



*SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE  
PER I MAGISTRATI TRIBUTARI DELLA REGIONE SICILIA*

*“PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO”  
“IMPOSTE LOCALI – NOTIFICAZIONE NEL RITO  
TRIBUTARIO”*

*“LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA IN SICILIA”*

*COMISO 4/5 OTTOBRE 2019*

*Villa ORCHIDEA  
SP VITTORIA/Licodia Eubea*

*di Giuseppe Fichera  
magistrato addetto all’Ufficio del Massimario e del Ruolo  
della Corte Suprema di Cassazione*

## *Recenti arresti giurisprudenziali in materia di processo telematico tributario*

SOMMARIO: 1. Introduzione. I processi telematici – 2. Il processo tributario telematico (PTT) – 3. Le comunicazioni di segreteria – 4. Le notificazioni tra le parti – 5. La forma dell'atto processuale telematico. – 6. I depositi telematici – 7. Le copie analogiche e telematiche.

### *1. Introduzione. I processi telematici.*

Quando si parla oggi di “diritto dell'informatica” o di “processo telematico”, il pensiero dell'operatore pratico va in prima battuta, direi naturalmente, al c.d. “processo civile telematico” (PCT)<sup>1</sup>, cioè quello che può definirsi il frutto di un grande progetto organizzativo, promosso dal ministero della Giustizia a partire dagli anni '90 del secolo scorso, per migliorare la qualità dei servizi giudiziari nell'area del processo civile<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L'art. 4, comma 1, del d.l. 29 dicembre 2009, n. 193-*Interventi urgenti in materia di funzionalità del sistema giudiziario*, convertito, con modificazioni, nella legge 22 febbraio 2010, n. 24, impose per legge una sostanziale “delegificazione” del diritto processuale telematico, affidando ad un decreto del Ministro della Giustizia, di concerto con il Ministro per la Pubblica Amministrazione e l'Innovazione, il compito di individuare le “regole tecniche per l'adozione nel processo civile e nel processo penale delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione,” con l'unico criterio direttivo che siffatte regole costituissero attuazione dei principi contenuti nel CAD. Sulla scorta della delega del legislatore, è stato adottato il d.m. 21 febbraio 2011, n. 44-*Regolamento concernente le regole tecniche per l'adozione nel processo civile e nel processo penale, delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 e successive modificazioni, ai sensi dell'articolo 4, commi 1 e 2, del decreto-legge 29 dicembre 2009, n. 193, convertito nella legge 22 febbraio 2010 n. 24*. L'art. 34 del d.m. n. 44 del 2011, poi, affida il compito di individuare le “specifiche tecniche” – cioè le norme di dettaglio di carattere squisitamente tecnico – ad un provvedimento adottato dal Responsabile della Direzione Generale per i Sistemi Informativi Automatizzati (SIA) del ministero della Giustizia. Il primo decreto del Direttore Generale SIA venne adottato il 18 luglio 2011 (pubblicato nella G.U. del 29 luglio 2011); seguì un nuovo provvedimento datato 16 aprile 2014 (pubblicato nella G.U. del 30 aprile 2014) del Direttore Generale SIA, modificato successivamente il 28 dicembre 2015 (pubblicato nella G.U. del 7 gennaio 2016).

<sup>2</sup> Esiste anche un c.d. “processo penale telematico” (PPT), ma il suo sviluppo negli uffici giudiziari italiani, ha dovuto scontare un lunghissimo ritardo rispetto al settore civile, essendo state avviate in concreto, e solo di recente, le comunicazioni e notificazioni di cancelleria telematiche penali.

Si tratta di una nuova architettura tecnologica informatica, volta a consentire ai c.d. “operatori interni” (giudici e cancellieri) ed “esterni” (avvocati, consulenti tecnici, altri ausiliari del giudice, curatori, commissari giudiziali, etc.) di porre in essere esclusivamente in via telematica una serie di atti e operazioni nell’ambito del processo civile, quali il deposito di atti, la trasmissione di comunicazioni e notifiche, la consultazione dello stato dei procedimenti risultante dai registri di cancelleria, nonché dell’intero contenuto dei fascicoli, il pagamento del contributo unificato e degli altri oneri fiscali.

Negli ultimi anni, poi, sulla scia del “successo” del PCT, anche le altre giurisdizioni speciali hanno avviato, in alcuni casi con una rapidità significativa rispetto ai tempi impiegati per il processo civile, percorsi tesi all’informatizzazione – anche obbligatoria – dei rispettivi procedimenti. Seguendo una tradizione storica che ha sempre riservato a ciascun plesso giurisdizionale un suo rito speciale, abbiamo così all’attualità il c.d. “processo amministrativo telematico” (PAT)<sup>3</sup> che si celebra, ormai obbligatoriamente, innanzi ai tribunali amministrativi regionali e al Consiglio di Stato, il processo contabile telematico, che sta muovendo i primi passi innanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti<sup>4</sup> e che risulta l’unico, fra i detti riti speciali,

---

<sup>3</sup> L’art. 13 delle disp. att. del c.p.a., come da ultimo novellato dal d.l. 31 agosto 2016, n. 168-*Misure urgenti per la definizione del contenzioso presso la Corte di cassazione, per l’efficienza degli uffici giudiziari, nonché per la Giustizia amministrativa*, convertito con modificazioni dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197, affida ad un decreto del presidente del consiglio dei ministri il compito di redigere le regole tecnico-operative del processo amministrativo telematico. Il d.p.c.m. 16 febbraio 2016, n. 40-*Regolamento recante le regole tecnico-operative per l’attuazione del processo amministrativo telematico*, cui sono allegate anche le “specifiche tecniche” previste dall’art. 19 del medesimo decreto, è entrato in vigore il 5 aprile 2016. In forza dell’art. 13, comma 1-ter, disp.att. c.p.a., come novellato dal d.l. n. 168 del 2016, il PAT è divenuto obbligatorio, davanti ai TAR e al Consiglio di Stato, a decorrere dal 1 gennaio 2017.

<sup>4</sup> L’art. 20-bis del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179-*Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese*, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, come introdotto dalla legge 24 dicembre 2012, n. 228-*Legge di stabilità 2013*, ha previsto che con decreto del Presidente della Corte dei conti sono stabilite le regole tecniche ed operative per l’adozione delle tecnologie dell’informazione e della comunicazione nelle attività di controllo e nei giudizi che si svolgono innanzi alla Corte dei conti, in attuazione dei principi previsti dal d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82-*Codice dell’amministrazione digitale*. Con decreto del 21 ottobre 2016 il Presidente della Corte dei conti ha adottato le “*Prime regole tecniche ed operative per l’utilizzo della posta elettronica certificata nei giudizi dinanzi alla Corte dei Conti*”.

a prevedere una clausola generale di rinvio al processo civile telematico<sup>5</sup> e, infine, il c.d. “processo tributario telematico” (PTT), oggi utilizzato obbligatoriamente presso le commissioni tributarie provinciali e regionali e di cui ci occuperemo nel prosieguo di questo scritto.

## *2. Il processo tributario telematico (PTT)*

Il PTT ha la sua fonte di rango primario nell’art. 39, comma 8, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98-*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011 n. 111; detta norma ha previsto – avvalendosi del medesimo rapporto tra fonti normative primarie e secondarie utilizzato per il PCT – l’adozione di un regolamento ministeriale, ai sensi dell’art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, con il compito di introdurre disposizioni per il più generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell’informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82-*Codice dell’amministrazione digitale* (il CAD).

È stato così adottato dal Ministro dell’Economia e delle Finanze il d.m. 23 dicembre 2013, n. 163-*Regolamento recante la disciplina dell’uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell’articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111*.

L’art. 3, comma 3, del dm. n. 163 del 2013, poi, ha stabilito che con decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze, sentiti l’Agenzia per l’Italia digitale e il Garante per la protezione dei dati personali, siano individuate le “regole tecnico-operative” per le operazioni relative alla costituzione in giudizio in via telematica, alla comunicazione e alla

---

<sup>5</sup> L’art. 6, comma 5, del d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174-*Codice di Giustizia contabile*, nel rinviare ad appositi decreti adottati dal presidente della Corte dei conti la disciplina del processo telematico contabile, recita: “*si applicano, ove non previsto diversamente, le disposizioni di legge e le regole tecniche relative al processo civile telematico*”.

notificazione, alla consultazione e al rilascio di copie del fascicolo informatico, all'assegnazione dei ricorsi, nonché alla redazione e deposito delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze.

È così intervenuto il decreto del Direttore Generale delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, 4 agosto 2015-*Specifiche tecniche previste dall'articolo 3, comma 3, del regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111*<sup>6</sup>, che contiene le vigenti “specifiche tecniche” per il PTT.

Ora, come anticipato, la scelta iniziale del legislatore è stata quella di rendere facoltativo e graduale l'uso da parte degli operatori del PTT; stabilisce infatti l'art. 20 del d.m. n. 163 del 2013 che le disposizioni ivi contenute si applicano ai ricorsi notificati «*a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di novanta giorni dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del primo decreto di cui all'articolo 3, comma 3, e depositati presso le Commissioni tributarie individuate con il medesimo decreto.*»

Tenuto conto che il decreto del Direttore Generale delle Finanze 4 agosto 2015, è stato pubblicato nella G.U. del 10 agosto 2015, le disposizioni in materia di processo tributario telematico hanno trovato applicazione – sempre per libera scelta delle parti – inizialmente solo per i ricorsi depositati nelle commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana, notificati alle controparti a decorrere dal 1 dicembre 2015.

Successivamente, con i decreti del Direttore Generale delle Finanze 30 giugno 2016<sup>7</sup> (in G.U. del 12 luglio 2016) e 15 dicembre 2016<sup>8</sup> (in G.U. del 22

---

<sup>6</sup> Come da ultimo modificato dal decreto del Direttore Generale delle Finanze 28 novembre 2017-*Modifica delle specifiche tecniche di cui all'articolo 10 del decreto 4 agosto 2015 concernente l'uso degli strumenti informatici e telematici nell'ambito del processo tributario.*

<sup>7</sup> L'art. 1 del decreto direttoriale ha previsto che le disposizioni contenute nel decreto direttoriale del 4 agosto 2015, recante le specifiche tecniche di cui all'art. 3, comma 3, del decreto del Ministro

dicembre 2016), l'applicazione del regolamento sul PTT è stata estesa a tutto il territorio nazionale; possiamo quindi dire che al termine del descritto processo, caratterizzato da una gradualità sia territoriale che temporale, dal 15 luglio 2017 il PTT è divenuto facoltativo in tutte le commissioni tributarie provinciali e regionali istituite nel territorio italiano.

L'assetto appena descritto, tuttavia, è cambiato radicalmente in forza dell'art. 16 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119-*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria* (in G.U. del 23 ottobre 2018), convertito con modificazioni dalla legge dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136; detto articolo, che non ha subito modifiche di sorta in sede di conversione in legge, rubricato enfaticamente “*Giustizia tributaria digitale*”, da un lato, ha introdotto una serie di norme in materia di comunicazioni e notificazioni degli atti, dall'altro, ha previsto l'obbligatorietà del deposito telematico degli atti processuali dei difensori delle parti e dei consulenti tecnici – con esclusione quindi dei soli provvedimenti dei giudici – in tutte le commissioni tributarie provinciali e regionali<sup>8</sup>.

In particolare, novellando il comma 3 dell'art. 16-*bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il legislatore urgente del '18 ha stabilito seccamente che «*Le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli*

---

dell'Economia e delle Finanze del 23 dicembre 2013, n. 163, si applicano alle Commissioni tributarie provinciali e regionali presenti nelle regioni Abruzzo, Emilia Romagna, Liguria, Molise, Piemonte e Veneto e, all'art. 2, ha fissato l'entrata in vigore per gli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire: a) dal 15 ottobre 2016 per le regioni Abruzzo e Molise; b) dal 15 novembre 2016 per le regioni Piemonte e Liguria; c) dal 15 dicembre 2016 per le regioni Veneto ed Emilia Romagna.

<sup>8</sup> L'art. 1 del decreto direttoriale ha previsto che le disposizioni contenute nel decreto direttoriale del 4 agosto 2015, si applicano alle commissioni tributarie di primo e secondo grado presenti nelle province autonome di Trento e Bolzano, nonché alle commissioni tributarie provinciali e regionali presenti nelle Regioni Basilicata, Calabria, Campania, Friuli-Venezia Giulia, Lazio, Lombardia, Marche, Puglia, Sardegna, Sicilia, Valle D'Aosta; l'art. 2 ha fissato l'entrata in vigore per gli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire: a) dal 15 febbraio 2017 per le Regioni Basilicata, Campania e Puglia; b) dal 15 aprile 2017 per le Regioni Friuli-Venezia Giulia, Lazio e Lombardia; c) dal 15 giugno 2017 per le Regioni Calabria, Sardegna e Sicilia; d) dal 15 luglio 2017 per le Regioni Marche e Valle D'Aosta e le Province autonome di Trento e Bolzano.

<sup>9</sup> Sulle nuove disposizioni in materia di giustizia tributaria digitale, va segnalata la Circolare 4 luglio 2019, n. 1/DF del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che contiene le nuove linee guida in tema di PTT, in sostituzione della precedente circolare 11 maggio 2016, n. 2.

*atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione».*

Peraltro, con una disposizione posta a chiusura del sistema, il medesimo comma 3 in commento, accorda al presidente della commissione tributaria, al presidente della sezione se il ricorso è già iscritto a ruolo, ovvero al collegio – quando la questione sia sorta in udienza – il potere di autorizzare con provvedimento motivato il deposito con modalità diverse da quelle telematiche «*in casi eccezionali*»<sup>10</sup>.

Soggiunge il novello comma 3-bis dell'art. 16-bis che «*I soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12, comma 2, hanno facoltà di utilizzare, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche indicate nel comma 3, previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni*»<sup>11</sup>.

Ai sensi dell'art. 16, comma 5, del d.l. n. 119 del 2018, poi, le disposizioni contenute nel detto comma 3-bis dell'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992, si applicano «*ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019*».

Dunque, il processo telematico è divenuto obbligatorio fin dall'atto introduttivo del giudizio – con una significativa differenza rispetto all'assetto attuale del PCT – e per le parti che siano munite di un difensore tecnico nell'ambito di tutti i giudizi tributari, di primo e secondo grado, instaurati con ricorso notificato a partire dal 1 luglio 2019, mentre resta ferma la disciplina

---

<sup>10</sup> L'art. 16-bis, comma 9, del d.l. n. 179 del 2012, stabilisce che per i processi civili innanzi al tribunale e alla corte d'appello in cui è obbligatorio il deposito telematico degli atti processuali per le parti precedentemente costituitesi, «*Il giudice può ordinare il deposito di copia cartacea di singoli atti e documenti per ragioni specifiche*».

<sup>11</sup> Com'è noto, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (come da ultimo novellato dall'art. 9 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156) per le controversie fino a euro 3.000 le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. La circolare n. 1 DF, *cit.*, (pag. 6), precisa che se la parte che sta in giudizio personalmente è un difensore abilitato all'assistenza tecnica, è comunque obbligatoria l'applicazione del PTT.

facoltativa contenuta nell'art. 16-*bis*, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 nel testo vigente fino all'entrata in vigore del d.l. n. 119 del 2018 (24 ottobre 2018) per i ricorsi che saranno notificati fino al 30 giugno 2019.

La circostanza che il 29 e 30 giugno del 2019 fossero, rispettivamente, un sabato e una domenica, non dovrebbe consentire l'applicabilità dell'art. 155, comma quarto, c.p.c., atteso il chiaro tenore della norma transitoria che impone il regime telematico obbligatorio per tutti i ricorsi notificati a partire dal 1 luglio '19<sup>12</sup>.

### *3. Le comunicazioni di segreteria*

Com'è noto, nel processo tributario le comunicazioni a cura della segreteria – secondo il medesimo modello previsto dall'art. 136 c.p.c. per le comunicazioni di cancelleria –, ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992, salva l'ipotesi del tutto residuale dell'avviso scritto consegnato direttamente alla parte che ne rilasciava ricevuta, tradizionalmente venivano effettuate tramite il servizio postale, ovvero a mezzo di notificazione curata direttamente dall'ufficiale giudiziario.

Per avviare una prima forma di digitalizzazione della giustizia tributaria, proprio l'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992 è stato al centro – come accaduto, del resto, anche per l'art. 136 c.p.c. in tema di comunicazioni di cancelleria nel processo civile – di una vorticosa serie di novelle legislative.

Prima la norma in commento venne modificata, con l'aggiunta del comma 1-*bis*, dall'art. 39, comma 8, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 luglio 2011, n. 111 e poi, di nuovo, dall'art. 49, comma 1, del d.l. 24 giugno 2014, n. 90, convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014, n. 114. Con il cennato comma 1-*bis* dell'art. 16, in

---

<sup>12</sup> La circolare n. 1/DF, *cit.*, (pag. 5), invece, mostra di ritenere che la proroga della scadenza al primo giorno non festivo prevista dalla norma codicistica sarebbe applicabile; dunque, il ricorso che andava notificato entro il 29 o il 30 giugno, potrebbe essere notificato nelle forme tradizionali anche il lunedì 1 luglio, quale primo giorno non festivo.

particolare, fu previsto che le comunicazioni di segreteria potessero essere effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata; soggiunse il comma 3-*bis* dell'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 – come novellato sempre dal d.l. n. 90 del 2014 – che in caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sarebbero state eseguite esclusivamente mediante deposito nella segreteria della commissione tributaria.

Con l'entrata in vigore del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156-*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*, che ha apportato significative modifiche a tutto il contenzioso tributario, la disciplina in esame è stata nuovamente novellata.

Abrogati il comma 1-*bis* dell'art. 16 e il comma 3-*bis* dell'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992, è stato infatti introdotto nella medesima legge processuale un nuovo articolo il 16-*bis*; il comma 1 del ridetto art. 16-*bis*, anzitutto, impone alle parti di indicare l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo<sup>13</sup>. Quando la parte stia in giudizio personalmente e non possieda un indirizzo di posta elettronica certificata che risulti da pubblici elenchi, il ricorrente può indicare senz'altro l'indirizzo fisico al quale intende ricevere le comunicazioni a mezzo posta.

Soggiungeva il comma 2 dell'art. 16-*bis*, riproducendo peraltro l'abrogato comma 3-*bis* dell'art. 17, che «*In caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata*

---

<sup>13</sup> L'art. 7, comma 6, del d.m. n. 163 del 2013 ricorda che «*Fermo restando quanto stabilito al comma 1 dell'articolo 6, al fine di garantire l'invio delle notificazioni e delle comunicazioni mediante posta elettronica certificata, in caso di errata indicazione dell'indirizzo di PEC negli atti difensivi, possono, altresì, essere utilizzati gli elenchi di cui all'articolo 16, commi 6 e 7 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con le modalità di cui all'articolo 6, comma 1-bis, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, consultabili nell'INI-PEC*»

*per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria».*

La descritta disciplina finiva così per discostarsi in maniera significativa rispetto al regime previsto in tema di comunicazioni a mezzo PEC nel processo civile, visto che l'art. 16, comma 1, del d.m. n. 44 del 2001 impone da sempre al cancelliere la comunicazione degli atti all'avvocato esclusivamente *«mediante invio di un messaggio dall'indirizzo di posta elettronica certificata dell'ufficio giudiziario mittente all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario, indicato nel registro generale degli indirizzi elettronici (il c.d. RE.G.IND.E., ndr)»*.

E infatti la S.C., in tema di notificazione a mezzo PEC nel processo civile, ha costantemente affermato che l'indirizzo PEC del destinatario al quale va trasmessa la copia informatica dell'atto è, per i soggetti i cui recapiti sono inseriti nel RE.G.IND.E., unicamente quello risultante da tale registro<sup>14</sup>.

Il nuovo comma 2 dell'art. 16-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, come introdotto dal d.l. n. 119 del 2018, stabilisce ora che la comunicazione è sempre eseguita mediante deposito in cancelleria, purché l'indirizzo del difensore o della parte *«non sia reperibile da pubblici elenchi»*; imponendo quindi espressamente al segretario, come già avviene per il cancelliere nel processo civile, di verificare l'esistenza di un indirizzo PEC presso i pubblici elenchi, tra i quali è compreso ovviamente anche il RE.G.IND.E.<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Cass., Sez. 6-1, 11 maggio 2018, n. 11574; Cass., Sez. 6-L, 25 maggio 2018, n. 13224.

<sup>15</sup> Ai sensi dell'art. 16-*ter* del d.l. n. 179 del 2012, come inserito dall'art. 1, comma 19, n. 2), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 e poi novellato dall'art. 45-*bis*, comma 2, lett. a), n. 1), del d.l. n. 90 del 2014, a decorrere dal 15 dicembre 2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti in materia civile, penale, amministrativa e stragiudiziale si intendono per "pubblici elenchi" quelli previsti dagli artt. 4 e 16, comma 12, del d.l. n. 179 del 2012, dall'art. 16, comma 6, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, dall'art. 6-*bis* del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82, nonché il Registro generale degli indirizzi elettronici (RE.G.IND.E.), gestito dal ministero della Giustizia. Più precisamente rientrano tra i "pubblici elenchi": a) il Registro delle Pubbliche Amministrazioni, tenuto dal ministero della Giustizia; b) l'Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata-INI.PEC. tenuto dal ministero dello Sviluppo Economico, c) il Registro delle Imprese istituito presso le Camere di Commercio; d) il Registro Generale degli Indirizzi Elettronici-RE.G.IND.E. tenuto dal ministero della Giustizia.

Ancora, sempre l'art. 16-*bis*, comma 1, del decreto legislativo in esame, come novellato dal d.l. n. 119 del 2018, precisa – per dirimere all'evidenza i dubbi sull'efficacia della notifica in presenza del difensore c.d. “domiciliatario”<sup>16</sup> – che «*La comunicazione si intende perfezionata con la ricezione avvenuta nei confronti di almeno uno dei difensori della parte*».

#### *4. Le notificazioni tra le parti*

Com'è noto, con la legge 21 gennaio 1994, n. 53-*Facoltà di notificazione di atti per avvocati e procuratori legali*, venne accordata agli avvocati il potere di notificare tutti gli atti giudiziari sia indirettamente avvalendosi del servizio postale, sia direttamente a mani proprie del destinatario, quando si trattava di un avvocato o procuratore legale.

Il sistema delle notifiche in proprio dei difensori ha subito una eccezionale accelerazione per effetto della legge 12 novembre 2011, n. 183, che novellando l'art. 1 della legge n. 53 del 1994, accanto al tradizionale mezzo postale inserì la possibilità di notificare l'atto processuale tramite PEC, stabilendo seccamente, con il comma 3-*bis* dell'art. 3, che detta notifica doveva avvenire «*con le modalità previste dall'articolo 149-bis del codice di procedura civile, in quanto compatibili*»<sup>17</sup>; successivamente, con le modifiche apportate prima dall'art. 16-*quater* del d.l. n. 179 del 2012 e poi dall'art. 46 del d.l. n. 90 del 2014, da un lato, si è abrogato il comma 3-*bis* dell'art. 3 della ridetta legge e, dall'altro, attraverso il nuovo art. 3-*bis* inserito nel medesimo testo normativo, si è

---

<sup>16</sup> Cass., Sez. 6-L, 24 maggio 2018, n. 12876, ha stabilito che la notificazione del decreto di fissazione dell'udienza camerale è validamente effettuata all'indirizzo PEC del difensore di fiducia, quale risultante dal RE.G.IND.E., indipendentemente dalla sua indicazione in atti, ai sensi dell'art. 16-*sexies* del d.l. n. 179 del 2012, non potendosi configurare un diritto a ricevere le notificazioni esclusivamente presso il domiciliatario indicato negli atti difensivi.

<sup>17</sup> A sua volta l'art. 149-*bis* c.p.c. – come introdotto dall'art. 4 del d.l. 29 dicembre 2009, n. 193, convertito con modificazioni dalla legge 22 febbraio 2010, n. 24 – stabilisce che l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni; la notifica si intende perfezionata nel momento in cui il gestore rende disponibile il documento informatico nella casella di posta elettronica certificata del destinatario.

dettata una specifica disciplina delle notifiche tra le parti: *«La notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi.»*.

Completava la disciplina delle notifiche a cura degli avvocati l'art. 18 del d.m. n. 44 del 2011 (come modificato dal d.m. 3 aprile 2013 n. 48) e l'art. 19-*bis* del Provvedimento del Direttore della DGSIA 16 aprile 2014, contenente le c.d. “specifiche tecniche”<sup>18</sup>.

Ora, nessuno in passato ha mai dubitato che le notifiche tra avvocati eseguite avvalendosi del servizio postale, come regolate dalla suddetta legge n. 53 del 1994, potessero essere utilizzate da chi fosse avvocato in qualunque giudizio davanti ai giudici ordinari e speciali, compreso quello tributario<sup>19</sup>.

Inopinatamente, il comma 3-*bis* – aggiunto dall'art. 46, comma 2, del d.l. n. 90 del 2014 – dell'art. 16-*quater* del d.l. 179 del 2012, sempre in tema di notifiche telematiche tra avvocati, precisa oggi che *«Le disposizioni dei commi 2 e 3 (quelle che prevedono nuove specifiche tecniche per le notifiche ex lege n. 54 del 1993, n.d.r.) non si applicano alla giustizia amministrativa»*, mostrando così il preciso intento del legislatore di differenziare la disciplina delle notifiche via PEC nell'ambito della giustizia civile e in quella amministrativa.

Ed ecco allora che, occupandosi sia di notificazioni che di depositi telematici nel processo tributario, il comma 3 dell'art. 16-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario introdotto dal d.lgs. n. 156 del 2015, stabilì che le notifiche tra le parti potessero avvenire in via telematica *«secondo le disposizioni*

---

<sup>18</sup> L'art. 16-*quater*, comma 3, del d.l. n. 179 del 2012 ha disposto che le nuove norme sulle notifiche telematiche tra avvocati, acquistano efficacia solo dopo il decorso di quindici giorni dalla pubblicazione nella G.U. del decreto del Ministro della Giustizia, con cui si procede all'adeguamento delle regole tecniche di cui al decreto del Ministro della Giustizia 21 febbraio 2011, n. 44.

<sup>19</sup> Tra le tante, Cass., Sez. 6-5, 26 novembre 2013, n. 26487; Cass., Sez. 5, 24 marzo 2011, n. 6811.

*contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione».*

Va soggiunto che per i difensori avvocati, secondo la disciplina generale prevista dall'art. 9, commi 1-*bis* e 1-*ter*, della legge n. 53 del 1994, qualora non si possa procedere al deposito con modalità telematiche dell'atto notificato a mezzo PEC, «*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*». E lo stesso accade quando l'avvocato debba fornire prova della notificazione e non sia possibile fornirla con modalità telematiche.

Nel solco dell'impostazione fondata, come detto, sull'esistenza di distinte fonti normative per le notifiche tra le parti nel processo civile e in quello tributario, oggi l'art. 16, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018<sup>20</sup> ritiene necessario operare un rinvio espresso alla suddetta disciplina generale del 1994, al fine di ritenerla applicabile anche alle PEC utilizzate per le notifiche nel processo tributario.

Questo consente di dirimere ogni dubbio sulla facoltà accordata non solo agli avvocati come stabilisce già l'art. 9 della legge n. 53 del 1994, ma anche a tutti gli altri difensori che rientrano nelle categorie di professionisti elencate nei commi 3, 5 e 6 dell'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 – come da ultimo modificato dall'art. 9 del d.lgs. n. 156 del 2015 –, nonché ai dipendenti dell'ente impositore ovvero all'agente della riscossione e ai gestori della riscossione dei tributi locali, di estrarre copia analogica del messaggio di posta elettronica certificata, della ricevuta di accettazione e della ricevuta di avvenuta

---

<sup>20</sup> Così recita la norma citata: «*In tutti i casi in cui debba essere fornita la prova della notificazione o della comunicazione eseguite a mezzo di posta elettronica certificata e non sia possibile fornirla con modalità telematiche, il difensore o il dipendente di cui si avvalgono 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, provvedono ai sensi dell'articolo 9, commi 1-*bis* e 1-*ter*, della legge 21 gennaio 1994, n. 53. I soggetti di cui al periodo precedente nel compimento di tali attività assumono ad ogni effetto la veste di pubblico ufficiale*».

consegna e attestarne la conformità ai documenti informatici da cui sono tratti.

Uguale potere, invece, non viene riconosciuto alla parte che si difende personalmente, la quale potrà pure utilizzare la PEC per notificare l'atto introduttivo, ma non è posta poi nella condizioni di attestare la conformità all'originale dell'estratto delle ricevute di accettazione e di consegna.

Prevede poi opportunamente l'art. 16-*bis*, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, come introdotto sempre dal d.l. n. 119 del 2018, che *«I soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12, comma 2, hanno facoltà di utilizzare, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche indicate nel comma 3, previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni»*.

Alla luce del descritto quadro normativo, allora, può affermarsi che per le notifiche telematiche tra le parti nell'ambito dei giudizi innanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali, la fonte di rango primario sia costituita dall'art. 16-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 e non dall'art. 3-*bis* della legge n. 53 del 1994, mentre quale fonte secondaria trova applicazione il d.m. n. 163 del 2013 e le c.d. “specifiche tecniche” contenute nel decreto direttoriale del 4 agosto 2015, ma non il d.m. n. 44 del 2011 e neppure le c.d. “specifiche tecniche” del 14 aprile 2014; e ancora si applica l'art. 9, comma 1-*bis* e comma 1-*ter*, della legge n. 53 del 1994, ma solo in quanto espressamente richiamato dall'art. 16, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018.

Siffatte conclusioni assumono poi particolare rilievo in relazione ad un tema che si è subito posto all'attenzione degli interpreti, e cioè l'individuazione della data a partire dalla quale i difensori delle parti sono stati autorizzati ad eseguire le notificazioni a mezzo PEC nel processo tributario.

Invero, secondo un orientamento che ha trovato avallo nella giurisprudenza della S.C., nel solo processo tributario la notifica a mezzo PEC

eseguita dal difensore prima dell'entrata in vigore del d.m. 4 agosto 2015, sarebbe addirittura inesistente e insuscettibile di sanatoria, atteso che, ai sensi dell'art. 16-*bis*, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, che richiama il d.m. n. 163 del 2013, le notifiche tramite PEC degli atti del processo tributario sono previste in via sperimentale solo a decorrere dal 1 dicembre 2015 ed esclusivamente dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria, come precisato dall'art. 16 del d.m. 4 agosto 2015<sup>21</sup>.

Dalla citata disposizione la S.C., avuto riguardo alla specialità delle disposizioni che regolano il processo tributario dinanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali, trae la conclusione che detta forma di notifica, come disciplinata dall'art. 3-*bis* della citata legge n. 53 del 1994, non sarebbe ammessa per la notificazione degli atti in materia tributaria, se non espressamente disciplinata da specifiche disposizioni.

Se ne trarrebbe una prima conferma dall'originaria previsione dell'art. 16, comma 4, del d.p.r. 11 febbraio 2005, n. 68-*Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'articolo 27 della legge 16 gennaio 2003*, per la quale «*le disposizioni di cui al presente regolamento non si applicano all'uso degli strumenti informatici o telematici nel processo civile, nel processo penale, nel processo amministrativo, nel processo tributario e nel processo dinanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti*»<sup>22</sup>.

Inoltre, secondo la Cassazione, testualmente «*l'ultimo comma dell'art. 3-bis della legge n. 53 del 1994, quale introdotto dall'art. 46, comma 2 del d.l. 24 giugno 2014, n. 90, convertito in legge 11 agosto 2014, n. 114, in vigore dal 26 giugno 2014, stabilisce che sono escluse dalla disciplina dettata dai commi 2 e 3 del suddetto art. 3-bis della legge n.*

---

<sup>21</sup> Cass., Sez. 6-5, 11 giugno 2018, n. 15109; Cass., Sez. 6-5, 12 settembre 2016, n. 17941, in *Il fisco*, 2016, 39, 3776, con nota di M. CANCEDDA, *Notifica via PEC con limiti nel processo tributario*.

<sup>22</sup> Questa norma, in realtà, trova spiegazione nell'esistenza di una pregressa disciplina contenuta nel d.p.r. 13 febbraio 2001, n. 123-*Regolamento recante disciplina sull'uso di strumenti informatici e telematici nel processo civile, nel processo amministrativo e nel processo dinanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti*, che recava appunto norme sulle comunicazioni e notificazioni telematiche nel processo civile, amministrativo e contabile.

*53 del 1994 le notifiche relative al giudizio amministrativo, restando anche attraverso detta disposizione confermato che le norme tecniche per la notifica mediante posta elettronica certificata dettata per il processo civile non potessero trovare applicazione nel processo tributario neppure quale giudizio d'impugnazione sull'atto amministrativo tributario»<sup>23</sup>.*

Soggiunge la S.C. che, mentre tutte le norme del d.lgs. n. 156 del 2015 che hanno novellato il d.lgs. n. 546 del 1992 sono entrate in vigore il 1 gennaio 2016, per espressa previsione dell'art. 12, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 156 del 2016, il comma 3 dell'art. 16-*bis*<sup>24</sup> del d.lgs. n. 546 del 1992 trova applicazione «con decorrenza e modalità previste dai decreti di cui all'art. 3, comma 3, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163».

L'art. 3, comma 3, del d.m. n. 163 del 2013, poi, come già anticipato, ha demandato a successivi decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze d'individuare le c.d. “specifiche tecniche” relative “alle comunicazioni e alla notificazioni”; e il decreto del Direttore Generale delle Finanze 4 agosto 2015 contenente le dette specifiche tecniche, all'art. 16, ha previsto l'entrata in vigore delle disposizioni relative al processo tributario telematico in via sperimentale per i ricorsi dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana, soltanto a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di 90 giorni dalla pubblicazione del medesimo decreto, vale a dire dal 1 dicembre 2015.

Naturalmente la tesi, avallata dalla S.C., a tenore della quale le notifiche telematiche a cura dei difensori delle parti possono essere effettuate in tutto il

---

<sup>23</sup> In realtà, come visto in precedenza, il comma 3-*bis* dell'art. 16-*quater* del d.l. n. 179 del 2012, come aggiunto dall'art. 46, comma 2, del d.l. n. 90 del 2014, si limita a stabilire che «Le disposizioni dei commi 2 e 3 non si applicano alla giustizia amministrativa»; a loro volta, i commi 2 e 3 dell'art. 16-*quater* dispongono che le norme contenute nel comma 1 (quelle che modificano la legge n. 53 del 1994) «acquisitano efficacia» a decorrere dall'adozione di un decreto del Ministro della Giustizia, da adottarsi entro centottanta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, che deve procedere all'adeguamento delle regole tecniche di cui al decreto del Ministro della Giustizia n. 44 del 2011.

<sup>24</sup> Si tratta della norma a tenore della quale le notificazioni tra le parti e i depositi presso la commissione tributaria possono avvenire in via telematica, secondo le disposizioni contenute nel d.m. n. 163 del 2013.

territorio nazionale solo a partire dal 15 luglio 2017, riguarda esclusivamente quelle eseguite nel corso dei giudizi di primo e secondo grado, che si celebrano innanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali.

Infatti, per i ricorsi per cassazione in materia tributaria, sempre secondo la S.C., alla stregua di quanto sancito dall'art. 3-*bis* della l. n. 53 del 1994, è valida la notificazione del ricorso avvenuta, tramite posta elettronica certificata, successivamente all'emanazione delle norme regolamentari attuative del d.m. n. 44 del 2011, contenenti le specifiche tecniche per le notificazioni da farsi per via telematica dagli avvocati; quindi almeno a decorrere dal provvedimento del 16 aprile 2014 della DGSIA, pubblicato in G.U. del 30 aprile 2014 ed entrato in vigore il 15 maggio 2014<sup>25</sup>.

Peraltro, occorre registrare anche un orientamento della S.C., assai meno restrittivo in tema di notifiche tra avvocati, che pone fortemente l'accento sul principio del raggiungimento dello scopo ex art. 156, ultimo comma, c.p.c.

Così, le Sezioni Unite hanno affermato che l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità, se la consegna dello stesso ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale<sup>26</sup>.

E ancora, si è escluso espressamente che la notifica a mezzo PEC di un atto processuale civile, attuata prima del 15 maggio 2014, giorno di entrata in vigore delle norme tecniche di cui all'art. 18 del d.m. n. 44 del 2011, fosse

---

<sup>25</sup> Cass., Sez. 6-3, 9 luglio 2015, n. 14368; Cass., Sez. 6-5, 18 dicembre 2017, n. 30372; Cass., Sez. 6-5, 7 ottobre 2016, n. 20307; Cass., Sez. 6-2, 18 gennaio 2017, n. 1060; Cass., Sez. 6-5, 18 dicembre 2017, n. 30372; *contra*, nel senso della validità di una notifica a mezzo PEC eseguita dal difensore in precedenza, si veda Cass., Sez. 1, 8 settembre 2016, n. 17767; secondo la S.C. già l'art. 3, comma 3-*bis* della legge n. 53 del 1994, come novellato dall'art. 25, comma 3, lettera b), della legge 12 novembre 2011, n. 183, accordava all'avvocato la facoltà di procedere alla notifica a mezzo PEC «con le modalità previste dall'articolo 149-bis del codice di procedura civile, in quanto compatibili», senza necessità, dunque, di attendere l'adozione di una successiva normativa regolamentare.

<sup>26</sup> Cass., Sez.Un., 28 settembre 2018, n. 23620; Cass. Sez.Un., 18 aprile 2016, n. 7665.

inesistente, rilevando una mera nullità sanata per il successivo raggiungimento dello scopo<sup>27</sup>.

Ancora, i Giudici di legittimità hanno affermato che la mancata indicazione nell'oggetto del messaggio di PEC della dizione “notificazione ai sensi della legge n. 53 del 1994” non comporta la nullità della notifica<sup>28</sup>, come pure la mancata sottoscrizione con firma digitale della copia informatica dell'atto originariamente formato su supporto analogico<sup>29</sup>, ovvero l'omessa sottoscrizione digitale della relata<sup>30</sup>.

È stata esclusa la nullità della notifica pure nel caso di mancata sottoscrizione del ricorso notificato, ovvero della procura alle liti rilasciata dai ricorrenti su foglio separato<sup>31</sup>.

Pure valide sono state ritenute le notifiche ove difettava l'indicazione del “nome del file” in sede di attestazione della conformità della copia telematica<sup>32</sup>; ovvero non si rinveniva l'indicazione della sezione, del numero e dell'anno di ruolo della causa, nell'ipotesi di notifica dell'atto in corso di procedimento<sup>33</sup>.

Più in generale, talune decisioni hanno applicato il principio del raggiungimento dello scopo, tutte le volte in cui non vengono in gioco violazioni del diritto di difesa o altro pregiudizio per la decisione finale, bensì, al più, una mera irregolarità sanabile in virtù del detto principio<sup>34</sup>.

---

<sup>27</sup> Cass., Sez. 1, 31 agosto 2017, n. 20625; Cass., sez. VI-5, 5 ottobre 2018, n. 24568.

<sup>28</sup> Cass., Sez. 6-3, 4 ottobre 2016, n. 19814; secondo la S.C., per un verso, l'art. 11 della legge n. 53 del 1994, là dove commina la nullità della notificazione eseguita personalmente dall'avvocato «*se non sono osservate le disposizioni di cui agli articoli precedenti*» non intende affatto sanzionare con l'inefficacia anche le più innocue irregolarità, per altro verso, può dirsi raggiunto lo scopo «*dal momento che lo stesso ricorrente mostra di avere ricevuto la notifica del controricorso ed averne ben compreso il contenuto*».

<sup>29</sup> Cass., Sez. 3, 19 dicembre 2016, n. 26102.

<sup>30</sup> Cass., Sez. 6-1, 14 marzo 2017, n. 6518; Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2018, n. 3805.

<sup>31</sup> Cass., Sez. 3, 8 marzo 2017, n. 5779.

<sup>32</sup> Cass., Sez. 2, 11 gennaio 2018, n. 489.

<sup>33</sup> Cass., Sez. 3, 28 giugno 2018, n. 17022.

<sup>34</sup> Cass., Sez. 6-5, 1 giugno 2018, n. 14042.

##### *5. La forma dell'atto processuale telematico.*

Il d.m. n. 163 del 2013 rinvia alle “specifiche tecniche” del 4 agosto 2015 il compito di individuare analiticamente le diverse modalità di predisposizione degli atti digitali.

Occorre anzitutto distinguere gli atti processuali dagli allegati. Nel primo caso sono compresi esclusivamente il ricorso, le controdeduzioni, l'istanza di pubblica udienza, l'istanza di sospensione cautelare, l'appello e la richiesta di misure cautelari.

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, delle “specifiche tecniche” del 2015, tutti gli atti processuali devono essere nativi digitali, redatti con un programma di videoscrittura e senza procedere a stampa o scansione; inoltre è previsto come obbligatorio un certo formato (PDF/A-1a o PDF/A-1b), il file deve essere privo di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili, senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia – non è quindi non è ammessa la copia per immagine.

Ancora, ogni *file* deve avere una dimensione massima per ogni singolo documento informativo pari a 10 MB; qualora detta dimensione sia superata, è necessario che il documento sia suddiviso in più file. Il numero massimo di file che si possono trasmettere per ogni singolo invio, comprensivo di atti e documenti allegati, è pari a 50.

Infine, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. d), delle dette “specifiche tecniche”, il *file* deve essere sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale e deve avere la seguente estensione «<nome file libero>.pdf.p7m», dunque, l'unica firma digitale ammessa dal PTT è quella CAdES, strumento che permette di sottoscrivere digitalmente file di qualsiasi formato elettronico, ivi compreso il formato pdf.

Ora, com'è noto, proprio in tema di firma digitale, le Sezioni Unite della S.C. hanno affermato occupandosi della problematica sorta in seno agli atti

processuali formati nell'ambito del PCT che, 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 devono considerarsi entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni «.p7m» e «.pdf»<sup>35</sup>.

In questo contesto, il Dipartimento delle Finanze, ancorchè non abbia ritenuto di provvedere a novellare sul punto l'art. 10 delle “specifiche tecniche” del 2015, ha chiarito<sup>36</sup> che, a partire dal 6 luglio 2019, il SIGIT consente comunque anche il deposito di *files* sottoscritti con firme PAdES; viene anche evidenziato che alcuni prodotti di firma PAdES possono modificare il nome del file aggiungendo il suffisso «*signed.pdf*».

Dunque, può dirsi che nel PTT è oggi ammessa l'equivalenza dei suddetti dispositivi di firma digitale, dovendosi escludere che l'apposizione della firma PAdES determini un c.d. “errore bloccante” che non consente alla parte il deposito dell'atto processuale nel fascicolo telematico.

## 6. I depositi telematici

Come anticipato *supra*, i ricorsi introduttivi, le controdeduzioni delle parti resistenti, le memorie illustrative ex art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 e tutti gli altri atti del processo tributario, in primo come in secondo grado, potevano essere depositati telematicamente in tutto il territorio nazionale e a decorrere dal 15 luglio 2017, mentre la trasmissione per via digitale è divenuta ormai obbligatoria per i difensori delle parti private, gli enti impositori e gli enti di

---

<sup>35</sup> Cass., Sez. Un., 27 aprile 2018, n. 10266. Con la firma PAdES (PDF - Portable Document Format - Advanced Electronic Signature) il file che viene firmato ha estensione .pdf, che può essere aperto in maniera più agevole rispetto al primo, a patto che si disponga di un comune lettore disponibile per questo formato. Con la firma CAdES (CMS - Cryptographic Message Syntax - Advanced Electronic Signatures) il file è posto nella busta crittografica CAdES, che rappresenta un file con estensione .p7m, che può essere aperto solo attraverso determinati software idonei ad estrarre il documento ivi contenuto.

<sup>36</sup> Si veda la circolare n. 1/DF, cit., pag. 18.

riscossione, secondo quanto dispone l'art. 16 del d.l. n. 119 del 2018, a partire dal 1 luglio 2019.

Una questione che si è posta con i primi depositi ancora facoltativi, concerne le conseguenze della scelta del contribuente di depositare il ricorso in modalità cartacea e, in particolare, se tale scelta vincoli anche le parti resistenti, obbligandole quindi a costituirsi con la stessa modalità.

Secondo talune decisioni dei giudici di merito l'art. 10, comma 3, del d.m. n. 163 del 2013, nel disciplinare la costituzione in giudizio e il deposito degli atti e documenti della parte resistente e rinviando alle modalità indicate dal comma 1 dello stesso articolo, implicitamente ma necessariamente, consentirebbe la costituzione telematica in giudizio del resistente nella sola ipotesi in cui l'*iter* costitutivo prescelto dal ricorrente abbia riprodotto nella sua interezza la disposizione normativa del primo comma, ivi compresa la notificazione a mezzo PEC<sup>37</sup>.

In senso contrario, si è affermato in decisione assunte da altre commissioni tributarie, che la norma in commento si occupa soltanto della costituzione in giudizio della parte resistente, come prescritta dall'art 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, cosicché il richiamo deve essere correttamente delimitato alle controdeduzioni del resistente; del resto, gli artt. 12 e 13 del d.m. n. 163 del 2013 assicurano continuità operativa alla formazione del fascicolo informatico della Commissione mediante la copia informatica degli atti e documenti depositati in formato cartaceo<sup>38</sup>.

Naturalmente la questione che ci occupa si pone anche nel caso esattamente opposto; occorre capire cioè se l'utilizzo della via telematica al

---

<sup>37</sup> C.T.P. Reggio Emilia, n. 245/2/2017; C.T.P. Foggia, n. 1981/2/2017; C.T.R. Toscana, n. 1377/5/2017.

<sup>38</sup> C.T.R. Emilia Romagna, n. 1908/2/2018; C.T.R. Toscana 780/2018; C.T.P. Foggia, n. 1507/2017 e n. 104/2018; C.T.P. Padova 253/2018; C.T.R. Abruzzo n. 618/2018; C.T.R. Veneto n. 599/2018

momento del ricorso introduttivo, imponga alla controparte di seguire la stessa modalità nel prosieguo del giudizio.

Una parte della giurisprudenza di merito, prendendo spunto dal disposto dell'art. 2, comma 3, del d.m. n. 163 del 2013, a tenore del quale «*La parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore*», afferma che la sola parte che abbia adottato in primo grado le modalità telematiche sia tenuta a proseguire l'intero giudizio, compreso la fase di appello, avvalendosi degli strumenti del processo telematico<sup>39</sup>.

Altre decisioni, invece, hanno affermato che se il ricorrente sceglie di utilizzare per l'atto introduttivo il processo telematico, il resistente deve obbligatoriamente utilizzare tale modalità<sup>40</sup>; regola questa che sarebbe conforme alle finalità della normativa tesa alla digitalizzazione dei servizi della Pubblica amministrazione intesa in senso lato, con inclusione quindi anche dell'amministrazione della giustizia.

Al riguardo, può essere utile ricordare che con riferimento al PCT, già la S.C. ha avuto modo di osservare come nei procedimenti contenziosi incardinati dinanzi ai tribunali dal 30 giugno 2014, anche nella disciplina antecedente alla modifica dell'art. 16-*bis* del d.l. n. 179 del 2012, inserito dall'art. 1, comma 19, n. 2), della legge n. 228 del 2012, il deposito per via telematica, anziché con modalità cartacee, dell'atto introduttivo del giudizio non dà luogo ad una nullità della costituzione dell'attore, ma ad una mera irregolarità, sicché ove l'atto sia stato inserito nei registri informatizzati dell'ufficio giudiziario, previa generazione della ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore di posta elettronica certificata del Ministero della

---

<sup>39</sup> C.T.R. Veneto, 729/2018; C.T.R. Lombardia 1245/2018.

<sup>40</sup> C.T.P. Padova 253/2018.

Giustizia, è integrato il raggiungimento dello scopo della presa di contatto tra la parte e l'ufficio giudiziario e della messa a disposizione delle altre parti<sup>41</sup>.

Ancora, si è già chiarito dai Giudici di legittimità che in tema di deposito telematico degli atti di parte, l'art. 16-*bis*, comma 1, del d.l. n. 179 del 2012, non implica il divieto di utilizzazione per atti processuali diversi da quelli ivi contemplati e per il periodo anteriore a quello previsto, trattandosi di modalità conosciuta e ammessa dall'ordinamento, sicché, l'invio telematico di un ricorso dinanzi ad un ufficio non ancora abilitato, in un giudizio iniziato prima del 30 giugno 2014, mancando una sanzione espressa di nullità e non ostando il difetto del provvedimento ministeriale autorizzativo – cui, a norma dell'art. 35 del d.m. n. 44 del 2011, si è conferito il compito di accertare la funzionalità dei servizi di comunicazione dei documenti informatici dei singoli uffici e non l'individuazione, demandata alla normativa primaria, del novero degli atti depositabili telematicamente – integra una mera irregolarità che, a fronte del rifiuto di accettazione della relativa busta telematica, legittima la rimessione in termini<sup>42</sup>.

Dunque, facendo applicazione della descritta giurisprudenza della S.C., si potrebbe agevolmente sostenere che – quale che sia la tesi preferibile circa l'obbligatorietà o meno del deposito telematico degli atti nel processo tributario, quando il rito telematico sia stato prescelto da una delle parti –, una volta raggiunto comunque lo scopo dell'instaurazione del contraddittorio processuale, non vi sia luogo per dichiarare nullità di sorta.

In ogni caso per sopire – opportunamente – il dibattito ancora in corso nella giurisprudenza delle commissioni tributarie, il legislatore urgente del 2018 ha adottato una norma di interpretazione autentica, contenuta nel comma 2 dell'art. 16 del d.l. n. 119, ove si dice che *«l'articolo 16-bis, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo vigente antecedentemente alla data di*

---

<sup>41</sup> Cass., Sez. 2, 12 maggio 2016, n. 9772.

<sup>42</sup> Cass., Sez. I, 4 novembre 2016, n. 22479; Cass., Sez. 6-1, 9 novembre 2017, n. 26622.

*entrata in vigore del presente decreto, si interpreta nel senso che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità prevista dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai relativi decreti attuativi, indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche».*

In questo modo le parti processuali sono poste nella condizione, durante tutto il lunghissimo regime transitorio, di adottare le modalità di deposito più gradite; e soprattutto consente alla parte, anche quando il giudizio in primo grado si sia svolto con modalità esclusivamente cartacee, di utilizzare per la prima volta il mezzo informatico<sup>43</sup>.

#### *7. Le copie analogiche e telematiche*

È evidente che al momento della costituzione in giudizio in via telematica, la parte, oltre a depositare atti c.d. nativi digitali, si troverà nella condizione di dovere produrre copie informatiche di atti formati in modalità analogiche.

Ora, l'art. 16-*decies* del d.l. n. 179 del 2012, come inserito dall'art. 19, comma 1, lettera b), del d.l. 27 giugno 2015 n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 132, stabilisce sul punto chiaramente che *«Il difensore, il dipendente di cui si avvale la pubblica amministrazione per stare in giudizio personalmente, il consulente tecnico, il professionista delegato, il curatore ed il commissario giudiziale, quando depositano con modalità telematiche la copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte o di un provvedimento del giudice formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, attestano la conformità della copia al predetto atto. La copia munita dell'attestazione di conformità equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento».*

Nonostante la cennata norma, per la sua chiara portata generale e non essendo espressamente limitata al PCT, potesse ragionevolmente ritenersi

---

<sup>43</sup> Così la circolare n. 1/DF, *cit.*, p. 7.

applicabile a qualsiasi processo telematico, compreso quindi anche quello tributario, l'art. 16, comma 1, del d.l. n. 119 del 2018 ha preferito novellare il d.lgs. n. 546 del 1992 introducendo l'art. 25-*bis* (rubricato "*Potere di certificazione di conformità*"), che ripete, al comma 1, la medesima formula utilizzata dall'art. 16-*decies*: *«Al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono 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 della copia al predetto atto secondo le modalità di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82».*

Inoltre, il comma 2 del novello art. 25-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 estende analogo potere di attestazione di conformità, anche quando si tratti di copia analogica, *«agli atti e ai provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della Commissione tributaria ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria. Detti atti e provvedimenti, presenti nel fascicolo informatico o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria, equivalgono all'originale anche se privi dell'attestazione di conformità all'originale da parte dell'ufficio di segreteria».*

Precisa poi l'art. 25-*bis*, comma 5, del ridetto d.lgs. n. 546 del 1992, che quando attestano la conformità all'originale, i difensori delle parti, ovvero i dipendenti dell'ente impositore, l'agente della riscossione, come pure i soggetti che curano la riscossione delle imposte locali *«assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali».*

Dunque, ancora una volta il potere di attestazione, previsto dalla ricordata norma generale del d.l. n. 179 del 2012 per i difensori e i dipendenti della pubblica amministrazione, si estende nel processo tributario all'agente della

riscossione e ai soggetti che curano la riscossione dei tributi locali; restano esclusi invece da questi poteri le parti che si difendono personalmente, le quali non potranno dunque produrre in via telematica documentazione attestandone la conformità all'originale.

In tema di attestazione di conformità della copia analogica all'originale telematico, peraltro, va ricordato il recentissimo arresto delle Sezioni Unite della S.C.<sup>44</sup>, che trattando un caso concernente la copia analogica del ricorso per cassazione deposita in cassazione dal ricorrente – ma la soluzione offerta potrebbe estendersi a qualsivoglia atto processuale digitale<sup>45</sup> –, predisposto in originale telematico e notificato a mezzo PEC, privo tuttavia attestazione di conformità del difensore ex art. 9, commi 1-*bis* e 1-*ter*, della legge n. 53 del 1994, ne afferma l'irrilevanza ove il controricorrente depositi copia analogica del ricorso ritualmente autenticata, ovvero non abbia disconosciuto la conformità della copia informale all'originale notificatogli ex art. 23, comma 2, del CAD, a tenore del quale *«Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta»*.

Dunque, secondo la ricordata pronuncia delle Sezioni Unite, quando la parte costituita in giudizio non abbia disconosciuto la conformità all'originale della copia analogica prodotta dell'atto processuale telematico, di cui la medesima abbia comunque avuto disponibilità, l'attestazione della conformità all'originale non è più necessaria.

---

<sup>44</sup> Cass., Sez. 3, 11 novembre 2018, n. 28844, ha già rimesso gli atti al primo presidente della S.C. per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite in ordine alla risoluzione della questione, di massima di particolare importanza, se in mancanza del deposito della copia autentica della sentenza, da parte del ricorrente in cassazione o dello stesso controricorrente, il deposito in cancelleria di copia analogica della sentenza notificata telematicamente, senza attestazione di conformità del difensore ex art. 9, commi 1-*bis* e 1-*ter*, della legge n. 53 del 1994, o con attestazione priva di sottoscrizione autografa, comporti l'improcedibilità del ricorso anche se il controricorrente non abbia disconosciuto la conformità della copia informale all'originale notificato.

<sup>45</sup> Cass., Sez. Un., 24 settembre 2018, n. 22438.

In proposito, le Sezioni Unite ricordano anzitutto che l'art. 2, comma 6, del CAD, inserito dal d.lgs. n. 179 del 2016, afferma chiaramente che *«le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico»*.

Dunque, l'originale del ricorso nativo digitale – in quanto atto processuale – è unico e per essere valido, alla luce di quanto dispone la legge processuale (che è fonte condizionante, anche in via interpretativa, la portata stessa della disciplina recata dalle disposizioni regolamentari e tecniche sul PCT), deve essere sottoscritto con firma digitale; l'atto così formato e sottoscritto è, quindi, il medesimo atto che l'avvocato provvede a notificare, a mezzo PEC, all'indirizzo risultante da pubblici registri, della controparte.

La parte destinataria della notificazione sarà, quindi, in possesso proprio dell'originale del ricorso notificato, sottoscritto con firma digitale, sicché sarà posta nella condizione di operare una verifica di conformità all'originale (in suo possesso) della copia analogica del ricorso che è stata già depositata in cancelleria.

E questo proprio perché il destinatario della notificazione è in possesso dell'originale del ricorso in formato digitale e, quindi, sarà in grado di valutarne appieno la conformità alla copia analogica informale che sia stata depositata dal ricorrente, attestando l'esito di una siffatta verifica tramite il mancato disconoscimento di detta conformità.

Ecco allora che, a parere delle S.U., deve essere valorizzato l'art. 23, comma 2, del CAD, quale norma di chiusura del sistema, potendo trovare applicazione ai fini della prova della tempestività della notificazione, in riferimento al mancato disconoscimento ad opera del controricorrente dei messaggi di PEC e della relata di notifica depositati in copia analogica non autenticata dalla parte ricorrente; secondo un ragionamento, del resto, già fatto

proprio dalla S.C. in riferimento alla produzione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato contenente la copia dell'atto processuale spedita per la notificazione a mezzo del servizio postale, ai sensi dell'art. 149 c.p.c., in applicazione dell'art. 2719 c.c.<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> Cass., Sez. 5, 27 luglio 2012, n. 13439; Cass., Sez. 6-3, 8 settembre 2017, n. 21003.