



## *Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*

*Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie  
della Regione Lombardia*

**Università degli Studi di Milano – Aula Anfiteatro  
Milano, 23.2.2018**

---

### **CRITICITA' E POSITIVITA' DEL PROCESSO TELEMATICO NELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: PROFILI TECNICI E GIURIDICI**

di Aurelio Parente<sup>1</sup>

Il Processo Telematico, entrato timidamente nel settore Tributario, Regione dopo Regione, ha trovato attuazione operativa nell'intero territorio nazionale da luglio 2017; come sempre davanti alle innovazioni radicali, quale indubbiamente è il Processo Tributario Telematico, l'approccio o la reazione dei singoli è stata la più disparata: di chiusura totale in alcuni casi, di semplice resistenza fisiologica in altri, ma anche, fortunatamente, positiva e piena di aspettative, soprattutto da parte di quegli utenti del processo che possono trarre il maggior vantaggio dalla possibilità di potere produrre, depositare e consultare gli atti del fascicolo processuale a mezzo del grande mondo del web, utilizzando una connessione internet ed uno strumento informatico per utilizzarla.

Sicuramente in questa prima fase di utilizzo della procedura telematica la categoria che potenzialmente ne avrebbe potuto trarre vantaggi immediati è quella degli uffici dell'Agenzia delle Entrate e di Equitalia, essendo tali strutture già organizzate tecnologicamente e formate all'iter per la gestione documentale informatizzata, per l'utilizzo della firma digitale e della posta certificata, ma questo possibile volano, rappresentato dalla massiccia produzione di costituzione in giudizio telematico degli appelli e delle controdeduzioni, ha subito un brusco rallentamento a causa di una serie di prime sentenze delle Commissioni Provinciali e Regionali che hanno dichiarato irrituali o addirittura nulli tali depositi, a fronte di una costituzione cartacea di controparte o nel grado precedente del giudizio.

Queste decisioni rappresentano la dimostrazione di quanto sia indispensabile l'attività di formazione ed informazione che il Consiglio di Presidenza sta attuando in modo capillare in tutte le sedi regionali, cercando di fornire ai giudici tributari informazioni omogenee e mirate sul funzionamento del S.I.Gi.T.

---

<sup>1</sup> (Funzionario della carriera direttiva del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria; Cultore della materia "Processo Tributario Telematico", cattedra di Informatica Giuridica della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUISS Guido Carli di Roma; Membro del "Gruppo di lavoro per il Deposito e la consultazione telematica degli atti presso le Commissioni Tributarie"; già Componente del "Programma di Ricerca Scientifica di Rilevante Interesse Nazionale sulle nuove tecnologie nel contenzioso tributario".

Relatore, in molteplici occasioni, in convegni e seminari per la formazione dei Magistrati tributari e dei Professionisti abilitati alla difesa nel processo tributario. Autore di numerose pubblicazioni ed articoli in tema di informatica giuridica, è Membro del comitato scientifico del portale "Il processotelematico.it" della Giuffrè editore.)

e, soprattutto, sulle problematiche processuali derivanti dal suo utilizzo da parte del ricorrente e del resistente.

In occasione degli incontri attuati con i giudici vengono, difatti, anche esaminate, seppur sommariamente, le decisioni di merito e di legittimità che a partire da fine 2016 si sono cominciate ad adottare su questioni connesse all'utilizzo delle modalità telematiche della notifica degli atti, della produzione documentale, della costituzione in giudizio telematica facoltativa o obbligatoria, ecc., cercando di fornire perlomeno gli elementi di riflessione sulla possibile aderenza o meno delle decisioni assunte rispetto alla normativa che regola la gestione documentale informatica degli atti processuali.

Il processo telematico, ai sensi dell'articolo 9 del suo Regolamento, il DM 23 dicembre 2013, n. 163, nasce con la notifica del ricorso effettuata a mezzo di posta certificata; secondo quanto in esso disposto è difatti in questo momento che la parte processuale abbandona la facoltà di mantenere il canale analogico, che gli viene concessa dall'art. 2 del medesimo decreto, e si obbliga ad utilizzare quello telematico per tutto l'iter processuale e per tutti i gradi di giudizio.

Tra le prime problematiche sollevate dalle parti processuali e decise dalle sentenze, anche di legittimità, troviamo proprio il corretto utilizzo della PEC, con decisioni che, ad esempio, hanno ammesso la sanatoria di una notifica non perfezionata se in conseguenza di problema non imputabile al mittente (si veda l'Ordinanza n. 20381/2017 della Suprema Corte) o hanno ribadito la non nullità della notifica irrituale a mezzo PEC, se la stessa ha raggiunto lo scopo legale a cui è destinata con la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, sancito dall'art. 156 del CPC (si veda l'Ordinanza 30372/2017 sez. VI Corte di Cassazione e la sentenza n. 5082/2017 della CTR Lombardia), ma sono ancora più numerose le sentenze che, occupandosi della notifica, prendono in considerazione **l'adeguatezza dei formati documentali utilizzati per attribuire o meno validità alla stessa.**

Proprio le due problematiche accennate, del cosiddetto “doppio binario” e sui formati documentali, costituiscono in questa fase iniziale del Processo Tributario Telematico i temi maggiormente dibattuti e cerchiamo, allora, di fare delle riflessioni sulle motivazioni poste a base delle decisioni adottate.

## LE PRINCIPALI DECISIONI IN MATERIA DI PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Partiamo dalle principali sentenze che hanno “interpretato” il concetto del “**doppio binario**” concesso dal Regolamento nella direzione opposta allo spirito dello stesso, ossia la **n. 1377/2017 della CTR Toscana, la n. 245/2017 della CTP Reggio Emilia e la n. 1981 /2017 della CTP di Foggia**: le due problematiche da esse affrontate, tra loro simili, si possono così sintetizzare:

1. La **CTR Toscana** ha respinto l'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate ritenendo che, come eccepito dall'appellato, **la modalità telematica non poteva essere utilizzata in quanto nel grado precedente la costituzione era avvenuta con le modalità cartacee**; hanno difatti ritenuto i giudici di appello che la scelta dell'utilizzo della modalità telematica, secondo l'art. 2 del DM 23 dicembre 2013, vada effettuata ab origine, ovvero sin dal primo grado, e poiché nel caso in esame ciò non era stato, la notifica dell'appello non poteva essere effettuata a mezzo PEC ed è da ritenersi inesistente, determinando il passato in giudicato della sentenza di primo grado.
2. I giudici della **CTP Reggio Emilia** e, più recentemente, quelli della **CTP Foggia** hanno invece **ritenuto non costituito l'ufficio che aveva utilizzato per il deposito delle controdeduzioni la modalità telematica a mezzo S.I.Gi.T.**, con la motivazione che **avendo la parte ricorrente scelto il deposito**

**tradizionale, ossia cartaceo**, secondo il combinato disposto degli artt. 9 e 10 del DM 23 dicembre 2013, anche il resistente era tenuto a seguire il medesimo mezzo dalla prima utilizzato.

Tutte le decisioni su cennate vanno nel verso di ritenere che **i richiamati articoli 2, 9 e 10 del Regolamento del PTT intendano che l'obbligo di utilizzare per il deposito degli atti processuali il canale telematico**, una volta scelto effettuando la notifica del ricorso con PEC, **sia valido anche in senso inverso**, ossia che la scelta cartacea in primo grado divenga obbligatoria anche nel prosieguo, impedendo il passaggio a quella telematica nel grado successivo.

Ma i giudici delle menzionate Commissioni si sono spinti oltre ed **hanno inteso come vincolante per il resistente la scelta effettuata dal ricorrente**, poiché tale sarebbe da intendersi il contenuto del terzo comma dell'art. 10.

Esaminiamo allora, brevemente, le norme citate:

## l'art. 2 **Ambito di applicazione**

- **[I]**. Gli atti e i provvedimenti del processo tributario, nonché quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione **possono essere formati come documenti informatici** sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale secondo le modalità disciplinate nel presente regolamento.
- **[II]....**
- **[III]**. **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.

L'articolo stabilisce, quindi, che **la (singola) parte processuale ha facoltà e non obbligo** di formare gli atti e documenti da depositare sotto forma di documenti informatici, ma se lo fa ne è vincolata. Il fatto che il successivo art. 13 precisi che per il deposito e la costituzione in giudizio dell'appello valgono le medesime modalità del ricorso, conferma il permanere della libertà del doppio binario se non è già avvenuta la scelta del telematico (rammentiamo unica scelta espressamente vincolante ai sensi del Regolamento) in quanto la singola parte processuale anche solo nel secondo grado di giudizio può optare per il canale telematico procedendo alla notifica del ricorso a mezzo Posta Elettronica Certificata per poi costituirsi utilizzando il S.I.Gi.T..

“Ad abundantia” per il supporto a tale interpretazione, rammentiamo che già nelle definizioni dell'art. 1 del Regolamento si precisa che il termine “ricorso” utilizzato nel testo del decreto individua anche il ricorso in appello e ciò per ogni disposizione a tale termine riferita.

In effetti il complesso delle disposizioni dei commi in esame definisce il principale scopo del legislatore di evitare un “processo misto”, in parte cartaceo e in parte telematico, con l'inevitabile conseguenza di un inutile aggravio di lavoro a carico del personale delle segreterie e in contrasto con le finalità del regolamento, ispirato a garantire maggiore trasparenza, efficienza ed economicità dell'attività amministrativa delle Commissioni tributarie, stabilendo, in particolare nel terzo comma, che la modalità, scelta nel primo grado di giudizio dal contribuente o dal suo difensore, debba obbligatoriamente essere seguita fino alla definizione del giudizio in appello.

Proseguiamo ed analizziamo l'**art. 9 Notificazione e deposito degli atti**:

- **[I]**. Il ricorso e gli altri atti del processo tributario, nonché quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione, **sono notificati** utilizzando la PEC ...

- **[II]. Il deposito** presso la segreteria della Commissione tributaria del ricorso e degli altri atti di cui al comma 1, unitamente alle relative ricevute della PEC, avviene **esclusivamente** mediante il S.I.Gi.T..

In base ai requisiti riconosciuti dal legislatore al sistema di Posta Elettronica Certificata, l'art. 9 in esame del Decreto ha previsto che le notificazioni telematiche sono eseguite mediante la trasmissione dei documenti informatici all'indirizzo di PEC dichiarato dalle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo ed è riportato nella nota di iscrizione a ruolo.

La notifica del ricorso o appello è, in effetti, una attività non ancora strettamente "processuale", in quanto a tale fase potrebbe non seguire il deposito presso la commissione tributaria, vuoi per accoglimento del reclamo/mediazione che per rinuncia della parte o per cessata materia del contendere per ogni altro motivo, tuttavia il Regolamento ne disciplina i contorni e gli effetti, in quanto **da questo atto, se eseguito ai sensi del primo comma in esame, discende per la parte processuale l'obbligo di utilizzare il Processo Tributario Telematico, come si evince dal disposto dei commi seguenti e dal contenuto del successivo art. 10.**

**Il secondo e terzo comma dell'articolo 9 individuano la condotta da tenersi a cura delle parti ai fini della regolarità e validità degli adempimenti, se hanno eseguito la notificazione mediante Posta Elettronica Certificata; esse dovranno, difatti, effettuare il deposito degli atti in Segreteria attraverso la piattaforma offerta dal SIGIT.**

L'obbligo sancito è ben chiaro: il ricorso notificato (tra le parti processuali) utilizzando la PEC, per essere validamente depositato dovrà essere veicolato verso la segreteria della Commissione Tributaria mediante il S.I.Gi.T. e dovrà essere accompagnato dalle ricevute di accettazione e di consegna rilasciate dal gestore della Posta Elettronica Certificata, rispettivamente, del mittente e del destinatario.

Prima di arrivare ad una conclusione sulle sentenze ricordate, dobbiamo esaminare anche **l'art. 10 Modalità di costituzione in giudizio:**

1. La **costituzione in giudizio** del ricorrente, **nel caso di notifica del ricorso ai sensi dell'articolo 9**, avviene con il deposito mediante il S.I.Gi.T del ricorso, della nota d'iscrizione a ruolo e degli atti e documenti ad esso allegati, attestato dalla ricevuta di accettazione rilasciata dal S.I.Gi.T. recante la data di trasmissione.
2. Successivamente alla costituzione in giudizio del ricorrente, il S.I.Gi.T. rilascia, altresì, il numero di iscrizione del ricorso nel registro generale di cui all'articolo 25 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
3. La costituzione in giudizio e il deposito degli atti e documenti **della parte resistente** avviene con **le modalità indicate al comma 1.**

La parte processuale che ha notificato il ricorso utilizzando una Posta Elettronica Certificata si è, quindi, secondo quanto stabilito dal primo comma del presente articolo, obbligata ad utilizzare il Processo Tributario Telematico, rinunciando alla facoltà concessa dal terzo comma dell'art. 2 del medesimo decreto n. 163/2013, ed è tenuta a proseguire con tali modalità per l'intero grado del giudizio, nonché per l'appello, come sancito dal terzo comma del detto art. 2.

Il rinvio tra le disposizioni ricordate del decreto in esame costituisce, quindi, il limite che il legislatore ha inteso porre alla piena libertà di scelta del ricorrente di seguire una strada piuttosto che l'altra, magari utilizzandole alternativamente nel corso del processo ed inficiando, di fatto, in tal modo il fine, perseguito con la digitalizzazione del processo, di consentire da remoto il deposito e la consultazione degli atti e documenti del fascicolo processuale, e ciò è assolutamente pacifico per il ricorrente.

Secondo una lettura letterale del terzo comma dell'art. 10 non vi sarebbero neanche dubbi sulle modalità di costituzione in giudizio del resistente, in quanto esso rinvia a quelle indicate al comma 1; le disposizioni dell'art. 9, combinate con quelle dell'art. 10, parrebbero comprimere, per il resistente, le libertà di scelta, connettendo l'utilizzo delle modalità telematiche da parte di quest'ultimo con la scelta effettuata in tal senso dal ricorrente.

Addirittura, acconsentendo a tale interpretazione, anche la scelta del cartaceo fatta dal ricorrente vincolerebbe il resistente a seguire la medesima modalità, impedendone la costituzione in giudizio telematica, come inteso dai giudici nelle menzionate sentenze.

Invero, la libertà di scelta della modalità di costituzione in giudizio viene sancita in più parti dall'esaminando Regolamento, tanto che pare si possa propendere, al contrario della tesi prospettata, per l'assenza di vincoli per il resistente, a prescindere dalle scelte del ricorrente.

Innanzitutto, come già detto, il terzo comma dell'art. 2 stabilisce che la **singola parte** che abbia utilizzato in primo grado **le modalità telematiche** è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, lasciando intendere che tale scelta risulti vincolante solo per la parte che l'abbia effettuata.

A suffragio di ciò, la Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze 11 maggio 2016, n. 2DF\_LineeGuidaPTT, interpretativa del Decreto n. 163/2013, all'art. 9 precisa che la costituzione in giudizio del resistente «può» avvenire mediante il deposito delle controdeduzioni e dei documenti allegati con modalità telematiche, senza stabilire o precisare alcun ulteriore vincolo o connessione con altre attività ad esso esterne.

In aggiunta, massima ulteriore conferma ad un percorso obbligatorio per il ricorrente, se sceglie il telematico, e facoltativo per il resistente, la rinveniamo nelle disposizioni del successivo art. 12, nel quale si prevede e si disciplina la presenza di documenti non informatici, ma espressamente in presenza di un fascicolo informatico.

Vediamo esattamente cosa dispone **l'art. 12 Deposito di atti e documenti non informatici:**

1. Gli atti e documenti **depositati in formato cartaceo** sono acquisiti dalla Segreteria della Commissione tributaria che provvede ad effettuarne copia informatica e ad inserirla **nel fascicolo informatico**, apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale ai sensi dell'articolo 22, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (conformità all'originale).

**Rimane da definire quando scatta per la Segreteria tale obbligo**, atteso che certamente esso non vale per tutti i ricorsi, altrimenti non avrebbe senso porsi il problema dei fascicoli misti e tutto l'onere della informatizzazione del processo tributario graverebbe sulle spalle dell'ufficio.

Con evidenza **l'obbligo è riferito alla presenza di un fascicolo informatico**, stante il contenuto letterale dell'esaminato articolo 12, **e, quindi, alla casistica in cui almeno una delle parti si sia costituita depositando con modalità telematica** ed il decreto 163/2013 è molto esplicito nel tracciare la strada verso l'utilizzo del canale telematico attraverso i già esaminati articoli 2, 9 e 10.

**La necessità di dover disciplinare l'acquisizione in tale fascicolo informatico della copia digitale di atti e documenti cartacei, al contrario, presuppone che l'altra parte si sia costituita con tali modalità**, confermando che la possibilità disgiunta di scelta del canale telematico è la ragione della necessità dell'articolo in esame.

In ogni caso l'acquisizione degli atti e documenti cartacei mediante scansione da parte della Segreteria rimane l'unico modo per assicurare alla parte che ha comunque scelto il telematico di usufruire appieno dell'accesso da remoto agli atti del fascicolo.

Da ultimo, poniamo l'accento sulla evidente necessità di una **lettura contestualizzata e non sempre letterale** dei commi degli articoli del decreto, in quanto se così non fosse dovremmo, ad esempio, desumere che quando il primo comma dell'art. 9 definisce che "Il ricorso e gli altri atti del processo tributario, ..., **sono notificati** utilizzando la PEC" stabilisca che la notifica con posta certificata sia l'unica utilizzabile, mentre, ovviamente, si sottintende " se la parte intende scegliere la modalità telematica", varrà la disposizione in questione; analogamente, quindi, quando il terzo comma dell'art. 10 stabilisce che "La costituzione in giudizio e il deposito degli atti e documenti **della parte resistente** avviene con **le modalità indicate al comma 1**", va anche qui sottinteso "**che intenda scegliere la modalità telematica**".

#### FORMATO DOCUMENTALE DEGLI ATTI NOTIFICATI

Di più agevole lettura è la scelta effettuata dai giudici di accogliere la richiesta delle parti di annullare la notifica dell'atto impugnato per impossibilità del formato documentale utilizzato di garantire la conformità della copia informatica all'originale cartaceo.

Numerose sentenze sono andate in tal senso, come la n. 204/2017 della CTP di Reggio Emilia, la n. 1023/2017 della CTP di Milano, la n. 615/2017 della CTP di Vicenza e la n. 9464/217 della CTR della Campania.

I giudici, per quanto alle eccezioni sulla notificazione, hanno condiviso la tesi difensiva secondo la quale **con il semplice formato «pdf» non viene prodotto l'originale dell'atto cartaceo da cui è tratto**, ma solo una copia elettronica senza valore, in quanto priva delle garanzie di integrità ed immodificabilità e, comunque, di un attestato di conformità da parte di un Pubblico Ufficiale (art. 22, secondo comma, D.Lgv.07 marzo 2005, n. 82), necessario quest'ultimo essendo esse state espressamente disconosciute dal destinatario (art. 22, terzo comma, D.Lgv.07 marzo 2005, n. 82) .

Le decisioni vanno anche oltre, perché in essa viene precisato che **solo il formato con estensione «p7m»**, connesso cioè ad una sottoscrizione con firma digitale, **garantisce non solo l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico notificato, ma anche l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto (art. 21, secondo comma, D.Lgv.07 marzo 2005, n. 82 )**; in difetto la notificazione via PEC non è valida e da qui l'annullamento degli atti impugnati.

I principi di legge applicati dalla CTP nella suddetta sentenza sono quelli fissati dal **CAD** (art. 22, commi 1, 2 e 3, D.Lgv.07 marzo 2005, n. 82) per la **piena efficacia dei documenti informatici contenenti copia di documenti in genere, formati in origine su supporto analogico o informatico**, e recepiti nel Regolamento del Processo Tributario Telematico.

Chiariamo che in discussione non è la valida sottoscrizione dell'atto, ma la sua conformità all'originale che la firma è chiamata ad attestare.

Leggiamo sinteticamente l'Art. 22. CAD, rubricato (Copie informatiche di documenti analogici):

1. I documenti informatici contenenti copia di atti pubblici e documenti in genere, formati in origine su supporto analogico, **hanno piena efficacia**, ai sensi degli articoli 2714 e 2715 del codice civile, **se ad essi e' apposta o associata, da parte di colui che li spedisce o rilascia, una firma digitale o altra firma elettronica qualificata**. La loro esibizione e produzione sostituisce quella dell'originale.

In subordine, i commi successivi stabiliscono che:

2. Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico **hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono estratte, se la loro conformità' e' attestata da un notaio o da altro pubblico ufficiale** a cio' autorizzato, con dichiarazione allegata al documento informatico.

3. Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico **hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta.**

Anche volendo poi riferirsi non alla copia di un documento analogico, ma ai “Duplicati e copie informatiche di documenti informatici”, il successivo Art. 23-bis del CAD analogamente dispone che:

2. Le copie e gli estratti informatici del documento informatico **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.**

A tutto ciò si aggiunga la novità introdotta dal DL 193/2016, il quale ha consentito l'applicazione anche agli atti della riscossione, come le cartelle esattoriale, delle disposizioni di cui al primo e secondo comma dell'art. 149bis CPC, i quali prevedono che, se consentito dalla legge, la notifica può eseguirsi a mezzo Posta Elettronica Certificata, anche previa estrazione della copia informatica del documento, ma in tal caso tale copia informatica deve essere sottoscritta con firma digitale, proprio per attestare la conformità all'originale da cui è tratta.

Come abbiamo visto, quindi, occorre certamente dedicare molta attenzione alla lettura ed interpretazione delle norme poste a regolamentare il Processo Tributario Telematico, a partire dal superiore CAD, ed in questo delicato momento di avvio di esso i giudici sono quelli chiamati alla maggiore attenzione, per cui l'invito è di non “snobbare” il Processo Telematico, ma prenderne padronanza e cercare di trarne i maggiori vantaggi possibili, che per il giudice sono quelli di poter accedere al fascicolo processuale da dovunque, avendo solo un computer ed una connessione internet, di poterlo fare da parte di tutti i componenti del collegio, di averne contezza e disponibilità non appena assegnato al collegio e, quando sarà disponibile anche la parte applicativa di gestione dei provvedimenti del giudice, poter compilare le sentenze acquisendo in esse in copia word ogni parte degli atti processuali fosse necessaria, oppure parti o passaggi di qualunque sentenza di altra Commissione Tributaria che abbia trattato analoga problematica o materia. Non da ultimo la possibilità di annullare i tempi morti dei passaggi tra i componenti del collegio necessari alla formazione e deposito della sentenza.

La regola generale, davanti ai cambiamenti epocali, come indubbiamente è il Processo Tributario Telematico, è sempre quella di affrontarli con “mente aperta e senza preconcetti”, nella speranza che nuovo non significhi “sconosciuto”, ma possa anche significare “migliore”.