

**TAX JUSTICE DF**

*Rassegna giurisprudenziale ragionata delle Commissioni tributarie*



Dipartimento  
delle Finanze

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA  
TRIBUTARIA

*I recenti orientamenti  
giurisprudenziali in materia di  
notifica telematica degli atti  
tributari*

Dicembre 2020 - vol. n. 1

Responsabile del progetto

Luigia Caputo

Redattori

Paolo Bevilacqua, Angela Buonocore, Angela Martone,  
Marianna Violato

Flussi informativi

Le informazioni provengono dalla banca dati di Documentazione Economica e Finanziaria a cura del [CeRDEF](#) e dal sistema informativo del Dipartimento delle Finanze

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Dipartimento delle Finanze

Direzione della giustizia tributaria

Ufficio II – Normativa e contenzioso tributario

Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma

Tel. +39 0693836666 - fax +39 0650171779

E-mail: [df.segreteria.dgt@mef.gov.it](mailto:df.segreteria.dgt@mef.gov.it)

[df.dgt.uff02@mef.gov.it](mailto:df.dgt.uff02@mef.gov.it)

Internet: <https://www.finanze.gov.it>

<https://www.giustiziatributaria.gov.it>

## Sommario

<b>1. Premessa .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Conoscenza degli atti tributari da parte del destinatario .....</b>	<b>8</b>
2.1 <i>La posta elettronica certificata (pec).....</i>	8
2.2 <i>Comunicazione d'irregolarità e notifica telematica degli atti tributari.....</i>	9
2.3 <i>Soggetti iscritti negli elenchi pubblici - obbligo di ricevere la notifica degli atti tramite pec.....</i>	12
2.4 <i>Soggetti non obbligati ma che possono richiedere la notifica degli atti via pec.....</i>	13
<b>3. La forma del documento informatico e la firma digitale .....</b>	<b>14</b>
<b>4. Gli atti dell'imposizione fiscale e della riscossione .....</b>	<b>17</b>
4.1 <i>L'avviso di accertamento.....</i>	17
4.2 <i>La cartella di pagamento.....</i>	18
<b>5. La comunicazione e la notifica telematiche degli atti processuali .....</b>	<b>19</b>
<b>6. Orientamenti giurisprudenziali di merito e di legittimità .....</b>	<b>22</b>
I PARTE - La notifica telematica degli atti tributari .....	23
A) <i>L'avviso di accertamento e la notifica al contribuente.....</i>	23
6.1 <i>Il difetto di sottoscrizione della copia analogica dell'atto di accertamento digitale: .....</i>	23
a) <i>l'inesistenza dell'atto notificato.....</i>	23
b) <i>La tesi della validità dell'atto di notifica.....</i>	24
B) <i>La notifica telematica della cartella di pagamento .....</i>	25
6.2 <i>Cartella di pagamento in formato .pdf priva di firma digitale CADES: .....</i>	25
a) <i>l'inesistenza dell'atto e della relativa notifica.....</i>	25
b) <i>La tesi della validità della notifica .....</i>	26
c) <i>La posizione della Corte di Cassazione.....</i>	27
6.3 <i>La notifica telematica della cartella da parte dell'Ente della riscossione a indirizzo pec non presente in pubblici registri: .....</i>	29
a) <i>la notifica inefficace e la nullità insanabile degli atti .....</i>	29
b) <i>La sanabilità della notifica effettuata da un indirizzo pec diverso da quello indicato nel registro IPA .....</i>	29
c) <i>La posizione della Corte di Cassazione.....</i>	30
6.4 <i>Il valore probatorio delle ricevute di avvenuta notifica:.....</i>	30
a) <i>la non utilizzabilità della mera copia.....</i>	30
b) <i>Il valore probatorio della copia delle ricevute .....</i>	31

c) La posizione della Corte di Cassazione .....	31
6.5 <i>L'inefficacia della notifica tramite pec ad un indirizzo non più collegato alla professione</i> .....	32
II PARTE - La notifica telematica degli atti processuali .....	32
6.6 <i>La firma digitale degli atti processuali – Mancata sottoscrizione digitale del ricorso</i> .....	32
a) l'inammissibilità del ricorso.....	32
b) La tesi della sanabilità del ricorso cartaceo notificato via pec e privo di sottoscrizione .....	33
c) Le posizioni della Corte di Cassazione .....	34
6.7 <i>Notifica telematica dell'atto di appello a fronte di un giudizio di primo grado instaurato tradizionalmente - controdeduzioni telematiche e ricorso analogico:</i> .....	35
a) la piena ammissibilità .....	35
b) L'inammissibilità della scelta telematica.....	36
c) La posizione della Corte Cassazione e l'intervento del legislatore ....	37
6.8 <i>La prova dell'avvenuta notifica telematica</i> .....	38
6.9 <i>La notifica telematica delle sentenze tributarie prima dell'avvio del Ptt:</i> ...	39
a) la tesi dell'inammissibilità .....	39
b) L'ammissibilità della notifica pec .....	39
c) Le posizioni della Corte di Cassazione .....	39
<b>7. Il coordinamento del Ptt con il ricorso in Cassazione .....</b>	<b>41</b>
<b>8. Conclusioni .....</b>	<b>44</b>
<b>TAVOLA SINOTTICA .....</b>	<b>46</b>

## 1. Premessa

Lo scopo del presente lavoro è quello di individuare uniformità e contrasti tra i diversi orientamenti emersi in giurisprudenza sull'utilizzo della posta certificata (pec) in tema di notificazioni degli avvisi di accertamento e degli atti della riscossione, quale sostanziale espressione dell'esercizio del potere impositivo e quali atti impugnabili, veicolo di accesso alla giustizia tributaria. Nell'intento di svolgere una rassegna agile delle principali questioni in materia, è stata seguita una metodologia volta ad evidenziare le ragioni sottese agli orientamenti giurisprudenziali esaminati, avendo cura di raffrontarle con le argomentazioni interpretative a sostegno delle decisioni assunte in tema di atti processuali tributari.

L'indagine si propone di approfondire tali aspetti con riguardo:

- alle posizioni assunte dai giudici di merito e dalla Suprema Corte di Cassazione anche in seguito agli interventi risolutivi del legislatore;
- alla giurisprudenza di merito e di legittimità sulle notifiche degli atti giudiziari nell'ambito del Processo Tributario Telematico (Ptt), rilevandone le criticità emerse nella sua fase di transizione al digitale e nell'intermedia fase di alternatività, fino all'obbligatorietà – stabilita con [l'art. 16 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla l. 17 dicembre 2018, n. 136](#) – a partire dal 1° luglio 2019;
- alle pronunce giurisdizionali concernenti il rapporto tra processo tributario telematico di merito dinnanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, e quello di legittimità davanti Corte di Cassazione, ancora oggi prevalentemente caratterizzato da modalità analogiche.

Ai fini della presente disamina sono state, pertanto, individuate tre aree tematiche, evidenziandone la relativa normativa di riferimento:

- **conoscenza da parte del destinatario dell'atto tributario.** La natura recettizia dell'atto fiscale richiede, ai fini dell'efficacia, che esso rientri nella sfera di conoscenza del destinatario attraverso la notifica effettuata entro i termini di decadenza fissati. Ciò sia per ragioni che attengono alla tutela del contribuente, la cui difesa è tanto più complessa quanto più remoti sono i fatti contestati con l'accertamento, sia per ragioni di economia procedimentale e di stabilità della riscossione. Per tali motivi, nello [Statuto dei diritti del contribuente \(l. n. 212/2000\), all'art. 6](#) si stabilisce che l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui notificati;
- **domicilio digitale e posta elettronica certificata (pec),** quale domicilio digitale presso cui avviene la notifica. [L'art. 65, comma 7, d.lgs. 7 marzo 2005,](#)

[n. 82 \(CAD\)](#) definisce il domicilio digitale come “*un indirizzo elettronico eletto presso un servizio di posta elettronica certificata o un servizio elettronico di recapito certificato qualificato, come definito dal regolamento (UE) 23 luglio 2014, n. 910 [...] valido ai fini delle comunicazioni elettroniche aventi valore legale*”. Ebbene, l’indicazione del proprio domicilio digitale può avvenire attraverso l’indicazione dell’indirizzo pec da utilizzare nelle comunicazioni tra il singolo e la PA. In tale contesto, il domicilio digitale – quale luogo scelto dal contribuente per la ricezione di comunicazioni e notifiche degli atti fiscali – si affianca alla nozione di domicilio fiscale prevista dall’[art. 58 del d.P.R. n. 600/1973](#). Ne discende come, da un lato, tale accezione digitale di domicilio sia in grado di definire l’indirizzo “virtuale” ove ricevere atti o avvisi mentre, dall’altro, la notifica ad un indirizzo pec diverso da quello indicato è suscettibile di invalidarne gli effetti. La scelta della pec, come strumento maggiormente utilizzato nell’elezione di domicilio digitale, ha altresì contribuito alla costituzione di pubblici *Indici* ampliati di recente con il [d.l. 16 luglio 2020, n. 76](#) (c.d. decreto semplificazione). Infatti, nell’intento di rafforzare le comunicazioni telematiche con il cittadino, la predetta norma, accanto all’*Ipa (Indice delle Pubbliche Amministrazioni)* e all’*Ini-PEC (Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica)*, introduce l’*Inad (Indice nazionale dei domicili digitali)* per le persone fisiche (per tutti si rinvia *infra*);

- **formazione dell’atto tributario da notificare quale atto nativo digitale.** Per la redazione informatica dell’atto impositivo, contenente la pretesa fiscale, occorre garantire determinati requisiti tecnici (ad es. l’estensione del file) perché esso possa definirsi conforme alla normativa di riferimento. In tal senso, le criticità emerse in ambito giurisprudenziale attengono al formato “informatico” dei file allegati ai messaggi inviati agli indirizzi pec dei contribuenti e alla loro sottoscrizione, allo scopo di notificare gli atti di accertamento e riscossione.

I molteplici fattori caratterizzanti le tre macro aree descritte hanno rappresentato la materia del contendere in numerose controversie tributarie, ove i giudici tributari e la Suprema Corte di Cassazione sono stati chiamati a vagliare la configurabilità di fattispecie invalidanti scaturenti dai vizi nella redazione dell’atto impositivo, strettamente connessi al formato elettronico utilizzato nella sua notificazione tramite pec.

Com’è noto, infatti, la potestà impositiva è regolata dalla legge e diretta alla tutela dell’interesse pubblico alla tempestiva, regolare e perequata percezione delle entrate tributarie, a loro volta destinate alla copertura delle spese pubbliche. Pertanto, gli atti impositivi si caratterizzano per essere atti autoritativi diretti al contribuente, con i quali si integrano o modificano i dati fiscali dallo stesso dichiarati, ovvero si sofferisce alla

manca di essi, determinando gli elementi rilevanti per la quantificazione dell'effettivo tributo dovuto. A tali atti è riconducibile l'effetto di legittimare l'Amministrazione finanziaria a riscuotere le somme dovute, nel caso di atti "impo-esattivi" – secondo [l'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78](#) – senza la necessità di successivi provvedimenti; ove l'atto di imposizione determina il dovuto, intima ad adempiere entro il termine per ricorrere e diventa (decorsi sessanta giorni) titolo esecutivo. Al di fuori di tali tipologie, invece, previa emanazione di appositi atti di riscossione, quali il ruolo e la conseguente cartella di pagamento, ovvero l'ingiunzione fiscale per i tributi locali.

In tal contesto, il vizio della notifica degli atti impositivi può comportare la sua nullità (sanabile) o l'inesistenza della medesima (non sanabile). La notifica è nulla qualora, nonostante i vizi, raggiunga lo scopo (cioè la conoscenza da parte del destinatario). Viceversa, è inesistente nel caso in cui i vizi siano tali da escludere in astratto la possibilità di raggiungere lo scopo dell'atto. Di rilievo, dunque, la qualificazione del vizio quale causa d'inesistenza o nullità attraverso un criterio utile, applicabile alle notifiche a mezzo pec. Sul punto, la Corte di Cassazione ([SS.UU., sentenza 20 luglio 2016, n. 14916](#)) ha ribadito l'emersione della sfera di operatività dell'inesistenza dell'atto nell'ambito delle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a realizzare un atto qualificabile come notificazione, oltre che nelle ipotesi di mancanza totale dell'atto o della consegna. In particolare, gli elementi costitutivi essenziali della notifica sono stati individuati, sostanzialmente, nei seguenti due requisiti: 1) che l'attività di trasmissione dell'atto avvenga ad opera di un soggetto normativamente dotato del potere di compiere detta specifica attività; 2) che si verifichi la consegna dell'atto, ossia che sia raggiunto uno qualsiasi degli esiti per i quali la legge considera che la notificazione debba considerarsi eseguita.

In tal senso, quanto al secondo punto la Suprema Corte ([Cass., 28 ottobre 2016, n. 21865](#)) ha qualificato nulla la notifica di un atto in luogo o a persona che non abbia alcun collegamento con il destinatario, e perciò sanabile a seguito della proposizione di un tempestivo ricorso, oppure, trattandosi di atto di gravame, della costituzione in giudizio del convenuto.

Inoltre, a partire dalla pronuncia della [Cassazione, SS.UU., del 5 ottobre 2004, n. 19854](#) può ritenersi applicabile alle notifiche degli atti della riscossione e tributari in generale il principio del raggiungimento dello scopo, in virtù del rinvio generale dell'[art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973](#) alle norme del c.p.c. in tema di notifica di atti processuali (nonché, al granitico filone giurisprudenziale che non mette in discussione l'applicabilità della sanatoria di cui all'[art. 156 c.p.c.](#) agli atti tributari sostanziali, siano essi atti di accertamento o atti della riscossione).

## 2. Conoscenza degli atti tributari da parte del destinatario

### 2.1 La posta elettronica certificata (pec)

L'utilizzo della pec è stato introdotto dal [d.P.R. dell'11 febbraio 2005, n. 68](#), che disciplina il relativo servizio e la procedura di notifica, equiparando la stessa all'invio di una raccomandata postale con avviso di ricevimento. L'articolo 1 del citato decreto dispone che per pec si intende un documento informatico composto dal testo del messaggio, dai dati di certificazione e dagli eventuali documenti informatici allegati (secondo comma, lettera f).

L'[art. 1 CAD](#) definisce la pec come un sistema di comunicazione in grado di attestare l'invio e l'avvenuta consegna di un messaggio di posta elettronica e di fornire ricevute opponibili ai terzi. Inoltre, l'[art. 48](#) stabilisce che «*la trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante posta elettronica certificata*»; mentre il successivo comma 2 dispone che «*la trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione a mezzo posta*». Con l'emanazione del [Decreto del Ministro per l'Innovazione e le Tecnologie del 2 novembre 2005](#), il legislatore ha provveduto a dettare le “*Regole tecniche per la formazione, la trasmissione e la validazione, anche temporale, della posta elettronica certificata*”, al cui interno sono indicati i “requisiti tecnico-funzionali” cui devono attenersi tutti i gestori accreditati all'erogazione del servizio.

Tali caratteristiche hanno favorito il diffuso utilizzo della pec, a decorrere dal 2010, nel più ampio contesto d'informatizzazione dell'attività della pubblica amministrazione previsto dal CAD, che ha comportato la nascita delle banche dati pubbliche contenenti gli indirizzi digitali. Le stesse disposizioni trovano applicazione anche per le Agenzie fiscali nonché per le società, interamente partecipate da enti pubblici o con prevalente capitale pubblico inserite nel conto economico consolidato della Pubblica Amministrazione.

Si tratta, dunque, di un sistema di comunicazione che consente la tracciabilità e la trasmissione sicura dei messaggi inviati e produce certificazioni aventi valore legale, attestanti l'invio e la consegna dei documenti informatici. Esso coinvolge diversi attori:

- il **mittente** della comunicazione (il messaggio e gli allegati che si vogliono inviare in forma di posta elettronica certificata);
- il **gestore** della casella pec di cui il mittente e il destinatario sono rispettivamente intestatari;
- il **destinatario** di tale comunicazione.



Il titolare della casella pec ha il dovere di assicurare il corretto funzionamento della stessa effettuando periodicamente le necessarie verifiche delle comunicazioni/notifiche ricevute, nonché, di attivarsi affinché i messaggi possano essere regolarmente recapitati<sup>1</sup>.

La notificazione a mezzo pec si perfeziona nel momento in cui viene generata, da parte del gestore di casella di posta del destinatario, la ricevuta di avvenuta consegna e produce gli effetti *ex artt. 45 e 48 CAD*. Ai fini probatori, il documento informatico s'intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore di posta e si considera consegnato al destinatario se reso disponibile al domicilio digitale del destinatario (*art. 6 CAD*). Con riguardo alla decorrenza dei termini processuali per l'eventuale impugnazione dell'atto fiscale, quindi, occorre distinguere:

- per **il mittente**, le notifiche si intendono eseguite al momento dell'invio del documento al proprio gestore pec, attestato dalla ricevuta di accettazione rilasciata al medesimo gestore del sistema. Ai fini del corretto perfezionamento della notifica, inoltre, è indifferente che il destinatario visualizzi o meno il contenuto della pec ricevuta, essendo sufficiente che il gestore renda accessibile l'atto al medesimo affinché la notifica possa ritenersi perfezionata;
- per **il destinatario**, le notifiche hanno effetto dal momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella casella pec dal suo gestore (*art. 5, comma 2 e 8, comma 1 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 23 dicembre 2013, n. 163* (di seguito *D.M. n. 163/2013*)).

Inoltre, la giurisprudenza di legittimità (*Cass. 10 gennaio 2017, n. 385*) si discosta dall'indirizzo prevalente che escludeva l'applicabilità del principio di scissione degli effetti della notifica nel caso di atti di natura (esclusivamente) sostanziale. Pertanto, detto principio si considera applicabile ogni qualvolta «*debba valutarsi l'osservanza di un termine da parte del notificante e, quindi, con riferimento agli atti d'imposizione tributaria*». Tale tesi trova fondamento nella natura di «*atto amministrativo e non processuale né specificamente funzionale al processo*» dell'atto impositivo tributario.

## **2.2 Comunicazione d'irregolarità e notifica telematica degli atti tributari**

Gli atti tributari entrano nella sfera di conoscenza del destinatario per mezzo delle comunicazioni e delle notifiche a questo inviate. Nello specifico, la comunicazione è uno strumento diretto a render noti, senza l'intervento di soggetti terzi, determinati fatti, atti ovvero l'avvenuta adozione di provvedimenti. Questa è maggiormente diffusa in ambito processuale (su cui *infra*) mentre, rispetto agli atti sostanziali, può considerarsi elemento

---

<sup>1</sup> Cfr. *Cass., sentenza 21 novembre 2016, n. 23650* e *Cass., sentenza 25 maggio 2018, n. 12451*. Secondo un più recente orientamento la notificazione di un atto ad un soggetto obbligato a dotarsi di un indirizzo pec si ha per perfezionata con la ricevuta di attestazione che la casella pec del destinatario risulta satura. Detta ricevuta viene così equiparata alla ricevuta di avvenuta consegna (*Cass., ordinanza 11 febbraio 2020, n. 3164*).

endoprocedimentale tipico della fase di liquidazione e del controllo formale, utilizzata in modo residuale nell'ambito del controllo sostanziale quale strumento di condivisione dell'esito del confronto preventivo tra i dati fiscalmente rilevanti di cui dispone l'Amministrazione finanziaria e quelli indicati in dichiarazione dal contribuente. In materia fiscale ne sono un esempio gli avvisi bonari ex articoli [36 bis](#) e [ter del d.P.R. n. 600/73](#). Questi costituiscono una comunicazione d'irregolarità, conseguente sia ad un controllo automatizzato che formale, che permette al contribuente – nel caso in cui riconosca la validità della contestazione – di regolarizzare la propria posizione<sup>2</sup>. L'avviso bonario, dunque, s'inserisce in un rapporto di *tax compliance* col contribuente, al quale l'Ente impositore comunica l'avviso tramite pec ex [art. 60 del d.P.R. n. 600/1973](#) oppure con raccomandata A/R (contribuenti), nonché, attraverso il canale *Entratel* all'intermediario che ha inviato per via telematica la dichiarazione.

Diversamente, il procedimento di notifica dell'atto fiscale rappresenta il modo attraverso il quale, formalmente e legalmente, lo stesso è portato a conoscenza di uno o più soggetti. Trattasi di un'attività procedimentale tipizzata, avente una valenza probatoria dell'effettiva conoscenza o della conoscibilità dell'atto notificato. Tale procedimento segue le regole previste in ambito civilistico – e, in particolare, dagli [artt. 137 e ss. c.p.c.](#) – secondo le quali la notificazione deve essere effettuata da soggetto abilitato: messi comunali o speciali autorizzati dall'Ufficio, ufficiale giudiziario o agente postale che, nel consegnare l'atto, redigono la relata di notifica o compilano l'avviso di ricevimento. Dunque, con la regolare notificazione si ha la "conoscenza legale" dell'atto da parte del soggetto interessato, restando irrilevante il fatto che quest'ultimo ne abbia o meno avuto effettiva conoscenza da altre fonti.

A seguito delle modifiche apportate dal [d.l. 22 ottobre 2016 n. 193, convertito con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225](#) (in vigore dal 3 dicembre 2016), in materia fiscale trova applicazione la nuova disciplina disposta dall'[art. 60 del d.P.R. n. 600/73](#) per la quale in deroga all'[art. 149 bis c.p.c.](#) e alle modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta, la notifica degli avvisi, degli atti di accertamento, delle cartelle di pagamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato, può essere effettuata direttamente dal competente ufficio, secondo i modi previsti dal regolamento di cui al citato [d.P.R. n. 68/2005](#), a mezzo pec all'indirizzo del destinatario risultante dall'*Indice nazionale degli*

---

<sup>2</sup>Controversa resta la questione dell'impugnabilità o meno degli "avvisi bonari" che vengono comunicati ai contribuenti all'esito del controllo automatico e di quello formale. Permane la posizione dell'Agenzia delle Entrate per la non impugnabilità immediata di detti avvisi dovendosi attendere la notifica della cartella per far valere le proprie ragioni innanzi alle Commissioni tributarie. Tale posizione è suffragata da due pronunce, a Sezioni Unite, della Corte di Cassazione (nn. 16293/2002 e 16428/2007). Vi è poi un orientamento consolidato delle sezioni semplici che propende per l'impugnabilità immediata degli avvisi bonari qualificandoli come "avvisi di accertamento o di liquidazione" contenenti una pretesa tributaria ormai ben definita anche con riferimento alle sanzioni (Cass. nn. 10987/2011, 7344/2012, 17010/2012, 25297/2014, 15029/2015, 15957/2015, 3315/2016).

*indirizzi di posta elettronica (INI-PEC)*<sup>3</sup>, costituito ai sensi del combinato disposto del citato art. 60, comma 7 e dell'art. 26, comma 2, del [d.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602](#). Inoltre, in base al rinvio, contenuto nell'articolo 26 – [all'articolo 60 \(comma 7\) del d.P.R. n. 600/73](#) – che unifica le modalità di notifica delle cartelle a quelle degli avvisi di accertamento, all'agente della riscossione è consentita la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, degli indirizzi pec.

Per gli atti dell'imposizione fiscale e della riscossione – per loro natura recettizi – la notificazione è un requisito di fondamentale importanza per la produzione degli effetti giuridici ad essi connessi. La notifica andata a buon fine impedisce la decadenza dell'Ente impositore dal potere di accertamento o riscossione e non può mai dirsi surrogata dalla comunicazione o dalla conoscenza *aliunde* dell'atto fiscale. Dunque, ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notifica s'intende comunque perfezionata per il notificante, nel momento in cui il gestore di casella postale trasmette la ricevuta di accettazione con relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre per il destinatario s'intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica del destinatario trasmette all'ufficio<sup>4</sup>.

Nel caso in cui la casella pec dovesse essere saturata, l'ufficio provvede ad un secondo tentativo di consegna decorsi sette giorni dal primo invio. L'infruttuosità del secondo tentativo o nell'ipotesi in cui l'indirizzo sia non valido o inattivo, rendono necessario procedere:

- al deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società *InfoCamera Scpa*;
- alla pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello del deposito, del relativo avviso nello stesso sito per quindici giorni;
- all'invio della notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata.

In tal caso, mentre per il notificante l'invio si intende perfezionato con la ricevuta di accettazione del gestore di casella postale, per il destinatario decorre dal quindicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione dell'avviso nel sito internet dell'*InfoCamera*.

Per i soggetti diversi da quelli obbligati<sup>5</sup> ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'*INI-PEC*, la notifica telematica può essere eseguita nei confronti

---

<sup>3</sup> Sul quale si rinvia *infra*.

<sup>4</sup> Parte della dottrina processualistica si chiede se l'equiparazione *ex lege* della pec e delle relative ricevute di accettazione e di consegna munite della sottoscrizione con firma elettronica avanzata da parte dell'intermediario (persona giuridica) alla notifica effettuata tramite raccomandata con avviso di ricevimento sottoscritto dall'agente postale comporti che tali ricevute digitali siano assistite dall'efficacia di piena prova fino a querela di falso. Difetterebbe la sottoscrizione da parte di un pubblico ufficiale (persona fisica). Si vedrà come tale questione verrà decisa al livello giurisprudenziale (Cfr. Cass. 21 luglio 2016, n. 15035 – salvo che sia gestito da una pubblica amministrazione l'attività del gestore della pec resta di natura privata non assistita dalla fede pubblica).

<sup>5</sup> Per un approfondimento si rinvia *infra*.

di coloro che ne facciano richiesta, comunicando l'indirizzo pec di cui sono titolari o di un soggetto di cui all'[art. 12, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#) ovvero del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado di cui all'[art. 63, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973](#), specificatamente incaricati di ricevere le notifiche per conto degli interessati, secondo le modalità stabilite con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate<sup>6</sup>. Ai fini delle notificazioni, l'indirizzo dichiarato nella richiesta avrà effetto dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'ufficio attesta la ricezione della richiesta stessa.

Anche in tali casi, se la casella pec risulta satura o l'indirizzo è errato o inattivo, si applicano le disposizioni in materia di notifica degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, comprese le disposizioni dell'[art. 60 del D.P.R. n. 600/1973](#), con esclusione del comma 7 e dell'[art. 149 bis c.p.c.](#)<sup>7</sup>.

### ***2.3 Soggetti iscritti negli elenchi pubblici - obbligo di ricevere la notifica degli atti tramite pec***

Con l'[art. 6, comma 1 bis, CAD](#) è stato istituito presso il Ministero per lo sviluppo economico il pubblico elenco *INI-PEC* delle imprese e dei professionisti<sup>8</sup>, introducendo il concetto di "domicilio digitale".

Esso raccoglie tutti gli indirizzi di pec delle imprese e dei professionisti presenti sul territorio italiano ed è pensato per chiunque abbia la necessità di ottenere l'indirizzo pec di un professionista o di un'impresa che si desidera contattare.

Come già anticipato, in base a quanto previsto dall'[art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973](#) gli Enti impositori e quelli della riscossione devono notificare gli atti fiscali tramite pec ai soggetti iscritti nell'elenco pubblico *INI-PEC*<sup>9</sup>. Ciò in seguito all'emanazione del [decreto legge 29 novembre 2008, n. 185](#), che ha previsto l'obbligo per le società di capitali, di persone e per i professionisti iscritti in albi o elenchi e le pubbliche amministrazioni, di dotarsi di una casella di posta elettronica certificata (pec). In particolare, mentre per i

---

<sup>6</sup> Cfr. [provvedimento AdE del 3 marzo 2017](#), concernente "l'approvazione del modello e delle relative istruzioni per comunicare i dati relativi all'indirizzo di posta elettronica certificata per la notifica degli atti, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

<sup>7</sup> Cfr. provvedimento dell'AdE del 3 marzo 2017, cit. e del 28 giugno 2017, riguardante le "modalità di comunicazione, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, dei dati relativi all'indirizzo di posta elettronica certificata per la notifica degli atti, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600". Entrambi consultabili online all'indirizzo: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/provvedimenti/2017>.

<sup>8</sup> Imprese e professionisti sono tenuti a comunicare al Registro Imprese e agli Ordini il proprio domicilio digitale entro il 1° ottobre 2020. In caso di inadempimento sono previste sanzioni in base a quanto stabilito dall'[art. 37 del decreto legge n. 76/2020](#). Il domicilio digitale è costituito dall'indicazione di un indirizzo di posta elettronica certificata. In caso di domicilio digitale inattivo il Conservatore dell'Ufficio del Registro delle Imprese intima all'impresa di eleggere un nuovo domicilio digitale entro 30 giorni. In caso di mancata elezione l'indirizzo pec inattivo viene cancellato e attivata la procedura sanzionatoria. Inoltre viene assegnato all'impresa un nuovo e diverso domicilio digitale.

<sup>9</sup> Come stabilito nell'articolo 4 del decreto attuativo del 19 marzo 2013, in cui il Ministero dello Sviluppo Economico ha fissato le modalità di realizzazione dell'*INI-PEC*, l'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata è composto da due sezioni: quella dei Professionisti e quella delle Imprese. La sezione Imprese viene alimentata mediante l'estrazione massiva degli indirizzi di pec e dei dati contenuti nel Registro delle Imprese mentre la sezione dei Professionisti viene costruita a partire dagli indirizzi di pec detenuti dagli Ordini e dai Collegi professionali che svolgono la propria attività sul territorio italiano.

professionisti l'obbligo vige dal novembre 2009 nei confronti degli ordini e i collegi cui sono iscritti, dal 2011 è richiesto a tutte le società di indicare la casella pec nel registro imprese. Quest'ultimo adempimento è stato esteso, dalla fine del mese di giugno del 2013, anche a tutte le ditte individuali.

Le pubbliche amministrazioni e i gestori di pubblici servizi ([lettere a\) e b\) dell'art. 2, comma 2, CAD](#)), invece, sono tenuti ad iscriversi all'IPA, fornendo le informazioni necessarie alla individuazione dell'Ente e indicando nella propria organizzazione coloro che gestiranno i contenuti informativi da riportare nel pubblico elenco. Questo può definirsi come l'elenco pubblico di fiducia, gestito dall'AgID, contenente i domicili digitali da utilizzare per le comunicazioni, per lo scambio di informazioni e per l'invio di documenti validi a tutti gli effetti di legge tra le pubbliche amministrazioni, i gestori di pubblici servizi e i privati. Dunque, l'ente iscritto in IPA è tenuto ad aggiornare, con cadenza almeno semestrale i dati inseriti ([art. 40 bis, CAD](#) e [art. 50 e 61 del d.P.R. n. 445/2000](#)) e può eleggere uno o più domicili digitali concernenti la propria organizzazione.

#### ***2.4 Soggetti non obbligati ma che possono richiedere la notifica degli atti via pec***

Per eseguire comunicazioni/notifiche aventi genericamente valore legale nei confronti dei soggetti non obbligati a dotarsi di pec, questa può essere utilizzata solo qualora sussista il consenso del titolare. In tal senso, al fine di semplificare le comunicazioni con la Pubblica Amministrazione, ogni cittadino può fornire un indirizzo pec, che costituirà il suo domicilio digitale. Già obbligatorio per i titolari di partita IVA, il domicilio digitale è stato esteso anche ai privati cittadini con l'[articolo 3 bis, comma 1 bis, CAD](#) introdotto dal [d.l. n. 217/2017](#). Esso rappresenta un domicilio virtuale, costituito da un indirizzo pec registrato all'Anagrafe nazionale della popolazione residente (ANPR), a disposizione di tutte le pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi che si relazionano con il cittadino. Tuttavia, nelle more del completamento dell'ANPR, gli indirizzi pec possono essere comunicati esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia dell'Entrate, secondo le modalità stabilite con provvedimento direttoriale del 28 giugno 2017.

Inoltre, il citato decreto semplificazioni ([d.l. 16 luglio 2020, n. 76](#)) nella realizzazione del progetto di trasformazione digitale della pubblica amministrazione, da realizzare entro il 28 febbraio 2021, ha previsto la creazione dell'*Indice nazionale dei domicili digitali (Inad)* attraverso le modifiche apportate all'[art. 6 quater, CAD](#). Il nuovo indice includerà non solo i domicili digitali dei privati ma anche di altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione in albi professionali o nel registro delle imprese; l'obiettivo è, dunque, quello di permettere l'invio di comunicazioni aventi valore legale anche da parte dei privati. Una volta registratosi, il cittadino – tramite le funzionalità rese disponibili dal sistema – potrà non solo eleggere il suo domicilio digitale, indicando l'indirizzo pec o un recapito certificato qualificato di cui è titolare, ma anche modificare i relativi dati. Inoltre, dalla

data in cui sarà assicurata l'interoperabilità con l'ANPR, il sistema aggiornerà in modo automatico le informazioni inserite.

### 3. La forma del documento informatico e la firma digitale

A fronte della digitalizzazione degli atti fiscali, gli Enti impositori e i soggetti della riscossione devono redigere gli originali dei propri documenti secondo le disposizioni dell'[art. 40 CAD](#), tenendo in considerazione come il documento informatico – per sua stessa definizione – costituisca una rappresentazione informatica di atti, fatti o dati rilevanti sul piano giuridico in contrapposizione al documento analogico. Le regole tecniche per la formazione, trasmissione, conservazione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione di questi, nonché quelle in materia di generazione, apposizione e verifica di qualsiasi tipo di firma elettronica, sono stabilite dall'[articolo 71 CAD](#); il quale, a sua volta, rimanda al relativo regolamento attuativo, approvato con il [D.P.C.M. del 13 novembre 2014](#). L'allegato n. 1 di detto regolamento definisce il formato del file digitale quale rappresentazione della sequenza di bit che costituiscono il documento informatico e, comunemente, identificato attraverso l'estensione del file. Mentre il successivo allegato n. 2 fornisce indicazioni sui formati dei documenti informatici che per le loro caratteristiche sono da ritenersi coerenti con le regole tecniche del documento informatico, del sistema di conservazione e del protocollo informatico. Tra questi, il primo e principale formato, indicato nell'allegato al regolamento, è rappresentato dal formato *PDF/A*, l'unico in grado di garantire l'autenticità, il contenuto, l'integrità e la provenienza del documento informatico. Tale formato è stato sviluppato con l'obiettivo specifico di rendere possibile la conservazione documentale sui supporti digitali nel lungo periodo; inoltre, le sue caratteristiche tecniche rendono il file indipendente da codici e collegamenti esterni che ne possono alterare l'integrità e l'uniformità nel lungo periodo. Pertanto, è il formato *.p7m*, che ne costituisce la versione autenticata con firma digitale, l'unico formato ammissibile ai fini della notifica a mezzo pec, nonostante, gli [artt. 20 e 21 CAD](#) rimettano all'organo giudicante la valutazione circa l'idoneità del documento informatico, avente un'estensione diversa, a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio.

Dal punto di vista procedurale, ne consegue che, una volta formato, il documento deve essere "chiuso" attraverso l'utilizzo di processi o strumenti informatici al fine di renderlo imm modificabile durante le fasi di tenuta, accesso e conservazione. Vanno quindi eliminati tutti gli eventuali elementi dinamici presenti quali codici eseguibili e macroistruzioni in grado, una volta attivati, di modificare il contenuto documentale. Pertanto, completate le modifiche il documento dev'essere convertito in formato *.PDF/A* per le successive fasi di sottoscrizione tramite apposizione della firma digitale, protocollazione e notifica.

L'immodificabilità di un documento informatico redatto digitalmente e, quindi, la sua chiusura, viene ottenuta con la sua sottoscrizione mediante firma digitale o firma elettronica qualificata da parte dell'autore, l'apposizione di una validazione temporale, il trasferimento a soggetti terzi con posta elettronica certificata con ricevuta completa, la memorizzazione su sistemi di gestione documentale con politiche di sicurezza o il versamento ad un sistema di conservazione da parte del gestore. Dunque, la firma digitale è il risultato di una procedura informatica – detta validazione – che garantisce l'autenticità e l'integrità dei documenti informatici. Essa conferisce al documento informatico le peculiari caratteristiche di: *a*) autenticità (perché garantisce l'identità digitale del sottoscrittore del documento); *b*) integrità (perché assicura che il documento non sia stato modificato dopo la sottoscrizione); *c*) non ripudio (perché attribuisce validità legale al documento).

Inoltre, la firma digitale attribuisce al documento informatico così sottoscritto: la stessa efficacia probatoria della scrittura privata *ex art. 2702 c.c.* e i requisiti di forma *ad probationem* e *ad substantiam* richiesti dalla legge. I formati di firma più in uso sono il formato *CAdES* (file con estensione .p7m) e il formato *PAdES* (file con estensione .pdf)<sup>10</sup>.

Ulteriori standard tecnici da utilizzare per la formazione e la gestione dei documenti informatici sono contenuti nelle Linee guida dell'AgID – le quali stabiliscono i formati ammessi e le procedure standard da eseguire per assicurare la provenienza, l'immodificabilità, l'integrità e la corretta conservazione nel tempo del documento informatico – applicabili anche in ambito tributario, ferme restando le norme *ad hoc* previste dalla disciplina del processo telematico, anche di natura regolamentare, concernenti il deposito degli atti e dei documenti. Tali Linee guida dell'AgID, emanate ai sensi dell'[art. 71 CAD](#), si applicheranno a partire dal 27° giorno successivo alla loro entrata in vigore, corrispondente al giorno successivo alla loro pubblicazione (13 settembre 2020). La decorrenza della loro applicabilità comporterà l'abrogazione: del D.P.C.M. 13 novembre 2014, "*Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici*"; del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, "*Regole tecniche in materia di sistema di conservazione*"; mentre il D.P.C.M. 3 dicembre 2013, "*Regole tecniche per il protocollo informatico*" sarà parzialmente abrogato.

---

<sup>10</sup> L'apposizione della firma digitale può avvenire con diverse modalità: *a*) la firma *CAdES* (*CMS Advanced Electronic Signatures*) aggiunge al file così sottoscritto l'estensione ".p7m" (ad es. [nomefile].pdf.p7m), che rappresenta la c.d. "busta crittografica", giacché al suo interno contiene appunto il documento originale, l'evidenza informatica della firma e la chiave per la verifica della stessa. La modalità *CAdES* consente di firmare qualsiasi tipo di documento (pdf, file di testo, fogli di calcolo, immagini) ma presenta lo svantaggio di non consentire di visualizzare il documento oggetto della sottoscrizione in modo agevole. Per verificare la firma digitale apposta con modalità *CAdES* e per visualizzare il documento firmato, occorre, infatti, utilizzare necessariamente uno degli appositi software specifici come Dike6, ArubaSign, ecc.; *b*) la firma *PAdES* (*PDF Advanced Electronic Signatures*), è una firma che può essere apposta esclusivamente su file PDF. L'apposizione della firma *PAdES* lascia immutata l'estensione del documento (che pertanto rimane ".pdf": ad es., [nomefile].pdf). Il documento con firma *PAdES* può essere visualizzato anche dai comuni reader disponibili per questo formato come Acrobat Reader.

Il documento può considerarsi digitale, non solo se redatto e formato con idonei applicativi *software*, ma anche se risulta dall'acquisizione della copia per immagine o della copia informatica di un documento analogico. Analogamente il documento è informatico se ricevuto per via telematica o su supporto informatico. Sul punto il D.P.C.M. del 2014, all'art. 4<sup>11</sup>, stabilisce che la copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico è prodotta mediante processi e strumenti in grado di assicurare che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto dei documenti o attraverso certificazione di processo nei casi in cui siano adottate tecniche in grado di garantire la corrispondenza della forma e del contenuto dell'originale e della copia. La copia per immagine di uno o più documenti analogici può essere sottoscritta con firma digitale o firma elettronica qualificata da chi effettua la copia. Inoltre, laddove richiesta dalla natura dell'attività, l'attestazione di conformità delle copie per immagine su supporto informatico di un documento analogico di cui all'[art. 22, comma 2, CAD](#), può essere inserita nel documento informatico contenente la copia per immagine. Il documento informatico così formato è sottoscritto con firma digitale del notaio o con firma digitale o firma elettronica qualificata del pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

Tali previsioni sono in parte superate dal [comma 2 bis, dell'articolo 23 CAD](#), che introduce il codice il *glifo* sostitutivo a tutti gli effetti della sottoscrizione autografa e che consente la verifica della corrispondenza della copia analogica rispetto all'originale informatico dell'atto. Si tratta di un codice grafico bidimensionale generato elettronicamente che può essere apposto in formato stampabile sulla copia analogica di un documento amministrativo informatico, sulla base dei criteri definiti con [circolare n. 62 del 30 aprile 2013 dall'AgID](#). Pertanto, ai fini della validità del procedimento di notifica, la "*copia analogica glifata*" è tale da soddisfare i requisiti di attestazione di conformità all'originale.

A tal riguardo, è importante evidenziare come il funzionario autorizzato non debba apporre l'attestazione di conformità ai sensi [dell'articolo 18, comma 2, del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445](#), in quanto il contrassegno apposto sulla prima pagina della copia analogica contiene i dati identificativi del documento informatico e riporta in chiaro la

---

<sup>11</sup> L'art. 4 (*Copia per immagini su supporto informatico di documenti analogici*) prevede che: «1. La copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico di cui all'art. 22, commi 2 e 3, del Codice è prodotta mediante processi e strumenti che assicurino che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto dei documenti o attraverso certificazione di processo nei casi in cui siano adottate tecniche in grado di garantire la corrispondenza della forma e del contenuto dell'originale e della copia. 2. Fermo restando quanto previsto dall'art. 22, comma 3, del Codice, la copia per immagine di uno o più documenti analogici può essere sottoscritta con firma digitale o firma elettronica qualificata da chi effettua la copia. 3. Laddove richiesta dalla natura dell'attività, l'attestazione di conformità delle copie per immagine su supporto informatico di un documento analogico di cui all'art. 22, comma 2, del Codice, può essere inserita nel documento informatico contenente la copia per immagine. Il documento informatico così formato è sottoscritto con firma digitale del notaio o con firma digitale o firma elettronica qualificata del pubblico ufficiale a ciò autorizzato. L'attestazione di conformità delle copie per immagine su supporto informatico di uno o più documenti analogici può essere altresì prodotta come documento informatico separato contenente un riferimento temporale e l'impronta di ogni copia per immagine. Il documento informatico così prodotto è sottoscritto con firma digitale del notaio o con firma digitale o firma elettronica qualificata del pubblico ufficiale a ciò autorizzato».



dicitura indicante la pubblica amministrazione che lo ha prodotto e lo conserva, la segnatura di protocollo e i tempi di disponibilità del servizio per la verifica della corrispondenza.

Quanto invece agli atti processuali digitali, gli stessi devono essere redatti secondo le regole tecniche previste [dall'art. 10 del Decreto del Direttore Generale delle Finanze 4 agosto 2015](#), distinguendo però le modalità di predisposizione dell'atto principale e degli allegati all'atto. Gli atti principali, infatti, diversamente dagli allegati, devono essere nativi digitali redatti con un programma di videoscrittura e, senza procedere a stampa o scansione<sup>12</sup>.

#### 4. Gli atti dell'imposizione fiscale e della riscossione

Come sin qui evidenziato, la trasmissione telematica è ormai il principale strumento di notifica degli atti da parte degli Enti impositori, nonché dell'esattore, nei confronti di imprese, professionisti e contribuenti forniti di posta elettronica certificata, mentre la notifica cartacea con le regole tradizionali continua ad essere utilizzata per tutti i cittadini che risultano sforniti di domicilio digitale certificato. In tal contesto, prima di esaminare la casistica giurisprudenziale, si ritiene utile una breve analisi in merito all'ambito di applicabilità temporale della notifica telematica degli atti tributari.

##### 4.1 L'avviso di accertamento

L'avviso di accertamento costituisce l'atto mediante il quale l'Ente impositore notifica formalmente la pretesa tributaria al contribuente a seguito di un'attività di controllo sostanziale.

A decorrere dal 1° luglio 2017<sup>13</sup>, la notifica degli avvisi di accertamento e gli altri atti nei confronti delle imprese individuali, le società e i professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato, può essere effettuata direttamente dal competente ufficio (ovvero senza l'intermediazione dell'agente notificatore) a mezzo pec con le modalità previste dal regolamento di cui al [d.P.R. n. 68/2005](#)<sup>14</sup>. La notifica diretta degli atti fiscali permette, dunque, di superare *ex lege* ogni eccezione in ordine alla scissione degli effetti della notifica (mittente/destinatario)<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Cfr. *infra*.

<sup>13</sup> La decorrenza del 1 luglio 2017 è prevista dal comma 7 dell'art. 7 *quater* del decreto-legge n. 193 del 2016 convertito dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225.

<sup>14</sup> Cit., vedi *supra*.

<sup>15</sup> Con riguardo alla notifica diretta degli atti da parte dell'ente impositore tramite posta permanente, invece, un orientamento prevalente secondo il quale, ai fini della prescrizione del diritto alla riscossione del tributo, occorre tenere conto della data in cui il plico è stato consegnato al contribuente, non potendosi applicare il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione (Cfr. CTR Lombardia 16 gennaio 2020, n. 61). Il principio della scissione risulta invece applicabile al processo telematico a seguito dell'intervento della Corte costituzionale (sent. n. 75/2019) che ha cassato la norma che rendeva applicabile l'art. 147 c.p.c. anche alle notifiche degli atti giudiziari digitali sterilizzandone gli effetti nel caso in cui l'orario delle ricevute di accettazione e consegna fosse successivo alle ore 21. La Corte ha ritenuto che quella disciplina,

A decorrere dal 1° ottobre 2011 è stato introdotto l'avviso di accertamento "esecutivo" ai sensi dell'art. [29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazione dalla l. 30 luglio 2010, n. 122](#), concentrando, pertanto, la fase dell'accertamento a quella della riscossione ed attribuendo al nuovo avviso di accertamento la natura di atto impositivo. Ne consegue che non è più richiesta la formazione del ruolo e l'emissione e notifica di una cartella di pagamento, in quanto, secondo il citato art. 29, l'atto diverrà esecutivo «*decorso il termine utile per la proposizione del ricorso*». Ne consegue che l'inesistenza dell'atto fa venir meno i termini di decadenza, con la possibilità che lo stesso venga impugnato anche successivamente. Infatti, le ulteriori modifiche apportate dal [d.lgs. n. 159/2005](#) e concernenti il sistema di riscossione, prevedono che: in caso di atto di accertamento esecutivo la notifica ha valore costitutivo, determinando – in caso di mancanza o irregolarità della stessa – la nullità o l'inesistenza dello stesso. Inoltre, anche la comunicazione di avvenuto affidamento delle somme da parte dell'ente creditore all'agente della riscossione può essere trasmessa al debitore tramite pec.

Dal 1° gennaio 2020, anche gli atti di accertamento e irrogazione di sanzioni emessi dai Comuni hanno efficacia esecutiva. L'art. 1, commi 784 ss. della legge di bilancio 2020 ([l. 27 dicembre 2019, n. 160](#)) ha difatti esteso la formula degli accertamenti esecutivi già operante per imposte sui redditi, IVA e IRAP (ex [art. 29, d.l. 78/2010](#))<sup>16</sup> ai tributi locali, realizzando una sensibile contrazione del tempo intercorrente tra la fase di accertamento e quella della riscossione. Mentre per gli accertamenti aventi ad oggetto tributi diversi da quelli suindicati, si applica la precedente disciplina per la quale è prevista la necessaria iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento.

#### **4.2 La cartella di pagamento**

Con la notifica della cartella di pagamento – atto amministrativo di esecuzione che racchiude in sé ruolo e precetto – l'Ente della riscossione intima al contribuente il pagamento del carico tributario dovuto. La cartella è predisposta dall'agente della riscossione secondo il modello approvato con decreto del Ministero delle finanze ([art. 25, comma 2, d.P.R. n. 602/1973](#)) e deve contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

Ai sensi dell'[art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 602/1973](#), come modificato [dall'articolo 14 del d.lgs. n. 159/2015](#)<sup>17</sup>, a decorrere dal 1° giugno 2016, gli Enti della riscossione hanno

---

valida per le notifiche ordinarie, diviene irragionevole se applicata alle notifiche pec nell'ambito dello sviluppo digitale dei giudizi.

<sup>16</sup> Cit., v. *supra*.

<sup>17</sup> La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, la notifica avviene esclusivamente con tali modalità. Non si applica l'[art. 149 bis c.p.c.](#)

l'obbligo di notificare la cartella tramite pec nei confronti dei professionisti o delle imprese individuali o società.

A seguito delle ulteriori modifiche apportate all'art. 26<sup>18</sup>, ove si prevede che la notifica della cartella di pagamento può essere eseguita, con le modalità di cui al [d.P.R. n. 68/2005](#)<sup>19</sup>, a mezzo posta elettronica certificata, l'obbligo di cui sopra è stato declassato a mera facoltà. Difatti, l'ennesima modifica si è avuta in sede di conversione in [l. 1° dicembre 2016, n. 225 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193](#), il cui art. 7 *quater*, comma 6, intervenendo sul comma 2, dell'art. 26, ha eliminato l'obbligo di notificare gli atti della riscossione esclusivamente a mezzo posta elettronica certificata ripristinando la previsione, sempre a partire dal 3 dicembre 2016, della facoltà, in capo all'Agente della riscossione, di ricorrere a siffatta tipologia di notifica. Pertanto, per le notifiche effettuate nel periodo intercorrente tra le modifiche che si sono susseguite sulla questione (e, dunque, tra il 1° giugno 2016 ed il 3 dicembre 2016, data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193), il legislatore ha previsto la rinnovazione delle predette mediante invio all'indirizzo pec del destinatario, con conseguente nuova decorrenza dei termini di impugnazione a garanzia del diritto alla tutela giurisdizionale del contribuente. Anche in tali casi, trovano applicazione le disposizioni di cui all'[art. 60 del d.P.R. n. 600/1973](#) (su cui si v. *supra*).

## 5. La comunicazione e la notifica telematiche degli atti processuali

Diversamente dalle modalità di comunicazione e notifica finora illustrate, in ambito processuale la normativa vigente è contenuta nel regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario di cui al [D.M. 23 dicembre 2013, n. 163](#), espressamente richiamato dall'art. [16 bis del d.lgs. n. 546/1992](#). Tali disposizioni, disciplinando in maniera specifica il Ptt e rinviando alle previsioni del CAD ([d.lgs. n. 82/2005](#)), che hanno natura speciale rispetto ad esso, ponendosi, dunque, in un rapporto di *species a genus*. Inoltre, com'è noto, dal 1° luglio 2019 le fasi processuali della notifica, costituzione in giudizio e deposito degli atti processuali, oltre alla consultazione del fascicolo informatico sono state integralmente telematizzate<sup>20</sup>; mentre a partire dal 1° dicembre 2020 per le Commissioni tributarie regionali e provinciali di Roma e dal 1° giugno 2021 per le restanti Commissioni tributarie è previsto il processo di digitalizzazione dei provvedimenti adottati dal giudice<sup>21</sup>. Inoltre, a partire dal 16 novembre 2020 è stata

---

<sup>18</sup> Cfr. [art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973](#), cit.

<sup>19</sup> *Supra*.

<sup>20</sup> Cfr. [circolare MEF, del 4 luglio 2019, n. 1/DF](#).

<sup>21</sup> [Decreto del Direttore Generale delle Finanze del 6 novembre 2020 e pubblicato in GU Serie Generale n. 283 in data 13 novembre 2020](#).

introdotta la possibilità presso tutte le Commissioni tributarie di svolgere l'udienza da remoto<sup>22</sup>.

In ambito processuale, le comunicazioni costituiscono, di massima, il mezzo tipico d'informazione da parte delle segreterie delle Commissioni tributarie, mentre la notifica rappresenta l'unico strumento utilizzabile dalle parti per trasmettere gli atti e il requisito essenziale ai fini dell'efficacia esterna dei medesimi. Ai sensi dell'[art. 16 bis del d.lgs. n. 546/1992](#) «*le comunicazioni possono essere effettuate anche all'indirizzo pec del difensore o delle parti*»; tuttavia l'obbligo del difensore di indicare l'indirizzo pec nel ricorso o nel primo atto difensivo e, soprattutto, in considerazione del fatto che ciò corrisponde all'elezione di domicilio digitale reso obbligatorio dall'introduzione del Ptt, porta a considerare superate le altre modalità previste nel precedente [art. 16 del d.lgs. n. 546/1992](#) e, indirettamente richiamate dall'utilizzo della congiunzione "anche". In aggiunta, la modifica dell'indirizzo pec produce effetti dal decimo giorno successivo a quello in cui tale variazione sia stata notificata alla segreteria della Commissione tributaria e alle parti costituite così come disposto dal [1° comma, dell'art. 17 del d.lgs. n. 546/1992](#).

La comunicazione potrà ritenersi eseguita dalla Commissione tributaria «*al momento dell'invio al proprio gestore che risulta attestato dalla relativa ricevuta di accettazione; per il destinatario al momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella casella pec da parte del suo gestore*»<sup>23</sup>. Il gestore di casella pec del destinatario rilascia, a sua volta, al mittente la ricevuta di avvenuta consegna che, sottoscritta mediante firma elettronica, ne garantisce la provenienza, l'integrità e l'autenticità. La ricevuta prova che il messaggio sia pervenuto al destinatario secondo l'[art. 6, comma 3 del d.P.R. n. 68/2005](#).

Nel caso di pluralità di difensori la comunicazione s'intende perfezionata con la ricezione di avvenuta consegna nei confronti di almeno uno dei difensori della parte ([art. 16 bis, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992](#)). Nell'ipotesi di mancata indicazione dell'indirizzo pec del difensore o della parte<sup>24</sup>, ove lo stesso non risulti reperibile da pubblici elenchi<sup>25</sup>, ovvero nel caso di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le disposizioni contenute nel summenzionato art. 16 bis, comma primo, prevedono la domiciliazione automatica *ex lege* presso la segreteria della Commissione tributaria, ove le comunicazioni sono esclusivamente eseguite mediante

---

<sup>22</sup> [Decreto del Direttore Generale delle Finanze del 11 novembre 2020 e pubblicato in GU Serie Generale n. 285 in data 16 novembre 2020.](#)

<sup>23</sup> Cfr. art. 7 (*Valore giuridico della comunicazione*), decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 aprile 2012, riguardante "Regole tecniche per l'utilizzo, nell'ambito del processo tributario, della Posta Elettronica Certificata (PEC), per le comunicazioni di cui all'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992".

<sup>24</sup> Qualora siano indicati sia l'indirizzo pec del difensore che del contribuente, le segreterie possono effettuare, a scelta, le comunicazioni all'uno o all'altro indirizzo. I soggetti che stanno in giudizio personalmente, senza assistenza tecnica ex [art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992](#), hanno la facoltà di utilizzare le modalità telematiche previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricever le comunicazioni ex art. 16 bis, comma 3 bis del citato decreto.

<sup>25</sup> Resta comunque non più applicabile l'obbligo delle segreterie di effettuare la ricerca dell'indirizzo pec nei pubblici registri (art. 5, comma 4, del decreto direttoriale del 26 aprile 2012, cit. e art. 6, comma 3, del decreto direttoriale del 4 agosto 2015); viceversa, in caso di errata indicazione tale obbligo resta vigente ([art. 7, comma 6, del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 163/2013](#)).

deposito. Tali regole per le comunicazioni a mezzo pec devono essere rispettate anche nell'ipotesi di comunicazioni ex art. [70, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992](#) per il giudizio di ottemperanza.

Come anticipato, anche la notifica e il deposito degli atti del processo devono obbligatoriamente essere effettuati esclusivamente con modalità telematiche ex [art. 16 bis, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992](#). Nello specifico, il [D.M. n. 163/2013 all'art. 9](#) dispone che il ricorso e gli altri atti processuali siano notificati utilizzando la pec secondo quanto stabilito dall'articolo 5; a sua volta il successivo art. 10 dispone che la costituzione in giudizio delle parti avvenga attraverso il deposito mediante il Sistema informativo della Giustizia tributaria (*S.I.Gi.T.*) del ricorso, della nota d'iscrizione a ruolo e degli atti e documenti ad esso allegati. Inoltre, intervenendo sul sistema informatico della giustizia tributaria, dal 1° luglio 2019 anche nel PTT è stato ammesso il deposito di *file* sottoscritti con firma *PAdES* in aggiunta a quella *CAdES* (già prevista nel decreto direttoriale 4 agosto 2015), conformandosi così alle posizioni assunte dalla Corte di Cassazione che, in applicazione dei principi comunitari, ha equiparato la valenza giuridica delle firme *PAdES* e *CAdES*<sup>26</sup>. Tali atti firmati digitalmente e redatti nei formati ivi previsti garantiscono l'autenticità, la leggibilità, l'integrità, l'immodificabilità e l'affidabilità degli stessi nel tempo, come previsto dall'[art. 44 del d.lgs. n. 82/2005](#) anche ai fini della loro conservazione.

Di rilievo, inoltre, il fatto che le notifiche alla controparte tramite pec possono essere effettuate 24 ore su 24, tutti i giorni dell'anno inclusi i festivi, per effetto della pronuncia di incostituzionalità dell'[art. 16 septies del d.l. n. 179/2012](#)<sup>27</sup>. Tuttavia, ancor prima dell'intervenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale, un'interpretazione dell'[art. 16 septies, d.l. n. 179/2012](#), in linea con il principio della ragionevolezza, il diritto di difesa e la scissione degli effetti della notifica, avrebbe dovuto condurre a ritenere che eventuali termini a difesa dovessero esser sfruttati nella loro interezza. Tale lettura costituzionalmente orientata – poi confermata dalla Corte Costituzionale – acquisisce maggior vigore nel caso di notifica e mezzo pec che, a differenza delle notifiche tradizionali, neppure soggiace a limiti orari per la richiesta.

L'indirizzo pec del destinatario della notifica è quello risultante dagli elenchi pubblici indicati nell'[art. 7 del Regolamento n. 163/2013](#) ed, in particolare, per il processo tributario gli elenchi nazionali dei domicili digitali utilizzabili sono: l'*INI-PEC* per imprese e

---

<sup>26</sup> [Cassazione, SS.UU., sentenza del 27 aprile 2018, n. 10266](#).

<sup>27</sup> Pronuncia di incostituzionalità [dell'art. 16 septies del d.l. n. 179/2012](#) sul processo digitale civile, nella parte in cui richiamando l'[art. 147 c.p.c.](#) stabiliva che «le notificazioni degli atti non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21.00». In particolare, la Corte Costituzionale ha ritenuto illegittima la norma nella parte in cui prevede che «la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta». Tali affermazioni possono ritenersi applicabili anche al PTT. Cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 75/2019.

professioni iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato, di cui all'[art. 6 ter CAD](#) e l'*IPA*, per gli Enti impositori e soggetti della riscossione di cui al medesimo articolo<sup>28</sup>.

La prova delle notifiche pec degli atti processuali digitali consiste nel depositare successivamente tramite il Ptt, la ricevuta di accettazione sottoscritta con firma del gestore del mittente e la ricevuta di avvenuta consegna sottoscritta con firma del gestore del destinatario. Qualora non sia possibile il deposito telematico delle ricevute pec ex [art. 16, comma 3, del decreto legge del 23 ottobre 2018, n. 119](#), i difensori della parte privata, i dipendenti degli Enti impositori e della riscossione, possono estrarre copia su supporto analogico dell'originale messaggio di pec inviato, dei suoi allegati, della ricevuta di accettazione e avvenuta consegna, attestandone la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte, ai sensi dell'[art. 23, comma 1°, CAD](#).

I difensori delle parti, degli Enti impositori e dei soggetti della riscossione possono, inoltre, attestare la conformità agli originali o copia conforme della copia analogica o digitale degli atti prelevati dal fascicolo processuale informatico o ricevuti tramite notifica telematica ovvero detenuti in originale o in copia conforme (ex [art. 25 bis, del d.lgs. n. 546/1992](#)). Qualora invece non sia possibile fornire prova dell'avvenuta notificazione e comunicazione degli atti processuali via pec, in ottemperanza alle disposizioni previste dall'[art. 9, comma 1 bis e ter della l. 21 gennaio 1994, n. 53](#), il difensore è tenuto a depositare in formato cartaceo il messaggio pec, i suoi allegati e le ricevute di accettazione e di avvenuta consegna previa attestazione della conformità all'originale informatico.

## 6. Orientamenti giurisprudenziali di merito e di legittimità

L'analisi della giurisprudenza in merito alla notifica via pec in ambito tributario si sviluppa: in una prima parte in cui sono tracciate le posizioni assunte dai giudici di merito riguardo alla notifica degli atti tributari, raffrontate con le pronunce della Cassazione; in una seconda in cui, applicando lo stesso schema di approfondimento, lo studio si concentra sui casi relativi alla notifica telematica degli atti processuali ed, infine, alle problematiche emerse in campo pretorio sul coordinamento con gli altri riti giurisdizionali ancora analogici.

---

<sup>28</sup> Non è consultabile l'elenco delle amministrazioni pubbliche gestito dal Ministero della Giustizia di cui [all'art. 16, comma 2, del D.L. n. 179/2012](#); così come il REGINDE, registro gestito dallo stesso Ministero, in ragione del fatto che a differenza del processo civile ed amministrativo, nel tributario la difesa può essere assunta anche da altre categorie di professionisti di cui all'[art. 12 del d.lgs. n. 546/1992](#).

## I PARTE - La notifica telematica degli atti tributari

### A) L'avviso di accertamento e la notifica al contribuente

#### 6.1 Il difetto di sottoscrizione della copia analogica dell'atto di accertamento digitale:

##### a) l'inesistenza dell'atto notificato

La giurisprudenza di merito ha affermato che è giuridicamente inesistente l'avviso di accertamento notificato con modalità ordinarie sprovvisto della firma autografa del Dirigente o di un suo delegato e recante la dicitura "*firmato digitalmente*". Ciò in considerazione dell'[art. 42 del d.P.R. n. 600/1973](#), nel quale è previsto che l'avviso di accertamento debba essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Considerando, dunque, la sottoscrizione elemento essenziale dell'atto – e che secondo i principi generali – una tale omissione dovrebbe condurre all'inesistenza dello stesso – capace inoltre di riflettersi sull'atto di notifica – e non già ad un'invalidità sanabile se non eccepita entro il primo grado.

Ne consegue che la notifica con modalità tradizionali di una copia analogica dell'atto di accertamento redatto digitalmente è viziata da nullità insanabile per difetto di sottoscrizione autografa. Infatti, la stampa della locuzione "*firmato digitalmente*" apposta sulla copia analogica non permette di superare la suddetta nullità in quanto ritenuta inidonea e priva di effetti negli accertamenti notificati secondo rito ordinario.

In sostanza l'Ente impositore, avendo scelto di notificare l'avviso di accertamento con la modalità cartacea avrebbe dovuto «*consegnare una copia con sottoscrizione autografa*» del funzionario responsabile, ossia il «*Capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*». Tale regime di invalidità si ritiene applicabile anche nel caso di attestazione di conformità della copia cartacea con il documento originale digitale sottoscritta da un funzionario dell'Ente impositore.

- *CTR Liguria, sentenza 20 gennaio 2020, n. 56*
- *CTR Piemonte, sentenza 4 luglio 2019, n. 842*
- *CTR Campania, sentenza 7 maggio 2019, n. 3848*
- *CTP Chieti, sentenza 25 settembre 2018, n. 340*
- *CTP Genova, sentenza 6 settembre 2018, n. 915*
- *CTP Genova, sentenza 9 marzo 2018, n. 276*
- *CTP Vicenza, sentenza 25 gennaio 2018, n. 74*
- *CTP Treviso, sentenza 15 gennaio 2018, n. 55*
- *CTP Torino, sentenza 27 dicembre 2017, n. 1567*
- *CTP Pescara, sentenza 19 ottobre 2017, n. 926*
- *CTR Marche, sentenza 26 agosto 2016, n. 534*

## CASE LAW

### b) La tesi della validità dell'atto di notifica

In senso contrario altra parte della giurisprudenza di merito, in cui i giudici tributari hanno ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento con modalità ordinarie (tramite un messo notificatore) non inficia la sua validità ed efficacia. Ciò sulla base della considerazione che l'annotazione "*firmato digitalmente*" sulla copia analogica non lascia dubbi sulla regolare emanazione dell'accertamento e sull'ufficio da cui promana.

Inoltre, per il principio del raggiungimento dello scopo – di origine processuale ma applicabile, come già detto, agli atti sostanziali per il richiamo alle norme del codice di procedura civile operato dall'[art. 60 del d.P.R. n. 600/1973](#) – eventuali irregolarità risultano comunque sanate atteso che il contribuente ha potuto esercitare compiutamente il diritto di difesa.

- *CTR Molise, sentenza 8 gennaio 2020, n. 33*
- *CTR Calabria, sentenza 19 dicembre 2019, n. 4729*
- *CTP Napoli, sentenza 16 novembre 2017, n. 15972*

## CASE LAW



## ***B) La notifica telematica della cartella di pagamento***

### ***6.2 Cartella di pagamento in formato .pdf priva di firma digitale CADES:***

#### ***a) l'inesistenza dell'atto e della relativa notifica***

La giurisprudenza tributaria ha affermato l'inesistenza di una cartella di pagamento redatta in formato *.pdf*, non sottoscritta digitalmente e, successivamente, notificata a mezzo pec. Infatti, secondo le disposizioni contenute nel CAD un file con estensione *.pdf* costituisce una mera copia informatica (digitale) della cartella che, in assenza di attestazione di conformità, non può ritenersi identico all'originale. Ciò in quanto, l'estensione *“.p7M”* di un file e la sottoscrizione con firma digitale assicurano l'immodificabilità e l'integrità del documento informatico nonché la provenienza.

Inoltre, la notifica tramite pec di un file non in estensione *“.p7M”* costituisce una copia elettronica senza valore della cartella di pagamento perché priva di attestato di conformità da parte di un pubblico ufficiale. Pertanto, la notifica deve ritenersi invalida con conseguente illegittimità della stessa cartella di pagamento.

- *CTP Macerata, sentenza 22 gennaio 2020, n. 25*
- *CTP Lucca, sentenza 14 giugno 2018, n. 289*
- *CTR Lombardia, sentenza 4 giugno 2018, n. 2527*
- *CTP Siracusa, sentenza 13 febbraio 2018, n. 881*
- *CTP Palermo, sentenza 19 gennaio 2018, n. 1853*
- *CTP Pisa, sentenza 1 dicembre 2017, n. 531*
- *CTR Campania, sentenza 9 novembre 2017, n. 9464*
- *CTP Salerno, sentenza 25 settembre 2017, n. 4123*
- *CTP Vicenza, sentenza 19 settembre 2017, n. 615*
- *CTP Reggio Emilia, sentenza 31 luglio 2017, n. 204*
- *CTP Milano, sentenza 24 febbraio 2017, n. 1638*
- *CTP Savona, sentenza 10 febbraio 2017, n. 100*
- *CTP Milano, sentenza 3 febbraio 2017, n. 1023*
- *CTP Napoli, sentenza 21 settembre 2016, n. 15193*
- *CTP Lecce, sentenza 12 maggio 2016, n. 1817*
- *CTP Napoli, sentenza 25 febbraio 2016, n. 611*

**CASE LAW**

## b) La tesi della validità della notifica

Secondo altra giurisprudenza, invece, la notifica della cartella allegata al messaggio pec come semplice file *.pdf* (e, dunque, con estensione diversa da *.p7m*) è valida ed efficace in quanto ha raggiunto lo scopo previsto dall'ordinamento della piena conoscenza da parte del destinatario dell'atto posto nella condizione di difendersi.

In tema di notifiche tramite pec della cartella di pagamento il formato *PAdES-BES* (ossia PDF/A) si ritiene legittimamente utilizzabile in quanto, al pari del formato *CAdES-BES* (ossia *.p7m*), garantisce sia la provenienza certa del documento, tramite l'apposizione della firma digitale, sia l'immodificabilità dello stesso, attraverso l'impossibilità di modificare il testo dell'atto con programmi di scrittura.

Inoltre, secondo tale orientamento il file *“.pdf”* della cartella trasmesso a mezzo pec non può considerarsi al pari della scansione di un documento cartaceo, ma è da ritenersi formato direttamente mediante *software* sulla base dei dati del ruolo, talché non richiede la sottoscrizione digitale del funzionario delegato per garantire uniformità di contenuto della copia rispetto all'originale.

Secondo tali considerazioni, la non conformità all'originale del documento notificato deve essere oggetto di formale e specifico disconoscimento da parte del ricorrente, che non può limitarsi a rilevare la modificabilità in astratto.

- [CTP Roma, sentenza 7 ottobre 2020, n. 7456](#)
- [CTP Salerno, sentenza 30 giugno 2020, n. 866](#)
- [CTR Toscana, sentenza 30 giugno 2020, n. 456](#)
- [CTR Friuli Venezia Giulia, sentenza 15 giugno 2020, n. 54](#)
- [CTR Toscana, sentenza 7 maggio 2020, n. 333](#)
- [CTR Lazio, sentenza 14 aprile 2020, n. 1297](#)
- [CTR Abruzzo, sentenza 13 febbraio 2020, n. 103](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 19 settembre 2019, n. 957](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 17 aprile 2019, n. 1847](#)
- [CTP Lecce, sentenza 11 dicembre 2018, n. 3449](#)
- [CTP Napoli, sentenza 3 dicembre 2018, n. 15743](#)
- [CTP Lecce, sentenza 18 ottobre 2018, n. 3051](#)
- [CTP Lecce, sentenza 1 ottobre 2018, n. 2899](#)
- [CTP Brescia, sentenza 15 giugno 2018, n. 368](#)
- [CTR Lazio, sentenza 24 maggio 2018, n. 3484](#)
- [CTP Milano, sentenza 20 marzo 2018, n. 1962](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 30 gennaio 2018, n. 419](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 25 gennaio 2018, n. 294](#)
- [CTP Brescia, sentenza 23 gennaio 2018, n. 33](#)
- [CTR Veneto, sentenza 12 giugno 2017, n. 670](#)
- [CTR Veneto, sentenza 5 luglio 2016, n. 870](#)

**CASE LAW**

### c) La posizione della Corte di Cassazione

Secondo la Cassazione, la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione dei principi vigenti in ambito processuale, soprattutto alla luce del loro espresso richiamo nella disciplina tributaria. Infatti, all'articolo [26, comma 5, del d.P.R. n. 602/1973](#) (notifica cartella) si rinvia [all'articolo 60 del d.P.R. n. 600 del 1973](#) (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rimanda alle norme sulle notificazioni nel processo civile e, dunque, alla previsione contenuta nell'[art. 156 c.p.c.](#), per la quale in caso di nullità della notifica della cartella di pagamento, sarà applicabile la sanatoria per raggiungimento dello scopo. Ne discende, secondo il giudice di legittimità, che i vizi attinenti al perfezionamento della notificazione ai sensi dell'[art. 140 c.p.c.](#) non incidono sulla validità dell'atto notificato, determinando unicamente una nullità della notificazione, sanabile al raggiungimento dello scopo ex [art. 156, comma 3, c.p.c.](#), la cui portata applicativa è estesa anche agli atti non processuali. Tali principi hanno permesso, dunque, alla Corte di Cassazione di considerare sanabili i vizi riguardanti la mancata sottoscrizione della copia digitale della cartella notificata; la sua omessa attestazione di conformità nonché l'utilizzo dei diversi formati di firma digitale disponibili.

Pertanto, anche nel caso di notifica di copia dell'atto in formato *.pdf*, si ritiene che la cartella sia comunque inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterla, a prescindere dall'apposizione di un timbro o dalla stessa sottoscrizione, che può anche mancare. Lo stesso art. [12 del d.P.R. n. 602 del 1973](#) non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi della sua omessa sottoscrizione, sicché non può che operare la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana. Tali affermazioni trovano conferma anche nelle posizioni della Corte costituzionale che nel ritenere costituzionalmente legittimo l'[art. 25 del d.P.R. n. 600/1973](#) – in cui non è prevista la sottoscrizione autografa della cartella – ha chiarito che *"l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente previsto dalla legge"* ([Cassazione, ordinanza 21 aprile 2000, n. 117](#)). Principio ripreso dalla Corte di Cassazione che ha escluso, nell'ipotesi in cui la cartella inviata a mezzo pec sia una copia su supporto informatico di un documento in origine cartaceo, la necessità della sottoscrizione digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso ([Cassazione, ordinanza 27 novembre 2019, n. 30948](#)).

Il contribuente, dunque, non può contestare genericamente l'esistenza del potere o la provenienza dell'atto per omessa sottoscrizione ma deve allegare elementi specifici e concreti diretti a provare la difformità della copia notificata all'atto originale. Per di più, la configurabilità della cartella come espressione di un'attività vincolata comporta l'applicazione del principio dell'irrilevanza dei vizi di invalidità del provvedimento ai sensi dell'[art. 21 octies della legge 7 agosto 1990 n. 241](#). Conseguentemente, pertanto, che l'irritualità

della notificazione di un atto a mezzo pec non ne comporta la nullità se il risultato della conoscenza dell'atto da parte del destinatario è stato raggiunto.

Alla luce di tali argomentazioni, la notifica telematica di una cartella di pagamento può avvenire, indifferentemente, sia allegando al messaggio pec un documento informatico, sia esso un duplicato informatico dell'atto originario (il c.d. "atto nativo digitale") o una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo (la c.d. "copia informatica").

In tal senso, la Suprema Corte ha confermato la validità della cartella notificata al contribuente via pec in formato *.pdf* anche nell'ipotesi in cui sia priva di attestazione di conformità all'originale ([Cass. ordinanza n. 21328 del 5 ottobre 2020](#)). Tale posizione è suffragata dal [comma 3, articolo 22 CAD](#), come modificato dall'[art. 66, comma 1, del d.lgs. 13 dicembre 2017, n. 217](#), secondo cui – le copie per immagine su supporto informatico di documenti il cui originale è su supporto analogico hanno la stessa efficacia probatoria degli originali se la loro conformità non è espressamente disconosciuta.

Infine, in conformità agli standard previsti dal [Regolamento UE n. 910 del 2014](#)<sup>29</sup> ed alla relativa [decisione di esecuzione n. 1506 del 2015](#)<sup>30</sup>, le firme digitali di tipo "CADES" e di tipo "PADES" sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf".

- [Cassazione, ordinanza 5 ottobre 2020, n. 21328](#)
- [Cassazione, ordinanza 28 luglio 2020, 16087](#)
- [Cassazione, sentenza 14 aprile 2020, n. 7800](#)
- [Cassazione, ordinanza 27 novembre 2019, n. 30948](#)
- [Cassazione, sentenza 5 marzo 2019, n. 6417](#)
- [Cassazione, sentenza 26 febbraio 2019, n. 5556](#)
- [Cassazione, sentenza 30 ottobre 2018, n. 27561](#)
- [Cassazione, SS. UU., sentenza 27 aprile 2018 n. 10266](#)
- [Cassazione, sentenza 27 aprile 2018, n. 10258](#)
- [Cassazione, sentenza 18 aprile 2016, n. 7665](#)
- [Cassazione, sentenza 5 dicembre 2014, n. 25773](#)

**CASE LAW**

<sup>29</sup> [Regolamento \(UE\) n. 910/2014](#) del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE.

<sup>30</sup> [Decisione di esecuzione \(UE\) 2015/1506](#) della Commissione, dell'8 settembre 2015, che stabilisce le specifiche relative ai formati delle firme elettroniche avanzate e dei sigilli avanzati che gli organismi del settore pubblico devono riconoscere, di cui all'articolo 27, paragrafo 5, e all'articolo 37, paragrafo 5, del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno.

### 6.3 La notifica telematica della cartella da parte dell'Ente della riscossione a indirizzo pec non presente in pubblici registri:

#### a) la notifica inefficace e la nullità insanabile degli atti

Il principio di diritto affermatosi nella più recente giurisprudenza di merito ritiene valida ed efficace la notifica degli atti tributari: a) solo se proveniente dalla casella pec ufficiale dell'Ente notificatore, che è quella indicata nei pubblici elenchi IPA; b) e se indirizzata alla pec del destinatario ugualmente risultante dagli elenchi ufficiali "INI-PEC".

Dunque, la notifica della cartella di pagamento trasmessa da un indirizzo pec dell'Ente della riscossione diverso da quello contenuto nel pubblico registro deve ritenersi priva di effetti giuridici e di conseguenza gli atti impugnati sono nulli.

- [CTP Roma, sentenze 24 novembre 2020, n. 9274](#)
- [CTP Roma, sentenza 8 febbraio 2020, n. 2799](#)
- [CTP Roma, sentenza 17 gennaio 2020, n. 601](#)
- [CTP Perugia, sentenza 26 agosto 2019, n. 379](#)

CASE LAW

#### b) La sanabilità della notifica effettuata da un indirizzo pec diverso da quello indicato nel registro IPA

Secondo altra giurisprudenza, in netto contrasto con le posizioni affermatesi sul tema, si ritiene sanabile il vizio di notifica di una cartella di pagamento consistente nell'utilizzo di un indirizzo pec diverso da quello inserito nell'IPA. Nelle argomentazioni dei giudici, nel caso di specie, si ritengono applicabili le disposizioni contenute negli artt. [26 del d.P.R. n. 602/1973](#) e [60 del d.P.R. n. 600/1973](#), secondo le quali la notifica della cartella può essere eseguita tramite pec all'indirizzo del destinatario risultante dagli indirizzi INI-PEC ovvero a quello dichiarato all'atto della richiesta. Ne consegue, l'obbligatorietà dell'utilizzo degli indirizzi contenuti in tale pubblico elenco solo per il destinatario e non, diversamente, per il mittente. Conseguentemente è irrilevante l'utilizzo da parte dell'Ente della riscossione di un indirizzo pec diverso da quello indicato nell'IPA e valida la notifica effettuata tramite lo stesso.

- [CTP Napoli, sentenza 15 ottobre 2020, n. 8370](#)
- [CTP Napoli, sentenza 29 settembre 2020, n. 6739](#)
- [CTP Foggia, sentenza 27 luglio 2020, n. 447](#)

## CASE LAW

### c) La posizione della Corte di Cassazione

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la notificazione della cartella può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi. Difatti, come già evidenziato più volte precedentemente, in base alle disposizioni contenute [nell'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973](#) e nell'[art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973](#) (il quale, a sua volta, rinvia alla norme sulle notificazioni nel processo civile ai sensi dell'[art. 3 bis della legge 21 gennaio 1994 n. 53](#)), la notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata dall'indirizzo/all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici.

- [Cassazione, sentenza 10 febbraio 2020, n. 3093](#)
- [Cassazione, ordinanza 27 giugno 2019, n. 17346](#)

## CASE LAW

### 6.4 Il valore probatorio delle ricevute di avvenuta notifica:

#### a) la non utilizzabilità della mera copia

Richiamando le disposizioni [dell'art. 23 d.lgs. n. 80/2005](#), talune pronunce di merito hanno ritenuto la mera stampa cartacea delle ricevute depositate dall'Ente di riscossione prive di valenza probatoria, qualora sprovvista di attestazione di conformità apposta da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

- [CTP Messina, sentenza 13 luglio 2017, n. 4632](#)

## CASE LAW

## b) Il valore probatorio della copia delle ricevute

Secondo diversa giurisprudenza di merito, le ricevute di avvenuta consegna sono sufficienti a dimostrare il perfezionamento della notifica, fornendo una prova valida che il messaggio sia stato effettivamente consegnato all'indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario, senza che debba essere dimostrata anche l'effettiva natura e presa visione dei documenti, al pari di quanto avviene per le notifiche effettuate non a mezzo pec.

A tal fine, è sufficiente rendere valida la notifica pec della cartella esattoriale mediante una semplice fotocopia delle ricevute di notificazione.

- [CTR Lombardia, sentenza 17 aprile 2019, n. 1847](#)

CASE LAW

## c) La posizione della Corte di Cassazione

La produzione in giudizio di una fotocopia di un documento è da ritenersi valida, secondo la Corte di Cassazione ([sentenza 4 maggio 2016, n. 8861](#)), se non contestata, poiché la regola posta dall'art. 2719 c.c. – per la quale le copie fotografiche o fotostatiche hanno la stessa efficacia di quelle autentiche, non solo se la loro conformità all'originale è attestata dal pubblico ufficiale competente, ma anche qualora detta conformità non sia disconosciuta dalla controparte, con divieto per il giudice di sostituirsi nell'attività di disconoscimento alla parte interessata, pure se contumace – trova applicazione generalizzata per tutti i documenti.

*Tuttavia «il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 c.c., non ha gli stessi effetti del disconoscimento della scrittura privata previsto dall'art. 215 c.c., comma 1, n. 2), giacché mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verifica, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni». Ciò con la conseguenza che «l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia, non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della riproduzione, potendo egli apprezzarne l'efficacia rappresentativa».*

Pertanto, la copia fotostatica non autenticata si ha per riconosciuta ove la parte comparsa non la disconosca in modo specifico alla prima udienza ovvero nella prima risposta successiva alla sua produzione in giudizio. Il disconoscimento onera la parte a produrre gli originali delle ricevute di ricevimento depositate in copia fotostatica. In

assenza degli originali non risulta provata la notifica degli atti prodromici alla cartella di pagamento impugnata.

- *Cassazione, sentenza 28 febbraio 2017, n. 5078*
- *Cassazione, sentenza 11 novembre 2016, n. 23046*
- *Cassazione, sentenza 18 dicembre 2015, n. 5077*
- *Cassazione, sentenza 13 giugno 2014, n. 13425*
- *Cassazione, sentenza 21 aprile 2010, n. 9439*
- *Cassazione, sentenza 17 luglio 2008, n. 19680*
- *Cassazione, sentenza 3 febbraio 2006, n. 2419*

**CASE LAW**

#### ***6.5 L'inefficacia della notifica tramite pec ad un indirizzo non più collegato alla professione***

La giurisprudenza di merito ritiene non valida la notifica dell'intimazione di pagamento eseguita attraverso pec ad un indirizzo per il quale non risulti l'autorizzazione a ricevere le notifiche da parte del contribuente. La circostanza che quest'ultimo abbia conservato l'indirizzo pec attivato al tempo in cui esercitava la libera professione, dunque, è irrilevante qualora la partita IVA risulti ormai cessata.

- *CTR Piemonte, sentenza 5 febbraio 2020, n. 177*

**CASE LAW**

## **II PARTE - La notifica telematica degli atti processuali**

#### ***6.6 La firma digitale degli atti processuali – Mancata sottoscrizione digitale del ricorso*** a) ***l'inammissibilità del ricorso***

Come affermato in giurisprudenza, l'assenza di sottoscrizione digitale riscontrata nell'originale del ricorso ne determina l'inammissibilità in quanto atto processuale non sottoscritto (ex [artt. 18 e 53 d.lgs. n. 546/92](#)) e ciò costituisce un'irregolarità invalidante a garantire la sicurezza, integrità e immodificabilità del documento. La sottoscrizione è, infatti, un elemento essenziale del ricorso ai sensi dell'[art. 18 del d.lgs. n. 546/1992](#),



indispensabile per ricondurre in modo univoco il documento informatico al contribuente o al suo difensore.

La norma processuale che richiede la sottoscrizione dell'originale del ricorso, a pena di inammissibilità, è una norma generale che spiega pienamente i suoi effetti anche in esito al mutamento delle modalità di formazione, notificazione e deposito degli atti, da analogiche a digitali. Ne consegue che il vizio assurge ad un livello di gravità tale da non poter essere sanato né con una rinnovazione dell'atto, né con la costituzione del convenuto, in quanto un atto non sottoscritto nell'originale è inesistente e quindi inidoneo a costituire un valido rapporto processuale.

- [CTP Avellino, sentenza 26 febbraio 2020, n. 365](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 25 settembre 2019, n. 3609](#)
- [CTP Rieti, sentenza 21 dicembre 2018, n. 262](#)

CASE LAW

Inoltre, più in generale in tema di processo telematico, a norma dell'art. 12 del decreto dirigenziale del 16 aprile 2014, di cui all'art. 34 del decreto 21 febbraio 2011, n. 44, in conformità agli standard previsti dal [regolamento UE n. 910 del 2014](#) ed alla relativa [decisione di esecuzione n. 1506 del 2015](#), è stato affermato che le firme digitali di tipo "CADES" e "PAdES" sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf".

- [CTR Calabria, sentenza 6 ottobre 2020, n. 2300](#)

CASE LAW

#### b) La tesi della sanabilità del ricorso cartaceo notificato via pec e privo di sottoscrizione

Un'isolata pronuncia, di segno nettamente opposto, è stata resa riguardo alla questione di ammissibilità di un ricorso notificato via pec e privo di sottoscrizione in un momento precedente all'entrata in vigore del Ptt. Nella specie, i giudici di merito hanno ritenuto applicabile la sanatoria del vizio della mancata sottoscrizione a fronte della tempestiva costituzione in giudizio dell'appellato che ha dimostrato il raggiungimento dello scopo dell'atto notificato. In tal senso, i giudici tributari richiamano un precedente di legittimità ([Cassazione, sentenza 28 giugno 2018, n. 17020](#)) per escludere l'obbligo di

sottoscrizione digitale «nel caso in cui il difensore proceda alla notifica telematica di un atto processuale, essendo sufficiente che lo stesso sia trasformato in formato pdf».

- [CTR Lombardia, sentenza 10 ottobre 2019, n. 3881](#)

CASE LAW

#### c) Le posizioni della Corte di Cassazione

La Suprema Corte, rilevando la specialità del processo tributario, ha ritenuto non applicabile l'[art. 1 della legge 21 gennaio 1994, n. 53](#) in base al quale «*la notificazione degli atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale può essere eseguita a mezzo di posta elettronica certificata*». Da tale assunto deriva la non sanabilità della notifica effettuata dal legale prima dell'attivazione del processo tributario telematico nella regione in base all'[art. 156 c.p.c.](#) Pertanto, risalendo la notifica via pec al 2011 ed essendo stato attivato il processo tributario telematico nella regione a partire dal 15 febbraio 2017, la notifica va intesa come «*totalmente priva di effetto con conseguente passaggio in giudicato della sentenza impugnata*».

- [Cassazione, sentenza 27 marzo 2019, n. 8560](#)

CASE LAW

Per di più, come già anticipato il tema di sottoscrizione e, in particolare, dell'ammissibilità del formato *PADES* in alternativa a quello *CAdES* per la firma digitale degli atti processuali, è stato oggetto dell'ordinanza interlocutoria ([ordinanza 31 agosto 2017, n. 20672](#)) che ha condotto le SS.UU. della Cassazione, con la citata [sentenza n. 10266/2018](#), ad argomentare su tali tematiche, che seppur riferite al PCT si possono ritenere applicabili anche a quello tributario. La Corte ha affermato come ai sensi del CAD sia possibile ritenere efficace il documento informatico quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore, con modalità tali da garantire la sicurezza, integrità e immodificabilità del documento e, in maniera manifesta e inequivoca, la sua riconducibilità all'autore (art. 20, lett. a). Tali posizioni trovano, inoltre, riscontro nella normativa europea che impone agli Stati membri di riconoscere le firme elettroniche avanzate, aventi formati convalidati conformemente a

specifici metodi di riferimento; in altri termini, le firme digitali di tipo *CAdES* oppure *PAdES* possono dirsi equivalenti e devono essere riconosciute e convalidate dai Paesi membri, senza eccezione alcuna. Infatti, al fine di garantire una disciplina uniforme della firma digitale nell'UE, sono stati adottati degli *standards* europei mediante il cd. [regolamento n. 910/2014](#), c.d. *eIDAS* (*electronic IDentification, Authentication and trust Services*) e la relativa decisione esecutiva, che impongono agli Stati membri di riconoscere le firme digitali che rispettino i medesimi.

Le stesse SS.UU. concludono, dunque, escludendo che le disposizioni tecniche tuttora vigenti comportino la scelta dell'uso della firma digitale in formato *CAdES*, rispetto alla firma digitale in formato *PAdES*, laddove la normativa le ritenga del tutto equivalenti.

- [Cassazione, ordinanza 28 settembre 2018, n. 23620](#)
- [Cassazione, SS.UU., sentenza 27 aprile 2018, n. 10266](#)

CASE LAW

#### ***6.7 Notifica telematica dell'atto di appello a fronte di un giudizio di primo grado instaurato tradizionalmente - controdeduzioni telematiche e ricorso analogico:***

##### ***a) la piena ammissibilità***

Altra questione sollevata in via giurisprudenziale, prima che il legislatore sancisse la piena operatività dell'opzione telematica, concerneva l'ammissibilità dell'appello telematico a fronte di un ricorso in primo grado presentato e deciso con modalità cartacee. A favore, taluni giudici di merito che, argomentando sulla necessità di procedere sulla strada dell'informatizzazione del processo, hanno ritenuto ammissibile l'appello telematico anche in circostanze per le quali in primo grado si era scelta la modalità cartacea.

Inoltre, sul tema delle controdeduzioni parte della giurisprudenza ha precisato come *«la facoltatività che connota l'utilizzo delle tecnologie del processo telematico tributario per entrambe le parti del processo, non può essere unilateralmente vanificata dalla scelta operata dal ricorrente in favore dell'atto analogico tradizionale ma connota un regime proprio di ciascuna delle parti processuali, non potendo l'opzione di una parte vincolare l'altra in ragione del favore espresso dal legislatore per l'utilizzo delle nuove tecnologie di trasmissione degli atti processuali»* ([CTR Emilia-Romagna, sentenza dell'11 giugno 2018, n. 1908](#)).

- [CTR Lazio, sentenza 23 aprile 2019, n. 2559](#)
- [CTR Lazio, sentenza 17 aprile 2019, n. 2427](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 21 febbraio 2019, n. 780](#)
- [CTR Lazio, sentenza 12 febbraio 2019, 678](#)
- [CTP Novara, sentenza 13 novembre 2018, n. 191](#)
- [CTR Toscana, sentenza 29 giugno 2018, 1251](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 18 giugno 2018, n. 1908](#)
- [CTR Campania, sentenza 8 maggio 2018, n. 4332](#)
- [CTP Firenze, sentenza 16 gennaio 2018, n. 239](#)

## CASE LAW

### b) L'inammissibilità della scelta telematica

Diversa la posizione assunta da altra giurisprudenza che ha dichiarato l'appello telematico – conseguente alla definizione di un giudizio di primo grado instaurato in modalità cartacea – inammissibile. Nella specie, i giudici non hanno condiviso «*la modifica di un iter da cartaceo in primo grado, in telematico in appello quando la normativa specifica in tema di notifica degli atti rimane quella sancita dalle norme del c.p.c., nel caso di mancato adeguamento per intero, al processo telematico tributario che prevede allo stato, nella Regione d'interesse, ancora un sistema di alternabilità*».

Difatti, [l'art. 16 bis, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992](#) (in vigore dal 1° gennaio 2016) consentiva a ciascuna parte di avvalersi delle modalità telematiche di notifica e deposito di atti processuali, secondo le disposizioni di cui al [D.M. n. 163/2013](#), il quale non prevedeva alcuna preclusione alla possibilità di scegliere in grado di appello se adottare o meno le modalità telematiche, fermo ovviamente l'obbligo per la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salva sostituzione del difensore.

In merito alla costituzione del resistente, questa giurisprudenza ha affermato che se il ricorso è introdotto tramite pec la costituzione in giudizio di entrambe le parti deve avvenire in modalità telematica, cioè tramite il sistema *S.I.Gi.T.* Da ciò ne discende che la costituzione telematica del resistente, a fronte dell'introduzione del giudizio in via cartacea, non può essere accolta. In tal caso, infatti, il ricorrente non è nella condizione di poter avere cognizione degli atti depositati, atteso che allo stesso non è dato accedere al *S.I.Gi.T.* se ha presentato il ricorso in modo cartaceo. In altri termini, si priverebbe il ricorrente del diritto a controdedurre a fronte delle argomentazioni della parte resistente, con palese violazione del diritto al contraddittorio.

- [CTP Latina, sentenza 15 marzo 2019, n. 268](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 4 marzo 2019, n. 495](#)
- [CTR Lazio, sentenza 22 gennaio 2019, n. 176](#)
- [CTR Abruzzo, sentenza 7 giugno 2018, n. 618](#)
- [CTR Lazio, sentenza 9 maggio 2018, n. 3014](#)
- [CTR Toscana, sentenza 26 aprile 2018, n. 833](#)
- [CTP Latina, sentenza 15 marzo 2018, n. 268](#)
- [CTP Rieti, sentenza 7 marzo 2018, n. 9](#)
- [CTP Reggio Emilia, sentenza 12 ottobre 2017, n. 245](#)
- [CTR Toscana, sentenza 21 maggio 2017, n. 1377](#)

## CASE LAW

### c) La posizione della Corte Cassazione e l'intervento del legislatore

La Suprema Corte di Cassazione è stata investita della questione a fronte dell'impugnazione della pronuncia d'inammissibilità dichiarata dalla [CTR Lazio, n. 3014/2018](#). Sul punto i giudici di legittimità, ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 16 bis, comma 3, che richiama il D.M. 23 dicembre 2013, n. 163, ritengono ritualmente notificato l'atto d'appello notificato via pec, in vigenza del Ptt. Nella specie, alla stregua del principio *tempus regit actum*, le modalità telematiche di notifica trovano applicazione ai singoli atti compiuti a decorrere dal 15 aprile 2017 (data di entrata in vigore del Ptt per il Lazio), anche se il processo è iniziato prima di tale data; pertanto, l'appello proposto a mezzo pec in data 19 luglio 2017 dinanzi alla CTR Lazio risulta ritualmente notificato, nella vigenza del processo tributario telematico.

Inoltre, i giudici di legittimità sconfessano l'applicabilità al caso di specie dell'art. 2, comma 3, del D.M. n. 163 del 2013, posto che la disposizione si riferisce alla parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche e che abbia successivamente proposto appello, mentre, nella specie, si verte nella diversa ipotesi in cui il ricorso di primo grado è stato notificato secondo le modalità tradizionali e l'appello è stato proposto non dalla parte che ha introdotto il giudizio ma dalla parte soccombente.

Giungendo a tali conclusioni, la Corte si conforma – pur non facendone espresso richiamo – all'intervento di interpretazione autentica del legislatore sull'[art. 16 bis, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992](#). Infatti, il [d.l. 23 ottobre 2018, n. 119](#), con l'art. 16, 1° comma, lett. a), n. 5), oltre a modificare l'[art. 16 bis, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992](#), ne ha reso un'interpretazione autentica del testo previgente, precisando come l'utilizzo del sistema informatico sarebbe stato sempre consentito anche nel caso di giudizio svoltosi in forma analogica in primo grado. Inoltre, l'[art. 16, comma 1, n. 4\) del d.l. n. 119/2018](#), ha esteso l'obbligo di deposito e di notifica telematica a tutti gli atti processuali, ai

documenti ed ai provvedimenti giurisdizionali; previsione che, ai sensi dell'art. 16, comma 5, è operante dal 1° luglio 2019, con contestuale modifica [dell'art. 16 bis, comma 3, d.lgs. n. 546/92](#).

- [Cassazione, ordinanza 11 ottobre 2019, n. 25713](#)

CASE LAW

### **6.8 La prova dell'avvenuta notifica telematica**

La giurisprudenza di merito ha ritenuto inammissibile il ricorso in cui il difensore del ricorrente, nel costituirsi in giudizio, si è limitato a depositare le copie per immagine delle copie su supporto cartaceo di una ricevuta di accettazione e di una ricevuta consegna senza allegare l'impossibilità di depositare telematicamente i relativi originali o duplicati informatici e nemmeno attestare la conformità delle copie depositate ai relativi originali. Il terzo comma dell'[art. 16 del d.l. n. 119/2018](#), infatti, stabilisce che a decorrere dal 24 ottobre 2018 «*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 ter, della legge 21 gennaio 1994, n. 53*».

Ciò significa che la prova della notificazione a mezzo pec del ricorso ad una Commissione tributaria deve essere data, salvo che ciò risulti oggettivamente impossibile, con modalità telematiche, cioè depositando gli originali o i duplicati informatici (ex [art. 1, co. 1, lett. i\) quinquies, del d.lgs. n. 82/2005](#)), cioè il file in formato *.eml* o *.msg*, delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna del messaggio di posta elettronica certificata di cui all'[art. 3 bis della legge n. 53/1994](#).

Né tantomeno un tale vizio nella notificazione del ricorso può ritenersi sanato dalla mancata contestazione della conformità agli originali delle predette ricevute da parte dell'agente, posto che l'onere probatorio è in capo al ricorrente sin dal momento della sua costituzione a pena di inammissibilità, nonché rilevabile d'ufficio anche se la controparte del ricorrente si sia costituita in giudizio (v. [art. 22 d.lgs. n. 546/1992](#)).

- [CTR Napoli, sentenza 27 ottobre 2020, n. 5034](#)
- [CTP Napoli, sentenza 26 maggio 2020, n. 3606](#)
- [CTR Toscana, sentenza 7 maggio 2020, n. 333](#)
- [CTP Napoli, sentenza 13 febbraio 2020, n. 1941](#)
- [CTP Napoli, sentenza 7 novembre 2019, n. 11657](#)

## CASE LAW

### 6.9 La notifica telematica delle sentenze tributarie prima dell'avvio del Ptt:

#### a) la tesi dell'inammissibilità

La giurisprudenza di merito riafferma l'assunto, più volte ribadito dalla Cassazione, secondo il quale «[...] le notifiche a mezzo posta elettronica certificata nel processo tributario siano consentite solo laddove è operativa la disciplina del c.d. processo tributario telematico» e non nelle more della sua entrata in vigore.

- [CTR Lazio, sentenza 15 luglio 2019, n. 4271](#)

## CASE LAW

#### b) L'ammissibilità della notifica pec

Secondo i giudici di merito, la notifica della sentenza di primo grado effettuata tramite pec all'ente impositore, prima dell'attivazione del telematico, è efficace ai fini della decorrenza del termine breve per la proposizione dell'appello.

- [CTR Marche, sentenza 28 agosto 2016, n. 534](#)

## CASE LAW

#### c) Le posizioni della Corte di Cassazione

Con le posizioni assunte nella [pronuncia n. 17941/2016](#), la Cassazione precisa che avuto riguardo alla specialità delle disposizioni che regolano il processo tributario dinanzi alle CC.TT., la notifica della sentenza, come disciplinata dalla [L. n. 53 del 1994, art. 3 bis](#),

non è ammessa per la notificazione degli atti in materia tributaria, se non espressamente disciplinata dalle specifiche relative disposizioni. Pertanto, la notifica tramite pec della sentenza resa dalla CTR non è idonea a far decorrere il termine breve per la proposizione del ricorso per Cassazione ai sensi del combinato disposto del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 51, comma 1, e art. 38, che a sua volta richiama l'art. 16 del decreto medesimo, norma che non contemplava la previsione della notifica del ricorso a mezzo pec, viceversa prevista dal nuovo art. 16-*bis*, il cui comma 3, non è ancora applicabile, se non dal 1° dicembre 2015 per le sole notifiche tramite pec degli atti nel processo tributario telematico sperimentale dinanzi alle Commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria.

Dunque, conclude la Corte, la notifica deve ritenersi giuridicamente inesistente, non essendo nella fattispecie ipotizzabile alcuna forma di sanatoria, diversamente da quanto ritenuto possibile nella fattispecie della notifica del controricorso per Cassazione a mezzo pec, nella quale alcuna compromissione del diritto di difesa di parte ricorrente era configurabile, avuto riguardo al carattere meramente formale della violazione delle regole tecniche di cui della l. n. 53 del 1994, art. 3 bis, commi 4 e 5, non essendo stata dedotta difformità, quanto alla consegna telematica avvenuta in "estensione.doc" anziché in "formato pdf", dal formato cartaceo depositato in cancelleria. (cfr. [Cass. sez. unite 18 aprile 2016, n. 7665](#)).

Per di più, essendo le norme che stabiliscono le cause di decadenza di stretta interpretazione, deve escludersi che – nel caso di notifica a mezzo pec di sentenza del giudizio tributario d'appello – possa essere ipotizzato il conseguimento dello scopo proprio dell'atto, quale la decorrenza del termine breve di impugnazione, (cfr. [Cass. sez. unite 16 marzo 2015, n. 5160](#)).

Inoltre, sono d'interesse – seppur concernenti un caso emerso in ambito civilistico – le affermazioni della Corte di Cassazione che confermano la validità della notifica avente ad oggetto un file illeggibile precisando che *«nel momento in cui il sistema genera la ricevuta di accettazione della pec e di consegna della stessa nella casella del destinatario si determina una presunzione di conoscenza della comunicazione da parte del destinatario»*. Spetta, dunque, al destinatario rendere edotto il mittente incolpevole delle difficoltà di cognizione del contenuto della comunicazione legate all'utilizzo dello strumento telematico. In concreto, quindi, il difensore avrebbe dovuto *«informare il mittente della difficoltà nella presa visione degli allegati [...] onde fornirgli la possibilità di rimediare a tale inconveniente» e, a causa di tale omissione, la decadenza deve ritenersi non incolpevole, con conseguente insussistenza dei presupposti per la concessione della rimessione in termini»*.



- [Cassazione, sentenza 21 febbraio 2020, n. 4624](#)
- [Cassazione, ordinanza 17 aprile 2018, n. 9430](#)
- [Cassazione, sentenza 12 settembre 2016, n. 17941](#)

## CASE LAW

### 7. Il coordinamento del Ptt con il ricorso in Cassazione

I dubbi applicativi emersi nella fase di transizione dal processo analogico al rito telematico non hanno mancato di caratterizzare, altresì, il necessario coordinamento del Ptt con i procedimenti giurisdizionali differenti. Tra questi, non si può non rilevare come la particolarità del giudizio di Cassazione, nel quale non trovano spazio operativo ed applicativo le disposizioni sul deposito telematico degli atti processuali (introdotte solo in via sperimentale, rimanendo, quindi, intatte, le previsioni di cui agli artt. 365 e 370 c.p.c.), imponendo la sottoscrizione autografa del ricorso e del controricorso ed il suo deposito in originale cartaceo, che mal si conciliano con processo di digitalizzazione del giudizio tributario.

In particolare, sul fronte delle notifiche e dei depositi telematici, nonché dei rapporti tra uffici di segreteria/cancelleria dei diversi organi giurisdizionali tre sono i “punti di contatto” tra processo tributario di merito e ricorso di legittimità. In primo luogo, la notifica della sentenza di primo o di secondo grado ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione, l’istanza di trasmissione del fascicolo d’ufficio ai sensi dell’art. 369 c.p.c e, da ultimo, il giudizio di rinvio.

Quanto al primo punto l’interrogativo posto in giurisprudenza è stato se, in assenza di copia autentica della sentenza impugnata nel fascicolo, notificata a mezzo pec e tempestivamente depositata agli atti priva dell’attestazione di conformità, il ricorso debba essere dichiarato improcedibile o se, invece, debba pervenirsi ad una diversa soluzione.

Sul punto, occorre preliminarmente ricordare che l’[articolo 25-bis del d.lgs. n. 546/92](#) ha attribuito la qualifica di pubblico ufficiale al difensore e al dipendente dell’ente impositore o dei soggetti della riscossione quando attestano la conformità delle copie degli atti digitali a quelli analogici detenuti in originale o in copia conforme ovvero a quelli prelevati dal fascicolo informatico. In particolare, il comma 1 dispone che i difensori pubblici e privati al momento del deposito degli atti possono attestare la conformità delle copie degli atti digitali a quelli analogici detenuti in originale o in copia conforme, allegando a dette copie una apposita dichiarazione secondo le modalità previste dal [d.lgs. n. 82/2005](#). Inoltre, il successivo comma 2 prevede un analogo potere per i difensori

quando estraggono gli atti e provvedimenti presenti nel fascicolo informatico o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche della Segreteria.

Nel merito, quanto al deposito di copie analogiche delle sentenze tributarie con o senza attestazione di conformità, occorre invece ripercorrere la giurisprudenza di legittimità, che si è espressa dapprima sulle copie analogiche del ricorso e poi su quelle delle pronunce giurisdizionali. Con la [pronuncia 24 settembre 2018, n. 22438](#), le Sezioni Unite della Cassazione hanno stabilito che anche nel caso di deposito di copia analogica, priva dell'attestazione di conformità, del ricorso predisposto in originale telematico e notificato a mezzo pec, trova applicazione l'[articolo 23, comma 2, CAD](#) e, quindi, non è inammissibile il ricorso, salva l'ipotesi di disconoscimento da parte del controricorrente destinatario della notificazione. Inoltre, a differenza del ricorso che nasce cartaceo e viene notificato con modalità tradizionali, la parte destinataria della notificazione telematica del ricorso, predisposto come documento informatico, viene in possesso proprio dell'originale notificato ed è, quindi, nella condizione di verificarne la conformità alla copia cartacea depositata in Cassazione. Le Sezioni Unite hanno ulteriormente chiarito che solo nelle ipotesi in cui il destinatario della notifica del ricorso non si costituisce, oppure disconosce la conformità della copia cartacea all'originale telematico, il ricorrente, per evitare l'improcedibilità del ricorso, dovrà attivarsi e depositare l'attestazione di conformità sino all'udienza di discussione o all'adunanza in camera di consiglio (asseverazione "*ora per allora*").

Tale posizione è stata confermata nella pronuncia della Cassazione ([SS.UU., sentenza 25 marzo 2019, n. 8312](#)), ritenendo applicabili i principi affermati anche al deposito in Cassazione della copia analogica della decisione impugnata con la prova della notifica avvenuta in forma telematica, senza attestazione di conformità.

Al riguardo, la Corte ha chiarito che il ricorrente non incorre nell'improcedibilità del ricorso:

- nel caso di mancata notifica della pronuncia impugnata e deposito della copia cartacea della sentenza estratta dal fascicolo elettronico, formato dalla segreteria della Commissione tributaria, senza alcuna attestazione di conformità, oppure con attestazione priva di sottoscrizione autografa;
- nell'ipotesi di notifica telematica della pronuncia impugnata, successivo deposito della copia del messaggio pec ricevuto e dei relativi allegati (ovvero della sentenza e, se presenti, della relazione di notifica, della procura e, comunque, di ogni altro documento allegato dal notificante), senza alcuna attestazione di conformità, oppure con attestazione priva di sottoscrizione autografa.

Conseguentemente, *a fortiori*, in caso di notifica telematica della sentenza, viene definitivamente meno il meccanismo della “*doppia attestazione*”<sup>31</sup>, che prevedeva il deposito altresì di copia autenticata della sentenza estratta direttamente dal fascicolo informatico. La Cassazione ha, inoltre, chiarito che, nelle predette ipotesi (deposito di copia informale della sentenza e, se avvenuta, anche della prova della notifica telematica), il ricorrente incorre nell'improcedibilità del ricorso solo se il controricorrente (o uno dei controricorrenti), ritualmente intimato, non si costituisce o disconosce espressamente la conformità della copia analogica all'originale digitale, ai sensi dell'[articolo 23, comma 2, CAD](#). In tali circostanze, per evitare l'improcedibilità del ricorso, il ricorrente deve depositare in giudizio l'asseverazione di conformità all'originale della copia analogica sino all'udienza di discussione o all'adunanza in camera di consiglio. Il meccanismo dell'asseverazione “*ora per allora*”, dunque, comporta la sopravvenuta autenticazione della copia semplice depositata.

Quanto invece alla richiesta di trasmissione alla Corte di Cassazione del fascicolo d'ufficio, si ricorda che il Ptt consente il deposito dell'istanza a mezzo sistema informatico. Il segretario di sezione provvede, dunque, ad inserire nel fascicolo informatico un'attestazione di deposito telematico dell'istanza – firmata digitalmente – ex [art. 369 c.p.c.](#), ultimo comma, che i difensori potranno scaricare dal sistema ed utilizzare nelle forme che riterranno opportune, anche unitamente alle ricevute di deposito dell'istanza tramite del Ptt, per il successivo deposito presso la cancelleria della Corte di Cassazione.

Da ultimo, sul giudizio di rinvio disposto dalla Corte di Cassazione, ovvero sulla possibilità/obbligatorietà di utilizzare le modalità telematica per la notifica del ricorso in riassunzione ai sensi dell'[art. 63 del d.lgs. n. 546/92](#), non si registra ancora un orientamento giurisprudenziale consolidato. Giova tuttavia ricordare che, seppure [l'articolo 16, comma 5, del d.l. n. 119/2018](#) non contempli espressamente anche il giudizio di riassunzione con modalità telematica, la giurisprudenza di legittimità configura il giudizio di rinvio “*come la prosecuzione dei precedenti gradi di giudizio e, dunque, non come una nuova impugnazione, ma come impulso processuale teso a riattivare la prosecuzione del giudizio, essendo l'atto sufficiente a ricollocare le parti nella posizione che avevano assunto nel giudizio conclusosi con la sentenza annullata*”(cfr. [Cass., 19 novembre 2019 n. 29976](#)).

---

<sup>31</sup> Espresso nella precedente [pronuncia del 22 dicembre 2017, n. 30765](#) della Suprema Corte, secondo cui veniva dichiarato improcedibile il ricorso in Cassazione nella ipotesi di mancato deposito in cancelleria di copia analogica, con attestazione di conformità ai sensi dell'art. 9, commi 1-bis e ter, Legge 21 gennaio 1994, n. 53, del messaggio di posta elettronica certificata ricevuto, nonché della relazione di notifica e del provvedimento impugnato, allegati al messaggio, senza che per evitare tale sanzione potesse avere rilevanza il fatto di aver notificato il ricorso entro il termine di sessanta giorni dalla pubblicazione della sentenza impugnata ovvero della prova positiva di resistenza (*rectius*, raggiungimento dello scopo).

## 8. Conclusioni

La disamina affrontata ha evidenziato le criticità emerse in ambito giurisprudenziale nella transizione dalle modalità analogiche a quelle digitali, concernenti sia la formazione che le regolarità delle comunicazioni e notifiche degli atti fiscali e processuali.

Come visto, non sempre il principio “del raggiungimento dello scopo”, applicabile in ambito processuale, è valso quale norma sanante a fronte del regime di invalidità applicabile alla notificazione tramite pec degli atti tributari. Infatti, se la giurisprudenza prevalente, da subito, ha applicato il principio della “strumentalità delle forme” in base al quale gli strumenti informatici, di per sé, hanno una funzione neutrale rispetto al fine prefissato dalla norma, non sono mancate pronunce di segno opposto, specie riguardo al regime d’inesistenza dell’atto. In tal senso, dunque, il raggiungimento del fine della notifica di un atto sostanziale, ovvero consentire al destinatario di conoscerne il contenuto, non necessariamente è da ritenersi applicabile quale correttivo dei vizi di cui è affetto l’atto di notifica telematica.

Diversamente, in ambito processuale risulta maggiormente evidente come il rimando alle regole del c.p.c. permetta, in tema di notifica tramite pec degli atti processuali, l’applicazione della regola della sanatoria di eventuali irregolarità per raggiungimento dello scopo (ex [art. 156 c.p.c.](#)). In tale quadro, anche la pronuncia sull’equivalenza delle firme *PADES* e *CADES* riverbera i suoi effetti in ambito processuale rappresentando il superamento di alcune eccezioni sui formati dei documenti informatici che ne avevano ostacolato l’utilizzo. Più di recente, poi, il Giudice di legittimità è stato investito della questione della validità dei documenti allegati al messaggio pec in formato *.pdf*, ribadendo la loro piena validità e come la costituzione dell’intimato sani qualunque ipotetico vizio alla luce del fatto che lo scopo della notificazione, in qualsiasi forma essa avvenga, è portare a conoscenza del destinatario l’atto da notificare (Cass. 15 gennaio 2020, n. 532).

Tali posizioni hanno caratterizzato, pertanto, le soluzioni assunte dagli organi giurisdizionali nella fase di transizione al modello telematico – registrando la fisiologica sovrapposizione dell’applicazione dei principi e dei vizi degli atti in modalità analogica a quelli digitali – ed aprendo così lo scenario a problematiche che hanno trovato diverse ed opposte soluzioni. Come già sottolineato, l’ulteriore tassello che si è aggiunto al complesso quadro già delineato dall’analisi giurisprudenziale è [l’art. 16, 1° comma, n. 4, del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119](#), il quale ha esteso l’obbligo di deposito e di notifica telematica a tutti gli atti processuali. Tale obbligo risulta rafforzato dalle normativa emergenziale riguardante il contenimento dell’evento pandemico Covid-19, ed in particolare, dall’art. 29, comma 1 del [decreto legge 8 aprile 2020 n. 23](#)<sup>32</sup>. La norma, allo

---

<sup>32</sup> Il decreto riguarda le “*Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e*”

scopo di agevolare la digitalizzazione di tutti gli atti giudiziari e, altresì, adottare misure di prevenzione, dispone che, anche qualora la controversia sia stata instaurata dalle parti con modalità cartacee, sussiste l'obbligo per le stesse di depositare gli atti successivi attraverso il Ptt.

Al riguardo, tuttavia, occorre precisare che la non obbligatorietà della costituzione telematica in giudizio nel processo tributario sembra destinata a rimanere tale anche in futuro tenuto conto che trattasi di un giudizio in cui l'assistenza è obbligatoria soltanto per le controversie con valore superiore ai tremila euro ([art. 12 d.lgs. n. 546/92](#)).

In definitiva, analizzati gli approdi giurisprudenziali ed i contrasti che li caratterizzano, è stata rilevata dagli operatori di settore la necessità, *de iure condendo*, di una normativa che preveda precise sanzioni applicabili ove il modello legale, declinato con le nuove modalità telematiche, risulti viziato a seguito delle violazioni degli standard tecnici e delle procedure telematiche di notificazione. Ciò consentirebbe ai contribuenti e agli enti impositori di avere un preciso codice di riferimento volto a prevenire irregolarità e a garantire la certezza del diritto nell'applicazione della pretesa tributaria in tutte le sue fasi di attuazione (accertamento, riscossione e contenzioso) con le modalità nuove che la tecnologia impone.

---

*processuali*”, ed è stato convertito con modificazioni dalla L. 5 giugno 2020, n. 40. All'art. 29 si prevede che, nell'ambito del contenzioso tributario, «*gli enti impositori, gli agenti di riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446/97, nonché le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituiti in giudizio con modalità analogiche, sono tenuti a notificare e depositare ogni atto processuale successivo alla costituzione in giudizio esclusivamente con le modalità telematiche previste del decreto ministeriale n. 163 del 23 dicembre 2013 e successivi decreti attuativi*».

## TAVOLA SINOTTICA

### Elenco delle fonti giurisprudenziali

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
6.1	Il difetto di sottoscrizione della copia analogica dell'atto di accertamento digitale: a) l'inesistenza dell'atto notificato	CTR Liguria, sentenza 20 gennaio 2020, n. 56 CTR Piemonte, sentenza 4 luglio 2019, n. 842 CTR Campania, sentenza 7 maggio 2019, n. 3848 CTP Chieti, sentenza 25 settembre 2018, n. 340 CTP Genova, sentenza 6 settembre 2018, n. 915 CTP Genova, sentenza 9 marzo 2018, n. 276 CTP Vicenza, sentenza 25 gennaio 2018, n. 74 CTP Treviso, sentenza 15 gennaio 2018, n. 55 CTP Torino, sentenza 27 dicembre 2017, n. 1567 CTP Pescara, sentenza 19 ottobre 2017, n. 926 CTR Marche, sentenza 26 agosto 2016, n. 534
	b) La tesi della validità dell'atto di notifica	CTR Molise, sentenza 8 gennaio 2020, n. 33 CTR Calabria, sentenza 19 dicembre 2019, n. 4729 CTP Napoli, sentenza 16 novembre 2017, n. 15972
6.2	Cartella di pagamento in formato .pdf priva di firma digitale <i>CAdES</i> : a) L'inesistenza dell'atto e della relativa notifica	CTP Macerata, sentenza 22 gennaio 2020, n. 25 CTP Lucca, sentenza 14 giugno 2018, n. 289 CTR Lombardia, sentenza 4 giugno 2018, n. 2527 CTP Siracusa, sentenza 13 febbraio 2018, n. 881 CTP Palermo, sentenza 19 gennaio 2018, n. 1853 CTR Campania, sentenza 9 novembre 2017, n. 9464 CTP Pisa, sentenza 1 dicembre 2017, n. 531 CTP Salerno, sentenza 25 settembre 2017, n. 4123 CTP Vicenza, sentenza 19 settembre 2017, n. 615 CTP Reggio Emilia, sentenza 31 luglio 2017, n. 204 CTP Milano, sentenza 24 febbraio 2017, n. 1638 CTP Savona, sentenza 10 febbraio 2017, n. 100 CTP Milano, sentenza 3 febbraio 2017, n. 1023 CTP Napoli, sentenza 21 settembre 2016, n. 15193 CTP Lecce, sentenza 12 maggio 2016, n. 1817 CTP Napoli, sentenza 25 febbraio 2016, n. 611
	b) La tesi della validità della notifica	CTP Roma, sentenza 7 ottobre 2020, n. 7456 CTP Salerno, sentenza 30 giugno 2020, n. 866 CTR Toscana, sentenza 30 giugno 2020, n. 456 CTR Friuli Venezia Giulia, sentenza 15 giugno 2020, n. 54 CTR Toscana, sentenza 7 maggio 2020, n. 333 CTR Lazio, sentenza 14 aprile 2020, n. 1297 CTR Abruzzo, sentenza 13 febbraio 2020, n. 103 CTR Piemonte, sentenza 19 settembre 2019, n. 957 CTR Lombardia, sentenza 17 aprile 2019, n. 1847 CTP Lecce, sentenza 11 dicembre 2018, n. 3449 CTP Napoli, sentenza 3 dicembre 2018, n. 15743 CTP Lecce, sentenza 18 ottobre 2018, n. 3051 CTP Lecce, sentenza 1 ottobre 2018, n. 2899 CTP Brescia, sentenza 15 giugno 2018, n. 368 CTR Lazio, sentenza 24 maggio 2018, n. 3484 CTP Milano, sentenza 20 marzo 2018, n. 1962 CTR Lombardia, sentenza 30 gennaio 2018, n. 419 CTR Lombardia, sentenza 25 gennaio 2018, n. 294 CTP Brescia, sentenza 23 gennaio 2018, n. 33 CTR Veneto, sentenza 12 giugno 2017, n. 670 CTR Veneto, sentenza 5 luglio 2016, n. 870

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
	c) La posizione della Corte di Cassazione	Cassazione, ordinanza 5 ottobre 2020, n. 21328 Cassazione, ordinanza 28 luglio 2020, 16087 Cassazione, sentenza 14 aprile 2020, n. 7800 Cassazione, ordinanza 27 novembre 2019, n. 30948 Cassazione, sentenza 5 marzo 2019, n. 6417 Cassazione, sentenza 26 febbraio 2019, n. 5556 Cassazione, sentenza 30 ottobre 2018, n. 27561 Cassazione, SS.UU., sentenza 27 aprile 2018 n. 10266 Cassazione, sentenza 27 aprile 2018, n. 10258 Cassazione, sentenza 18 aprile 2016, n. 7665 Cassazione, sentenza 5 dicembre 2014, n. 25773
6.3	La notifica telematica della cartella da parte dell'Ente della riscossione a indirizzo pec non presente in pubblici registri: a) la notifica inefficace e nullità insanabile degli atti	CTP Roma, sentenza 24 novembre 2020, n. 9274 CTP Roma, sentenza 8 febbraio 2020, n. 2799 CTP Roma, sentenza 17 gennaio 2020, n. 601 CTP Perugia, sentenza 26 agosto 2019, n. 379
	b) La sanabilità della notifica effettuata da un indirizzo pec diverso da quello indicato nel registro IPA	CTP Napoli, sentenza 15 ottobre 2020, n. 8370 CTP Napoli, sentenza 29 settembre 2020, n. 6739 CTP Foggia, sentenza 27 luglio 2020, n. 447
	c) La posizione della Corte di Cassazione	Cassazione, sentenza 10 febbraio 2020, n. 3093 Cassazione, ordinanza 27 giugno 2019, n. 17346
6.4	Il valore probatorio delle ricevute di avvenuta notifica: a) la non utilizzabilità della mera copia	CTP Messina, sentenza 13 luglio 2017, n. 4632
	b) Il valore probatorio della copia delle ricevute	CTR Lombardia, sentenza 17 aprile 2019, n. 1847
	c) La posizione della Corte di Cassazione	Cassazione, sentenza 10 febbraio 2020, n. 3093 Cassazione, ordinanza 27 giugno 2019, n. 17346
6.5	L'inefficacia della notifica tramite pec ad un indirizzo non più collegato alla professione	CTR Piemonte, sentenza 5 febbraio 2020, n. 177
6.6	La firma digitale degli atti processuali – Mancata sottoscrizione digitale del ricorso a) l'inammissibilità del ricorso	CTR Calabria, sentenza 6 ottobre 2020, n. 2300 CTP Avellino, sentenza 26 febbraio 2020, n. 365 CTR Lombardia, sentenza 25 settembre 2019, n. 3609 CTP Rieti, sentenza 21 dicembre 2018, n. 262
	b) La tesi della sanabilità del ricorso cartaceo notificato via pec e privo di sottoscrizione	CTR Lombardia, sentenza 10 ottobre 2019, n. 3881
	c) La posizione della Corte di Cassazione	Cassazione, sentenza 27 marzo 2019, n. 8560 Cassazione, ordinanza 28 settembre 2018, n. 23620 Cassazione, SS.UU., sentenza 27 aprile 2018, n. 10266

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
6.7	Notifica telematica dell'atto di appello a fronte di un giudizio di primo grado instaurato tradizionalmente - controdeduzioni telematiche e ricorso analogico: a) la piena ammissibilità	CTR Lazio, sentenza 23 aprile 2019, n. 2559 CTR Lazio, sentenza 17 aprile 2019, n. 2427 CTR Lombardia, sentenza 21 febbraio 2019, n. 780 CTR Lazio, sentenza 12 febbraio 2019, 678 CTP Novara, sentenza 13 novembre 2018, n. 191 CTR Toscana, sentenza 29 giugno 2018, 1251 CTR Emilia-Romagna, sentenza 18 giugno 2018, n. 1908 CTR Campania, sentenza 8 maggio 2018, n. 4332 CTP Firenze, sentenza 16 gennaio 2018, n. 239
	b) L'inammissibilità della scelta telematica	CTP Latina, sentenza 15 marzo 2019, n. 268 CTR Emilia-Romagna, sentenza 4 marzo 2019, n. 495 CTR Lazio, sentenza 22 gennaio 2019, n. 176 CTR Abruzzo, sentenza 7 giugno 2018, n. 618 CTR Lazio, sentenza 9 maggio 2018, n. 3014 CTR Toscana, sentenza 26 aprile 2018, n. 833 CTP Latina, sentenza 15 marzo 2018, n. 268 CTP Rieti, sentenza 7 marzo 2018, n. 9 CTP Reggio Emilia, sentenza 12 ottobre 2017, n. 245 CTR Toscana, sentenza 21 maggio 2017, n. 1377
	c) La posizione della Corte di Cassazione	Cassazione, ordinanza 11 ottobre 2019, n. 25713
6.8	La prova dell'avvenuta notifica telematica	CTR Napoli, sentenza 27 ottobre 2020, n. 5034 CTP Napoli, sentenza 26 maggio 2020, n. 3606 CTR Toscana, sentenza 7 maggio 2020, n. 333 CTP Napoli, sentenza 13 febbraio 2020, n. 1941 CTP Napoli, sentenza 7 novembre 2019, n. 11657
6.9	La notifica telematica delle sentenze tributarie prima dell'avvio del Ptt: a) la tesi dell'inammissibilità	CTR Lazio, sentenza 15 luglio 2019, n. 4271
	b) L'ammissibilità della notifica pec	CTR Marche, sentenza 28 agosto 2016, n. 534
	c) La posizione della Corte di Cassazione	Cassazione, sentenza 21 febbraio 2020, n. 4624 Cassazione, ordinanza 17 aprile 2018, n. 9430 Cassazione, sentenza 12 settembre 2016, n. 17941