’art. 16 del citato D.L. 119/2018.

Ulteriore questione che l’art. 16 non chiarisce è se anche i Giudici, dal 2 maggio, avranno facoltà di disporre d’ufficio il collegamento da remoto⁴⁹ qualora non sia pervenuta specifica richiesta in tal senso dalle parti.

Tanto perché, l’ultimo periodo dell’art. 16, comma 4, stabilisce che “*i giudici, sulla base dei criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni tributarie, individuano le controversie per le quali l’ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell’udienza a distanza*”.

Sembrirebbe quindi che i Giudici, in astratto, possano rigettare la richiesta del contribuente di partecipare all’udienza con collegamento da remoto. E difatti, sul punto, il menzionato decreto 9/2022 della CTR Lombardia ritiene che, in caso di trattazione complessa o di lite di valore elevato, debba essere autorizzata solo l’udienza in presenza.

Ma se è vero che i Giudici possono negare il collegamento da remoto per le cause più complesse, sarebbe allora logico consentire loro di disporre anche d’ufficio il collegamento a distanza con riferimento, all’opposto, ai giudizi meno complessi o quando debba essere concesso un rinvio per trattative o in presenza di Giudici positivi al coronavirus. Sempre che – sia chiaro – in quest’ultima ipotesi, non sia preferibile concedere un rinvio.

⁴⁸ In cui si legge, testualmente, “*se l’istanza viene presentata dopo che è stato già fatto l’avviso di trattazione, i Presidenti di Collegio potranno autorizzare il deposito tardivo anche con un decreto generale*”.

⁴⁹ Il dubbio non riguarda tanto le camere di consiglio, per le quali appare scontato che i giudici potranno disporre la video conferenza, ma le pubbliche udienze, che prevedono la partecipazione delle parti in presenza e le udienze cautelari.

Infine, per quanto concerne lo svolgimento delle udienze avanti alla Cassazione, si segnala che l'art. 16 del DL 228/2021 (cd. Decreto Milleprooghe) ha previsto la modalità cartolare, in luogo di quella pubblica, fino al 31 dicembre 2022.

Sicché fino a tale data, i ricorsi in pubblica udienza⁵⁰ saranno trattati in camera di consiglio senza l'intervento né del procuratore generale né dei difensori (art. 23, co. 8 *bis* DL 137/2020).

Salva, in ogni caso, la facoltà per le parti e per il procuratore generale di chiedere la discussione orale entro il termine perentorio di venticinque giorni liberi prima della data dell'udienza, trasmettendo la richiesta alla cancelleria della Corte via pec.

9. L'impatto del processo telematico in Cassazione, con particolare riferimento ai ricorsi e controricorsi notificati via pec

Come accennato, la normativa emergenziale ha accelerato l'avvio del processo telematico anche in Cassazione, fino ad oggi, come noto, rimasto immune dal riferito processo di digitalizzazione.

Difatti – seppur in via facoltativa – dal 31 marzo 2021⁵¹ e fino al 31 dicembre 2022⁵², in alternativa al deposito cartaceo, è possibile procedere al deposito telematico di ricorsi e controricorsi – anche quando la notifica sia avvenuta con modalità cartacea o tramite ufficiale giudiziario – e dei successivi atti e memorie.

Si tratta di una facoltà, lo si ripete, non di un obbligo⁵³ (come invece previsto nell'ambito del processo civile telematico), che però ha importanti risvolti.

Prima dell'entrata in vigore della normativa emergenziale, se si notificava a mezzo pec il ricorso per cassazione o il controricorso, preme ricordarlo,

⁵⁰ Laddove, lo si rammenta, i ricorsi in Cassazione sono discussi in pubblica udienza solo quando la trattazione pubblica sia resa opportuna dalla particolare rilevanza della questione (art. 375, co. 2 c.p.c.), mentre il rito camerale è la regola.

⁵¹ Ai sensi dell'art 221 comma 5 del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni nella L. n. 77/2020 e dell'art. 1 decreto DGSIA del 27 gennaio 2021.

⁵² Termine che, originariamente, era stabilito al 31 luglio 2021, è stato poi prorogato dalla legislazione emergenziale, fino all'ultimo D.L. 24/2022. Il quale invece, come è noto, contiene diverse misure, in vigore dal 1° aprile 2022, per il graduale ritorno alla normalità.

⁵³ In quanto non è ancora stato emanato il decreto attuativo dell'art. 16, comma 6 del D.L. 179/2012 che disporrà l'obbligo del deposito degli atti con modalità telematica. Il quale dispone che *“la trasmissione in via telematica all'ufficio giudiziario delle ricevute previste dall'articolo 3 bis, comma 3 della L. n. 53/1994, nonché della copia dell'atto notificato ai sensi dell'art. 9 comma 1 della medesima Legge, è effettuata inserendo l'atto notificato all'interno della busta telematica di cui all'art 14 e, come allegati, la ricevuta di accettazione e la ricevuta di avvenuta consegna relativa ad ogni destinatario della notificazione”*.

si era tenuti a dar prova dell'avvenuta notifica depositando copia analogica attestata conforme del messaggio di posta elettronica certificata di invio, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna, ai sensi dell'art. 9, commi 1-*bis* e 1-*ter*, della L. n. 53/1994.

Ad oggi, invece occorre depositare in via telematica la prova della notifica via pec, ai sensi dell'art 19 *bis* del Provvedimento Responsabile DGSIA del 16 aprile 2014.

In proposito, difatti, seppur con riferimento all'introduzione del PCT avanti alle Corti di merito, in giurisprudenza si è ritenuto che, in caso di possibilità del deposito telematico venga, meno il potere di certificazione del "cartaceo". Con la logica conseguenza che, pur essendo ammessa, in via residuale, l'iscrizione "tradizionale cartacea" di un procedimento avanti al Tribunale ed in Corte d'Appello introdotto con un atto notificato via pec, entro la prima udienza di trattazione occorre, in ogni caso, depositare telematicamente i files di accettazione e consegna della notifica via pec, posto che solo attraverso il deposito telematico è possibile fornire la prova della notifica⁵⁴.

Applicando gli stessi principi al giudizio per Cassazione, si arriva a ritenere che dal 31 marzo 2021, essendo divenuto "possibile" il deposito telematico delle ricevute di accettazione e di quelle di avvenuta consegna, fermo restando in via residuale la facoltà della parte di costituirsi mediante il deposito del ricorso in forma cartacea, non saranno più utilizzabili le copie analogiche delle pec di notifica degli atti processuali formate ai sensi dell'art 9, commi 1-*bis* e 1-*ter* della L. n. 53/1994, restando obbligatoria la prova dell'avvenuta notificazione a mezzo pec, esclusivamente con la modalità telematica, anche nel termine di cui all'art 372 c.p.c.. Conclusione questa adottata anche nel *Vademecum* per i depositi telematici presso la Corte di Cassazione predisposto il 29 Marzo 2021 dai componenti del Gruppo di lavoro della F.I.I.F. – CNF.

Trattasi, però, di un'interpretazione che, in considerazione della novità della normativa e, soprattutto, della natura emergenziale della stessa, non può di certo considerarsi ad oggi definitiva. È ragionevole, dunque, attendersi ulteriori sviluppi e chiarimenti al riguardo.

10. Conclusioni

Dalle brevi note che precedono si comprende che anche nel processo tributario telematico la "transizione dalla cultura manoscritta alla cultura elettronica"⁵⁵ – per larghi tratti ancora incompiuta – presenta problematiche

⁵⁴ Cfr. Corte App. Torino n. 603/2016, Corte App. Napoli n. 2151/2020.

⁵⁵ N. IRTI, *La memoria dell'impresa (dai quadernacci di Francesco Datini ai nastri magnetici)*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1991, I, 57.

di non facile soluzione per la presenza di formalismi che la digitalizzazione sembra rendere ancora più rigidi. Rigidità e rilevanza dei formalismi che sono propri di tutti i processi ma che devono essere interpretati nella misura in cui essi valgono ad assicurare la tutela di interessi sostanziali, rifiutando tutte le letture per le quali un processo a contraddittorio perfetto, correttamente instaurato, possa non raggiungere l'obiettivo della decisione di merito solo per il mancato rispetto di un requisito formale che non abbia avuto nessuna efficacia pregiudizievole. È d'altra parte l'art. 6 della CEDU che nel prevedere il diritto al giusto processo di cui all'art. 111 Cost. impone di garantire una proporzione corretta tra le regole processuali e lo scopo delle stesse, rifuggendo interpretazioni inutilmente formali.

Rivista semestrale

ANNO 1 - N. 1/2022 - GENNAIO-GIUGNO

Registrazione presso il Tribunale di Roma n. 87/2022 del 25 maggio 2022

Editoriale Scientifica s.r.l.
Via San Biagio dei Librai 39
80138 Napoli
Tel. (39) 081.5800459
editoriale.abbonamenti@gmail.com
www.editorialescientifica.com

ISSN 2974-6280