



GLI SPECIALI

EUTEKNE!INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Il processo tributario telematico

*Analisi degli aspetti operativi del processo
tributario telematico, obbligatorio per i ricorsi
di primo e secondo grado notificati dall'1.7.2019*

A CURA DI ALFIO CISSELLO, CATERINA MONTELEONE E CHIARA RUFFINO

- **Processo tributario telematico**

- **Ricorso e appello**

- **Contributo unificato**

EUTEKNE

Editore: EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO
telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04
e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.
Codice Fiscale, Partita IVA: e
Registro Imprese di Torino 05546030015

EDIZIONE FUORI COMMERCIO
RISERVATA AGLI ISCRITTI
ALL'ODCEC DI TORINO

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 7 giugno 2019

INDICE

PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Caterina MONTELEONE e Chiara RUFFINO

1	PREMESSA	9
1.1	<i>Ricorsi notificati sino al 30.6.2019</i>	9
1.2	<i>Appelli/depositi telematici a fronte di ricorsi cartacei</i>	10
2	CARATTERISTICHE ESSENZIALI DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO	10
2.1	<i>Strumenti necessari per il processo telematico tributario</i>	10
2.1.1	<i>Software per PDF/A-1a o PDF/A-1b</i>	11
2.1.2	<i>Indirizzo di posta elettronica certificata</i>	12
2.2	<i>Assistenza tecnica e procura alle liti</i>	12
2.3	<i>Formati ammessi per notifica e deposito</i>	13
3	NOTIFICA DEGLI ATTI	14
3.1	<i>Formato degli atti</i>	14
3.2	<i>Perfezionamento della notifica</i>	15
4	PORTALE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA.....	15
4.1	<i>Registrazione</i>	15
4.2	<i>Autenticazione</i>	18
5	DEPOSITO DEL RICORSO (O DELLE CONTRODEDUZIONI) IN COMMISSIONE TRIBUTARIA	21
5.1	<i>Controlli svolti dal portale</i>	29
5.1.1	<i>Anomalie c.d. "bloccanti"</i>	30
5.1.2	<i>Anomalie c.d. "non bloccanti"</i>	30
5.2	<i>Iscrizione a ruolo</i>	30
5.3	<i>Trasmissione dei fascicoli</i>	31
6	DEPOSITO DELL'APPELLO, DELLE CONTRODEDUZIONI E DELL'APPELLO INCIDENTALE.....	31
7	DEPOSITO DEGLI ATTI SUCCESSIVI ALLA COSTITUZIONE (MEMORIE, DOCUMENTI).....	32
8	FORMAZIONE DEL FASCICOLO INFORMATICO	34
9	COMUNICAZIONE DELLE UDIENZE E DEI DISPOSITIVI DEI PROVVEDIMENTI GIURISDIZIONALI	34
10	UDIENZA A DISTANZA	35
11	POTERE DI CERTIFICAZIONE DELLA CONFORMITÀ	35
11.1	<i>Nuovi profili di responsabilità per il professionista</i>	35
11.2	<i>Attestazione di conformità ex art. 22 del DLgs. 546/92</i>	35

PROCESSO TELEMATICO - NOTIFICA DELLA SENTENZA E FASE ESECUTIVA

Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	37
2	FASE DECISORIA NEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO.....	37
2.1	<i>Ritiro di copia della sentenza</i>	38
2.2	<i>Conformità delle copie analogiche</i>	38
2.3	<i>Diritti di copia</i>	38
3	NOTIFICA PER IL DECORSO DEL TERMINE BREVE PER L'IMPUGNAZIONE.....	39
3.1	<i>Notifica della sentenza</i>	39
3.2	<i>Deposito</i>	39
4	NOTIFICA DELLA SENTENZA PER RESTITUZIONE SOMME.....	41

5	GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA	41
6	SOSPENSIONE DELL'ESECUZIONE A SEGUITO DI RICORSO IN CASSAZIONE	43
	6.1 <i>Notifica del ricorso per la sospensione</i>	44
	6.2 <i>Deposito del ricorso per la sospensione</i>	44
7	GIUDIZIO DI RINVIO A SEGUITO DI SENTENZA DELLA CASSAZIONE.....	46
	7.1 <i>Notifica del ricorso per riassunzione</i>	46
	7.2 <i>Deposito del ricorso per riassunzione</i>	47
8	RIPRESA DEL PROCESSO SOSPESO O INTERROTTO	49
9	RICHIESTA DI VISIBILITÀ TEMPORANEA DEL FASCICOLO.....	52

STESURA DEL RICORSO

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	55
2	RECLAMO E RICORSO.....	55
3	CONTENUTO DEL RICORSO	56
	3.1 <i>Indicazione del giudice adito</i>	56
	3.2 <i>Indicazioni relative al contribuente</i>	56
	3.2.1 <i>Mancata indicazione della residenza o della sede legale</i>	56
	3.2.2 <i>Persone giuridiche</i>	57
	3.3 <i>Indicazioni relative al difensore tecnico</i>	57
	3.4 <i>Indicazioni relative alla parte resistente</i>	57
	3.5 <i>Indicazioni relative all'atto impugnato</i>	57
	3.6 <i>Oggetto della domanda e motivi di ricorso</i>	58
	3.6.1 <i>Delineazione dei motivi</i>	58
	3.6.2 <i>Sanzioni</i>	58
4	STRUTTURAZIONE DEL RICORSO.....	58
5	INDICAZIONI DA INSERIRE NEL RICORSO (TABELLA RIEPILOGATIVA).....	59
6	SOTTOSCRIZIONE DEL RICORSO	60
	6.1 <i>Sottoscrizione del ricorso e autenticazione della firma da parte del difensore</i>	60
	6.2 <i>Effetti della mancata sottoscrizione del ricorso</i>	61

NOTIFICA DEL RICORSO

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	63
2	NOTIFICA A MEZZO PEC	63
3	CONSEGNA DIRETTA	64
4	SPEDIZIONE A MEZZO POSTA.....	65
	4.1 <i>Spedizione del ricorso in busta chiusa</i>	66
	4.2 <i>Spedizione del ricorso tramite raccomandata semplice</i>	67
	4.3 <i>Spedizione del ricorso tramite posta ordinaria</i>	67
	4.4 <i>Spedizione a mezzo di corriere privato</i>	67
5	NOTIFICA A MEZZO DI UFFICIALE GIUDIZIARIO	67
6	PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO	67

TERMINI DEL RICORSO

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	69
2	DECORRENZA DEL TERMINE	70
3	RIMESMISSIONE IN TERMINI	71

4	ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE	72
4.1	<i>Cumulabilità con la sospensione feriale dei termini</i>	73
4.2	<i>Mancato raggiungimento dell'accordo</i>	73
4.3	<i>Rinuncia all'adesione</i>	74
4.4	<i>Rapporti plurisoggettivi</i>	74
5	SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI.....	75
6	ISTANZA DI AUTOTUTELA/SOSPENSIONE	75
7	IRREGOLARE FUNZIONAMENTO DEGLI UFFICI	75
8	VIZIO DI NOTIFICA DELL'ATTO.....	75

DEPOSITO DEL RICORSO

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	77
2	MODALITÀ.....	78
2.1	<i>Consegna materiale dei documenti</i>	79
2.2	<i>Spedizione a mezzo posta</i>	79
3	TERMINI.....	79
3.1	<i>Momento iniziale (dies a quo)</i>	80
3.2	<i>Momento finale (dies ad quem)</i>	80
4	DOCUMENTI DA DEPOSITARE	81
4.1	<i>Ricorso</i>	82
4.2	<i>Ricevuta di spedizione</i>	82
4.3	<i>Ricevuta di deposito</i>	82
4.4	<i>Atto impugnato</i>	82
4.5	<i>Avviso di ricevimento relativo alla notifica del ricorso</i>	83
4.6	<i>Processo verbale di constatazione</i>	83
4.7	<i>Nota di iscrizione a ruolo</i>	83
4.8	<i>Documentazione relativa al contributo unificato</i>	83
5	ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ.....	84

PROCURA DEL RICORSO

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	85
2	POTERI DEL DIFENSORE ATTRIBUITI CON LA PROCURA.....	86
2.1	<i>Atti di disposizione del diritto</i>	86
2.2	<i>Nomina di sostituti processuali</i>	86
3	FORMULAZIONE ED ESTENSIONE DELLA PROCURA CONFERITA IN PRIMO GRADO.....	87
4	CONFERIMENTO DELL'INCARICO	88
5	SOTTOSCRIZIONE DELLA PROCURA.....	88
5.1	<i>Procura non sottoscritta dal conferente</i>	89
5.2	<i>Assenza dell'autenticazione sulla copia dell'atto</i>	89
6	RINUNCIA O REVOCA DELLA PROCURA	89
7	PROCURA CONFERITA A PIÙ DIFENSORI.....	89

STESURA E NOTIFICA DELL'APPELLO

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	91
2	LEGITTIMAZIONE ALL'APPELLO.....	91

3	CAUSE DI INAMMISSIBILITÀ E CONTENUTO DELL'ATTO	92
3.1	<i>Sottoscrizione dell'atto di appello</i>	93
3.2	<i>Destinatari della notifica dell'appello</i>	94
3.3	<i>Presentazione di un secondo appello per sanare l'inammissibilità</i>	94
4	MOTIVI DI APPELLO	95
4.1	<i>Appello proposto dall'Amministrazione finanziaria</i>	96
4.2	<i>Appello fondato solo su questioni "di rito"</i>	96
4.3	<i>Divieto di domande nuove</i>	96
5	NOTIFICA DEL RICORSO	97
5.1	<i>Luogo di notifica dell'appello</i>	98
5.2	<i>Appello proposto dal contribuente</i>	99
5.3	<i>Appello proposto dalla parte pubblica</i>	99
6	COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLANTE	99
6.1	<i>Attestazione di conformità</i>	100
6.2	<i>Nota di iscrizione a ruolo</i>	101
6.3	<i>Trasmissione del fascicolo del processo</i>	101
7	COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLATO	101

TERMINI PER L'APPELLO

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	103
2	TERMINE "BREVE"	104
2.1	<i>Modalità di notifica della sentenza</i>	104
2.2	<i>Luogo della notificazione</i>	105
2.3	<i>Prova della notifica</i>	105
2.4	<i>Atti equipollenti alla notifica della sentenza</i>	106
2.4.1	<i>Notifica di un secondo appello per correggere vizi del primo</i>	106
2.4.2	<i>Effetto "bilaterale" della notifica</i>	106
2.5	<i>Decesso della parte o del difensore</i>	106
3	TERMINE "LUNGO"	107
3.1	<i>Irrelevanza della comunicazione del dispositivo</i>	107
3.2	<i>Decesso del contribuente e del difensore</i>	107
3.3	<i>Concorso del termine "breve" e del termine "lungo"</i>	108
4	MANCATA CONOSCENZA DELLA SENTENZA	108

APPELLO INCIDENTALE E RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI ASSORBITE

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	111
2	APPELLO INCIDENTALE	111
2.1	<i>Questioni pregiudiziali "di rito" non accolte in primo grado e onere di devoluzione</i>	111
2.1.1	<i>Eccezioni di merito</i>	112
2.1.2	<i>Eccezioni di rito</i>	112
2.2	<i>Modalità e termini per la proposizione dell'appello incidentale</i>	112
2.2.1	<i>Proposizione dell'appello incidentale</i>	113
2.2.2	<i>Termini per l'appello incidentale</i>	113
2.3	<i>Appello incidentale tardivo</i>	113
2.3.1	<i>Soggetti legittimati all'appello incidentale tardivo</i>	114
2.3.2	<i>Appello incidentale tardivo e inammissibilità dell'appello principale</i>	114

CONTRIBUTO UNIFICATO
Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE

1	PREMESSA	115
2	AVVISI DI ACCERTAMENTO E CARTELLE DI PAGAMENTO	115
2.1	<i>Accertamenti su diversi tributi</i>	116
2.2	<i>Più atti impugnati con unico ricorso</i>	116
2.3	<i>Accertamenti impugnati solo per le sanzioni</i>	116
2.4	<i>Accertamenti di minor perdita</i>	116
3	ATTI IRROGATIVI DI SANZIONI	117
4	RIMBORSI CHIESTI DAL CONTRIBUENTE	117
5	FERMI DI AUTO E IPOTECHE	118
6	ATTI DI VALORE INDETERMINABILE	118
7	INTIMAZIONE AD ADEMPIERE	118
8	DINIEGHI E REVOCHE DI AGEVOLAZIONI	119
9	CONSOLIDATO FISCALE	119
10	OBBLIGAZIONI SOLIDALI	119
11	SOCIETÀ DI PERSONE ED ENTI AD ESSE EQUIPARATI	119

CONTRIBUTO UNIFICATO (APPELLO)**Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE**

1	PREMESSA	121
2	APPELLO INCIDENTALE	121
3	APPELLO INCIDENTALE SU QUESTIONI PREGIUDIZIALI	122
4	APPELLO INCIDENTALE SULLE SOLE SPESE	122
5	APPELLO SULLE SOLE SANZIONI	123
6	RADDOPPIO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO	123

CONTRIBUTO UNIFICATO (ADEMPIMENTI)**Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE**

1	PREMESSA	125
2	VERSAMENTO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO	125
2.1	<i>Versamento presso le tabaccherie convenzionate</i>	126
2.2	<i>Versamento mediante modello F23</i>	126
2.3	<i>Versamento mediante conto corrente postale</i>	126
3	OMESSO/INSUFFICIENTE PAGAMENTO	127
3.1	<i>Invito al pagamento delle somme</i>	127
3.2	<i>Sanzioni amministrative</i>	128
4	MAGGIORAZIONE DELLA METÀ DEL CONTRIBUTO UNIFICATO	128
5	DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA	129
6	LITI SULLA DEBENZA DEL CONTRIBUTO UNIFICATO	130
7	RIMBORSO DEL CONTRIBUTO	130

DIRITTI DI COPIA**Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE**

1	PREMESSA	131
2	CERTIFICAZIONE DI CONFORMITÀ	132
3	VERSAMENTO	132

ALLEGATO 1 - DM 23.12.2013 N. 163.....	133
ALLEGATO 2 - DM 4.8.2015.....	141
ALLEGATO 3 - RICORSO.....	149
ALLEGATO 4 - ATTO DI APPELLO.....	151
ALLEGATO 5 - RICHIESTA DI SOSPENSIONE.....	153
ALLEGATO 6 - PROCURA AL DIFENSORE.....	155

PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

L'art. 16 co. 5 del DL 119/2018 ha reso obbligatorio l'utilizzo del processo telematico per il contenzioso tributario, in relazione ai ricorsi notificati dall'1.7.2019, con la conseguenza che il mancato utilizzo del medesimo, nei casi previsti dalla norma, rende inammissibile l'atto. Le regole del processo tributario telematico non operano in Cassazione, dove il processo continua ad essere cartaceo.

Caterina MONTELEONE e Chiara RUFFINO¹

1 PREMESSA

L'art. 16 co. 5 del DL 119/2018, a decorrere dall'1.7.2019, ha introdotto l'obbligo di utilizzare il canale informatico anche per il processo tributario (come già avviene per il processo civile e amministrativo).

Pertanto, per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con atto notificato a decorrere dall'1.7.2019, le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'art. 7 co. 2 del DLgs. 546/92 hanno l'obbligo di notificare e depositare gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche secondo quanto è stabilito nel DM 23.12.2013 n. 163, e nei successivi decreti di attuazione². Ne consegue che la notifica degli atti introduttivi del giudizio in primo e in secondo grado deve avvenire utilizzando la posta elettronica certificata (PEC) e, successivamente, previa registrazione al Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT), la costituzione in giudizio dovrà essere effettuata con deposito in via telematica. A seguito del deposito in via telematica, la parte riceverà una PEC con la comunicazione del numero di iscrizione a ruolo. Dovranno essere depositati telematicamente anche gli atti per i quali non è previsto l'obbligo della notifica (ad es., le controdeduzioni, le memorie, ecc.).

Il processo telematico diventerà obbligatorio per il professionista-difensore mentre, nel caso in cui il contribuente decida, nei casi previsti dalla legge, di difendersi da solo³, l'utilizzo del processo telematico sarà facoltativo.

1.1 RICORSI NOTIFICATI SINO AL 30.6.2019

Per gli atti introduttivi del processo (sia di primo che di secondo grado) notificati fino al 30.6.2019, le parti possono scegliere di utilizzare il canale informatico, oppure di continuare ad applicare la vecchia normativa.

Nel sistema pregresso, l'utilizzo facoltativo in primo grado del canale telematico, determina l'obbligatorietà dell'utilizzo del medesimo canale anche in secondo grado, salvo la sostituzione del difensore⁴.

¹ c.monteleone@eutekne.it.

² Per esigenze di prudenza, anche le riassunzioni in rinvio ex art. 63 del DLgs.546/92 notificate dall'1.7.2019 devono avvenire in forma telematica, onde scongiurare rischi di inammissibilità. Lo stesso si deve affermare per i ricorsi in ottemperanza ex art. 70 del DLgs. 546/92.

³ Per effetto dell'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92 "per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

⁴ Secondo quanto previsto con l'art. 2 co. 3 del DM 23.12.2013 n. 163 "la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore".

1.2 APPELLI/DEPOSITI TELEMATICI A FRONTE DI RICORSI CARTACEI

L'art. 16 co. 2 del DL 119/2018 stabilisce, mediante norma di interpretazione autentica, che, per il pregresso, la disciplina del processo tributario telematico deve essere interpretata nel senso che le parti possano utilizzare in ogni grado di giudizio le modalità telematiche, indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte, nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità cartacee.

Viene così superato l'orientamento di taluna giurisprudenza, secondo cui sarebbe inammissibile l'appello telematico erariale a fronte di un ricorso introduttivo cartaceo del contribuente (C.T. Reg. Firenze 31.5.2017 n. 1377/5/17⁵).

2 CARATTERISTICHE ESSENZIALI DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

La disciplina del processo tributario telematico è contenuta nei seguenti testi normativi:

- DLgs. 31.12.92 n. 546 che disciplina il processo tributario;
- art. 39 co. 8 del DL 6.7.2011 n. 98, il quale ha introdotto l'utilizzo della posta elettronica certificata per le comunicazioni fatte dalla segreteria della Commissione tributaria (tipicamente, dispositivi e comunicazioni di udienza);
- DM 23.12.2013 n. 163 che disciplina l'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario (c.d. "processo tributario telematico") ed è il regolamento emanato in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39 co. 8 del DL 98/2011;
- DM 4.8.2015 che disciplina le specifiche tecniche del "processo tributario telematico" - entrata in vigore e individuazione delle Commissioni tributarie⁶ ed è stato emanato in attuazione dell'art. 39 co. 8 del DL 98/2011;
- DLgs. 7.3.2005 n. 82 che rappresenta il codice dell'amministrazione digitale (CAD);
- DPR 11.2.2005 n. 68 che contiene le disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata;
- DPCM 13.11.2014 che disciplina le regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione dei documenti informatici;
- DM 28.11.2017 che ha modificato le specifiche previste dall'art. 10 del DM 4.8.2015 in relazione alla dimensione massima di ogni singolo documento informatico depositato;
- art. 16 del DL 23.10.2018 n. 119 che ha reso obbligatorio il "processo tributario telematico", fornito l'interpretazione autentica dell'art. 16-*bis* co. 3 del DLgs. 546/92 (cfr. il § 1.2), introdotto l'art. 25-*bis* del DLgs. 546/92 recante disposizioni in merito al potere di certificazione di conformità e introdotto la facoltà per le parti di chiedere la partecipazione all'udienza pubblica utilizzando un collegamento audiovisivo;
- DM. 10.3.2017 che ha previsto la possibilità di pagamento del contributo unificato tramite il nodo dei pagamenti - SPC (pago PA) per le regioni Toscana e Lazio.

Chiarimenti sono poi stati forniti con la circ. Min. Economia e Finanze 11.5.2016 n. 2/DF.

2.1 STRUMENTI NECESSARI PER IL PROCESSO TELEMATICO TRIBUTARIO

Per utilizzare il processo tributario telematico non è richiesto un *software* specifico, ma è necessario che la parte si accrediti presso il portale della Giustizia Tributaria utilizzando un qualunque dispositivo fisso o mobile dotato di una connessione Internet. L'accredito permette l'interazione telematica tra le Commissioni tributarie e gli attori del processo quali i contribuenti e i difensori, gli uffici impositori, i giudici tributari e le segreterie delle Commissioni tributarie.

⁵ Del pari, è superato l'orientamento secondo cui è inammissibile la costituzione in giudizio telematica, se il ricorso è stato notificato in modo cartaceo (C.T. Prov. Reggio Emilia 12.10.2017 n. 245/17 e C.T. Prov. Roma 1.6.2018 n. 11456/7/18).

⁶ Il DM 4.8.2015 disciplina le modalità operative connesse ai seguenti adempimenti procedurali:

- a) la registrazione e l'accesso al SIGIT (Sistema Informativo della Giustizia Tributaria);
- b) le notificazioni;
- c) le comunicazioni;
- d) la costituzione in giudizio;
- e) la formazione, la consultazione e il rilascio del fascicolo informatico;
- f) il deposito di atti e documenti informatici successivi alla costituzione in giudizio;
- g) il pagamento del contributo unificato per le spese di giustizia.

È inoltre necessario:

- un redattore atti (suite office/open office, ecc.);
- un *software* che crei *file* in formato PDF/A-1a o in formato PDF/A-1b⁷;
- una casella di posta elettronica certificata⁸;
- la firma digitale⁹.

2.1.1 Software per PDF/A-1a o PDF/A-1b

Gli atti processuali che devono essere notificati e trasmessi telematicamente (ricorso, appello, controdeduzioni, memorie, allegati ecc.) devono avere il formato PDF/A-1a o PDF/A-1b.

Il formato PDF/A è un "formato standard internazionale creato appositamente per l'archiviazione nel lungo periodo di documenti informatici basato sul formato PDF".

Il DM 4.8.2015 impone l'utilizzo indifferentemente del formato PDF/A-1a o PDF/A-1b.

La differenza tra il PDF/A-1a e il PDF/A-1b consiste nel fatto che il documento in formato PDF/A-1a fornisce la garanzia sia a chi lo riceve sia a chi lo conserva che tale documento sarà visualizzato e riprodotto sempre alla stessa maniera anche a distanza di tempo e con programmi e dispositivi differenti e si presenta come un normale *file* con estensione .pdf.

Nel secondo, invece, viene garantita la corrispondenza dell'aspetto visivo, quindi un *file* con estensione PDF/A-1b appare uguale a prescindere dal sistema che lo apre.

Secondo quanto previsto dal DM 4.8.2015 devono obbligatoriamente avere il formato PDF/A-1a o PDF/A-1b:

- gli atti nativi digitali da dimettere nel sistema SIGIT (ex art. 10);
- gli atti originariamente cartacei convertiti in formato digitale dalla segreteria della Commissione tributaria che li dimette nel PTT (ex art. 11);
- infine anche i documenti allegati agli atti (ex art. 10). Per questi ultimi è altresì ammesso il formato TIFF con una risoluzione superiore a 300 DPI, in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalità Fax).

Sul sito del SIGIT è disponibile una guida con le istruzioni per ottenere un *file* PDF/A all'indirizzo <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/it/web/guest/conversione-file-e-firma-digitale-dei-documenti> scegliendo il link "Guida conversione file". Tale formato può essere ottenuto utilizzando, ad esempio, il programma Microsoft Office, nel modo seguente:

- *file* "Salva con nome" selezionando il formato PDF;
- cliccare "Opzioni";
- spuntare l'opzione PDF "Conforme a PDF/A".

In alcuni casi, *file* PDF/A correttamente creati con le modalità sopraindicate, all'atto del caricamento sul SIGIT, hanno evidenziato anomalie, sebbene "non bloccanti" (vedasi il § 5.1.2). È quindi opportuno verificare l'idoneità

⁷ Secondo quanto disposto dall'art. 1 del DM 4.8.2015 rubricato "Definizioni" "Ai fini del presente decreto, oltre alle definizioni contenute nell'art. 1 del regolamento, si intende: (...)

h. "PDF/A": formato standard internazionale creato appositamente per l'archiviazione nel lungo periodo di documenti informatici basato sul formato PDF;

i. "PDF/A-1a": livello di conformità del PDF/A che indica la completa aderenza ai requisiti ISO 19005-1, compresi quelli relativi alle proprietà strutturali e semantiche di documenti;

j. "PDF/A-1b": livello di conformità del PDF/A alla minima aderenza ai requisiti ISO 19005-1 per garantire che la riproduzione affidabile dell'aspetto visivo del documento sia conservabile nel lungo periodo, affinché mantenga lo stesso aspetto anche quando verrà visualizzato o stampato in futuro".

⁸ Sistema che consente di inviare e-mail con valore legale equiparato ad una raccomandata con ricevuta di ritorno, secondo quanto stabilito dal DPR 11.2.2005 n. 68. Rispetto alla posta elettronica ordinaria, il servizio PEC presenta delle caratteristiche aggiuntive che forniscono agli utenti la certezza a valore legale dell'invio e della consegna (o mancata consegna) delle e-mail al destinatario.

⁹ Art. 1 co. 1 lett. f) del DM 23.12.2013, secondo cui si intende per "«firma digitale»: un particolare tipo di firma elettronica avanzata, basata su un certificato qualificato e su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informativi, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. s), del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82".

dell'atto al caricamento su SIGIT prima di effettuarne la notifica a mezzo PEC per assicurare la conformità del *file* notificato a quello successivamente depositato.

Nell'area riservata del SIGIT è disponibile un servizio di verifica e conversione dei *file* TIF/TIFF e PDF/A. La nuova funzionalità, pensata per agevolare l'utenza in fase di preparazione degli atti, permette di verificare il formato, la dimensione ed il nome del documento, nonché di trasformarlo in formato PDF/A.

In particolare, una volta effettuato l'accesso all'area riservata del PTT si dovrà accedere alla sezione "Servizi e utilità", selezionare l'opzione "Verifica e conversione file PDF/A" ed effettuare l'*upload* del *file* che si intende controllare, prima di apporvi la firma digitale.

Il sistema verificherà che il *file* sia in formato PDF, PDF/A oppure TIF/TIFF compatibile con il caricamento in SIGIT, che il nome non superi i 100 caratteri e che la sua dimensione non superi i 10MB.

Ove, all'esito della verifica, il *file* sia risultato non conforme, viene fornita all'utente la possibilità di convertire il proprio documento in un formato idoneo alla conservazione (PDF/A) e di salvare il *file* corretto sul proprio dispositivo.

2.1.2 Indirizzo di posta elettronica certificata

L'art. 16-*bis* co. 3 prima parte del DLgs. 546/92 dispone che "le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione". Il DM 163/2013 all'art. 7 fornisce le regole per l'individuazione e la verifica della correttezza dell'indirizzo PEC da utilizzare, precisando che:

- per i professionisti iscritti ad albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato l'indirizzo di PEC è quello indicato nel REGINDE e pubblicato nell'INI-PEC;
- per gli enti impositori l'indirizzo PEC è quello pubblicato nell'IPA;
- per i soggetti di cui all'art. 12 del DLgs. 546/92 l'indirizzo è quello rilasciato da un gestore di PEC ai sensi del DPR 68/2005;
- per le società e le imprese individuali l'indirizzo PEC è quello censito nel Registro delle imprese e pubblicato nell'INI-PEC.

L'indirizzo PEC che la parte indica nel primo atto difensivo e riporta nella nota di iscrizione a ruolo deve coincidere con quello risultante negli appositi registri. In caso contrario, le comunicazioni di cancelleria verranno eseguite mediante il deposito presso la segreteria della Commissione tributaria.

Firma digitale

Esistono diversi programmi che permettono di apporre la firma digitale. Occorre dotarsi di uno dei programmi disponibili e seguire la procedura indicata per apporre la firma.

Nel processo tributario telematico devono essere firmati digitalmente tutti i *file*, sia che si tratti di atti sia che si tratti di allegati.

Oggi per il processo telematico la firma digitale deve essere apposta con modalità Cades. A breve dovrebbe essere possibile apporre la firma digitale con modalità Pades, quindi la medesima utilizzabile nel processo telematico civile. Si tratta di modalità che hanno caratteristiche diverse, ma l'equiparazione delle firme aiuterebbe ad evitare possibili confusioni per i professionisti che utilizzano anche il processo telematico civile o amministrativo.

2.2 ASSISTENZA TECNICA E PROCURA ALLE LITI

Secondo quanto previsto dall'art. 12 co. 1 del DLgs. 546/92, "le parti diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato". La parte deve in tal caso conferire una procura speciale¹⁰.

Nel processo telematico la procura alle liti, se conferita con procura speciale autenticata, può essere firmata digitalmente. Al riguardo si possono avere tre casi:

- la parte è sprovvista di firma digitale. In questo caso la procura alle liti viene rilasciata su un atto separato rispetto all'atto principale con firma autografa, regolarmente autenticata dal difensore. Tale atto deve essere oggetto di scansione da parte del difensore, firmato digitalmente e allegato al ricorso/appello;

¹⁰ L'art. 12 co. 7 del DLgs. 546/92 dispone che "ai difensori di cui ai commi da 1 a 6 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale".

- la parte è in possesso di firma digitale. In questo caso ha la facoltà di firmare digitalmente la procura predisposta dal difensore. Il testo della procura dovrà essere contenuto in un documento avente formato "nativo digitale", trasformato in ".PDF". Il *file* deve essere firmato digitalmente dalla parte che conferisce la procura¹¹ e dovrà essere "controfirmato" (e non firmato) dall'avvocato che autentica. A tal fine, il difensore dovrà utilizzare la funzione "Controfirma" presente nei *software* più comuni, seguendo le istruzioni del *software*;
- la parte (ricorrente o appellante) si difende personalmente¹², in questo caso potrà avvalersi del deposito telematico degli atti a condizione che sia in possesso di firma digitale e di un indirizzo PEC e non si pone il problema della procura alle liti.

Per maggiore praticità, è preferibile disporre la procura su un atto separato rispetto al ricorso, non apponendola a margine dello stesso. Ciò in quanto ai fini della notifica e per la costituzione in giudizio sarà più facile creare il documento nativo digitale firmato digitalmente da depositare.

2.3 FORMATI AMMESSI PER NOTIFICA¹³ E DEPOSITO¹⁴

L'art. 10 del DM 4.8.2015 disciplina le caratteristiche che devono avere gli atti processuali e i documenti che devono essere notificati e successivamente depositati telematicamente. Sono previsti requisiti diversi per gli atti processuali e per gli allegati.

Gli atti introduttivi ed ogni altro atto processuale in forma di documento informatico devono avere i seguenti requisiti:

- essere in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b¹⁵; al fine di ottenere il formato corretto sarà necessario dopo aver redatto l'atto trasformarlo in formato .pdf utilizzando l'opzione salva con nome, formato .pdf selezionando tra le "Opzioni" di salvataggio, quella inerente al PDF/A;
- essere privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
- essere redatti attraverso appositi strumenti *software* senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti; non è pertanto ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico;
- essere firmati digitalmente, quindi il *file* avrà la seguente denominazione "Nome file scelto dal redattore".pdf.p7m.

Per i documenti informatici che devono essere depositati come allegati è possibile la scansione in formato immagine di documenti analogici ed è richiesto il rispetto dei seguenti requisiti:

- essere in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, oppure TIFF con risoluzione superiore a 300 DPI in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalità fax);
- essere privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
- essere firmati digitalmente.

La dimensione massima consentita, ex art. 10 co. 3 del DM 4.8.2015, di ogni documento informatico è di 10 MB (quindi se un documento ha un formato superiore dovrà essere suddiviso per poter essere depositato). Ogni invio telematico può trasmettere un numero massimo di 50 *file*. Ogni singolo invio telematico dovrà rispettare la dimensione massima consentita pari a 50MB. Prima della trasmissione di atti e documenti il sistema segnala l'eventuale superamento della dimensione consentita.

¹¹ In questo caso la firma può anche essere apposta a distanza, in quanto la firma digitale garantisce l'autenticità di chi sottoscrive.

¹² Secondo quanto previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92 nel processo tributario la parte deve avvalersi di un difensore nelle controversie che abbiano un valore superiore a 3.000,00 euro. Per valore della lite si intende il valore del tributo al netto di interessi e sanzioni.

¹³ "Tutti gli atti e i documenti informatici notificati tramite PEC devono rispettare i requisiti indicati nell'art. 10. Le notificazioni eseguite a mezzo dell'Ufficiale Giudiziario sono inoltrate all'UNEP tramite PEC, nel formato stabilito dal Decreto ministeriale n. 44 del 21 febbraio 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 18 aprile 2011. Le comunicazioni telematiche sono effettuate tramite PEC con le modalità tecnico-operative stabilite nel Decreto direttoriale del 26 aprile 2012 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 102 del 3 maggio 2012, nonché secondo quanto previsto dal sistema pubblico di connettività tra le pubbliche amministrazioni" (art. 6 del DM 4.8.2015).

¹⁴ "Gli atti e i documenti da trasmettere devono avere i requisiti indicati nell'art. 10 e sono acquisiti singolarmente utilizzando esclusivamente la classificazione resa disponibile dal sistema" (art. 8 co. 2 del DM 4.8.2015).

¹⁵ La necessità di salvare gli atti processuali in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b è richiesta per garantire un formato standardizzato a livello internazionale che permette di mantenere i contenuti dell'atto anche nel tempo.

Tutti i documenti informatici depositati telematicamente devono essere correttamente classificati secondo la tipologia resa disponibile dal sistema, avendo cura di tenere distinti l'atto principale dagli allegati.

3 NOTIFICA DEGLI ATTI

La disciplina delle notifiche a mezzo PEC per il processo tributario è contenuta nell'art. 16-*bis* del DLgs. 546/92, nel DM 163/2013 e nel DM 4.8.2015.

A far data dall'1.7.2019 per gli atti processuali che devono essere notificati la parte dovrà obbligatoriamente utilizzare la notifica a mezzo PEC.

A tal fine è necessario essere muniti di indirizzo PEC, conoscere l'indirizzo PEC della controparte¹⁶ ed avere un dispositivo per la firma digitale.

3.1 FORMATO DEGLI ATTI

L'art. 6 co. 1 del DM 4.8.2015 prevede che *"tutti gli atti e i documenti informatici notificati tramite PEC devono rispettare i requisiti indicati nell'art. 10"*.

Pertanto, gli atti dovranno essere:

- in formato PDF/A-1a, PDF/A-1b¹⁷;
- senza macro o elementi attivi;
- in formato atti nativi digitali (non è possibile utilizzare scansioni);
- firmati digitalmente e denominati (successivamente all'apposizione della firma digitale il *file* risulterà denominato "nomefile.pdf.p7m")¹⁸.

I documenti dovranno essere:

- in formato PDF/A-1a, PDF/A-1b oppure TIFF (formato fax);
- senza macro o elementi attivi;
- in formato atti nativi digitali o scansioni;
- firmati digitalmente (quindi avranno l'estensione "pdf.p7m")¹⁹.

Nel processo telematico tributario l'elezione del domicilio digitale della parte per le comunicazioni e le notifiche processuali avviene mediante indicazione dell'indirizzo PEC nel primo atto difensivo²⁰ (tale indirizzo deve coincidere con quello presente nei pubblici registri) ed eventuali variazioni devono essere comunicate tempestivamente.

¹⁶ Per gli indirizzi di posta elettronica degli enti impositori, degli agenti per la riscossione, dei professionisti e delle imprese si deve far riferimento agli elenchi pubblici esistenti rispettivamente nell'IPA (www.indicepa.gov.it) e all'INI-PEC (www.inipec.gov.it).

¹⁷ In giurisprudenza si rilevano sentenze che ritengono legittime notifiche di atti che non rispettano tali requisiti. Cfr. C.T. Reg. Veneto 12.4.2018 n. 432/8/18 secondo cui *"in tema di notifiche a mezzo posta elettronica certificata anche l'atto trasmesso in estensione .doc, quando produce il risultato della conoscenza dell'atto, è pienamente legittimo. La CTR veneta, alla luce della pronuncia a Sezioni unite della Corte di Cassazione n. 7665 del 18/04/2016, ha così ritenuto ammissibile l'appello essendosi lo «scopo» della notificazione senz'altro realizzato. Nel caso di specie, infatti, la controparte non ha dimostrato il pregiudizio derivante dal presunto difetto di notificazione e dalla difformità dell'atto notificato rispetto alle norme sul PTT e comunque ha esercitato il diritto alla difesa, controdeducendo puntualmente all'appello dell'Amministrazione"*.

¹⁸ Al riguardo si consideri che la Cass. SS.UU. 27.4.2018 n. 10266 ha affermato che secondo il diritto dell'UE le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CADES e di tipo PAdES, sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni <*.p7m> e <*.pdf>, e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci.

¹⁹ In merito alla sottoscrizione digitale dei documenti notificati a mezzo PEC, in giurisprudenza prevale l'orientamento secondo cui la mancata sottoscrizione non ha effetti invalidanti, tuttavia si riscontrano anche sentenze di tenore opposto. Tra le tante, cfr. C.T. Prov. Caltanissetta 19.6.2018 n. 685/1/18 secondo cui il *file* PDF con il quale è riprodotta la cartella contenuta nella mail certificata non garantisce l'autenticità dell'allegato. In senso contrario cfr. C.T. Il° Bolzano 25.10.2018 n. 93/1/18 e C.T. Reg. Milano 6.11.2018 n. 4754/19/18.

²⁰ Cfr. C.T. Reg. Campania 8.5.2018 n. 4332/23/18, secondo cui l'indicazione dell'indirizzo PEC nel ricorso introduttivo costituisce elezione di domicilio digitale ai fini delle comunicazioni e notificazioni telematiche. I giudici hanno rigettato la tesi secondo cui occorrerebbe una elezione di domicilio digitale per abilitare la controparte ad avvalersi della facoltà di utilizzare la notifica telematica.

3.2 PERFEZIONAMENTO DELLA NOTIFICA

Le notifiche a mezzo PEC devono necessariamente rispettare i requisiti di forma previsti dall'art. 10 del DM 4.8.2015 e l'individuazione dell'indirizzo PEC negli elenchi richiamati nell'art. 7 del DM 163/2013 (cfr. anche il § 2.1).

In particolare, non è richiesto ai fini della validità della notifica un particolare contenuto del testo di accompagnamento. Occorre invece selezionare la "Ricevuta completa". In tal modo il sistema genera due ricevute:

- una ricevuta di accettazione, che attesta la presa in carico del messaggio rilasciata, quindi, dal gestore PEC del mittente;
- una ricevuta di consegna che attesta la consegna del messaggio, rilasciata dal gestore della PEC del destinatario. La ricevuta di consegna, se sarà stata correttamente selezionata l'opzione "Consegna completa" riporterà tutti gli allegati contenuti nella PEC.

Secondo quanto previsto dall'art. 5 co. 2 del DM 163/2013, le comunicazioni e le notificazioni telematiche inviate a mezzo PEC si perfezionano nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario. Pertanto, anche per le notifiche eseguite a mezzo PEC ai fini del computo dei termini processuali, la notifica effettuata a mezzo PEC si perfeziona:

- per il mittente: alla data in cui è stata inviata al proprio gestore, attestata dalla relativa ricevuta di accettazione²¹;
- per il destinatario: alla data in cui la comunicazione o la notifica è resa disponibile nella propria casella PEC.

Nel caso in cui la notifica a mezzo PEC delle comunicazioni non andasse a buon fine per cause imputabili al destinatario²² (ad esempio perché la casella di posta elettronica contiene un numero di messaggi maggiore rispetto a quelli possibili) secondo quanto previsto dall'art. 16-bis co. 2 del DLgs. 546/92 "le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria. Nei casi di cui al periodo precedente le notificazioni sono eseguite ai sensi dell'articolo 16". Pertanto, ricorrendo tale circostanza, la parte potrà notificare utilizzando le modalità tradizionali (consegna diretta, notifica a mezzo A/R o con ufficiali giudiziari).

4 PORTALE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Per gli atti introduttivi dei giudizi, di primo o di secondo grado e, per prudenza, anche di rinvio, notificati a far data dall'1.7.2019, tutti gli adempimenti processuali dovranno essere eseguiti telematicamente tramite accesso al portale della Giustizia Telematica (d'ora in poi SIGIT) disponibile all'indirizzo www.giustiziatributaria.gov.it, il quale è composto da una "Area pubblica" nella quale vengono fornite informazioni generali sui servizi disponibili, sulle modalità per la registrazione al servizio, oltre che un manuale operativo con le istruzioni per l'utilizzo del processo telematico tributario.

Inoltre, è disponibile un'"Area riservata" alla quale si accede previa registrazione, che dovrà essere utilizzata per effettuare i vari adempimenti processuali che per atti introduttivi notificati fino al 30.6.2019 sono posti in essere, in modo cartaceo, presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

4.1 REGISTRAZIONE

Per accedere all'"Area riservata" e poter procedere con il deposito telematico²³ di atti processuali e documenti, l'utente, sia esso il contribuente (se sta in giudizio senza un difensore) o il professionista che lo difende, deve re-

²¹ Per quanto riguarda le limitazioni orarie, la Corte Cost. 9.4.2019 n. 75 ha riconosciuto l'illegittimità costituzionale dell'art. 16-septies del DL 179/2012 nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21:00 ed entro le ore 24:00 si perfeziona per il notificante alle ore 7:00 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della ricevuta. La previsione dell'art. 16-septies è ritenuta applicabile al processo tributario in quanto ha carattere generale ed è compatibile con l'art. 16-bis del DLgs. 546/92 e con il DM 163/2013. Pertanto, anche nel processo tributario, la notifica a mezzo PEC per il notificante si considera eseguita nel giorno di scadenza ove la ricevuta di accettazione sia stata generata entro le ore 23:59.

²² Ma ciò vale anche nel caso in cui la parte non abbia indicato l'indirizzo di posta elettronica certificata e lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi.

²³ Con le medesime credenziali è altresì possibile consultare il fascicolo processuale informatico mediante il servizio del c.d. "Teleconfezioso".

gistrarsi al processo tributario telematico (d'ora in poi anche PTT) al fine di ottenere le credenziali di accesso (*user ID* e *password*), seguendo un'apposita procedura che ne consenta l'identificazione certa.

Per poter avviare e completare la procedura di registrazione occorre:

- essere in possesso della firma digitale valida;
- essere titolari di una casella di posta elettronica certificata.

Per acquisire le credenziali di accesso al portale il percorso da seguire sarà:

Processo Tributario Telematico - Registrazione al PTT - Registrati al servizio (o in alternativa Registrati al servizio tramite SPID).

Esistono due procedure diverse di registrazione al servizio, una delle quali riservata ai soggetti che intendano utilizzare il servizio SPID²⁴.

The screenshot shows the website interface for the registration process. At the top, there is a navigation bar with links for 'HOME | DEU', 'RSS | MAPPA | ASSISTENZA | AREA RISERVATA', and a search bar. Below this, there are four main menu items: 'LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA', 'GUIDA AL PROCESSO TRIBUTARIO', 'COMMISSIONI TRIBUTARIE', and 'SERVIZI E MODULISTICA'. The breadcrumb trail indicates the current location: 'Ti trovi in: Home - Servizi e Modulistica - Processo Tributario Telematico (PTT) - SIGIT - Registrazione al PTT'. The main content area is titled 'REGISTRAZIONE AL PTT' and includes a sub-section 'Registrazione al PTT per cittadini e professionisti'. The text explains that citizens and professionals need a certified email and digital signature to access the PTT. It also mentions that for managing credentials, users can use the 'servizi self service' on the CNS website. Two buttons are present: 'Registrati al servizio' and 'Registrati al servizio tramite SPID'. A sidebar on the right lists 'ARGOMENTI CORRELATI' such as 'Area di assistenza', 'Carta dei servizi delle Commissioni Tributarie', and 'Normativa'.

Dopo aver digitato il *link* "Registrati al servizio" o "Registrati con SPID" occorre inserire i dati richiesti seguendo la procedura guidata.

Ove si seleziono "Registrati al servizio" si apre la schermata che dovrà essere compilata:

²⁴ SPID è l'acronimo che indica il Sistema Pubblico di Identità Digitale, il quale permette di accedere a tutti i servizi online della Pubblica Amministrazione con un'unica Identità Digitale (*username* e *password*) utilizzabile da computer, *tablet* e *smartphone*. Per poter richiedere SPID occorre seguire la procedura indicata selezionando il *link* "Richiedi SPID". Quindi sarà necessario selezionare "Scegli uno degli 8 Identity provider e registrati sul loro sito". Ai fini della registrazione sarà necessario:

- inserire i dati anagrafici;
- creare le proprie credenziali SPID;
- effettuare il riconoscimento.

REGISTRAZIONE UTENTE AL PTT

Dati Anagrafici | Documenti | Domande | Privacy | Validazione

Inserendo i dati richiesti, verranno visualizzati i primi quattro caratteri della password. La seconda parte, sempre di quattro caratteri indispensabile per completare il codice ed accedere ai servizi telematici, verrà recapitata tramite PEC.

Si ricorda che oltre ai dati richiesti sulla pagina è necessario allegare il modulo di richiesta di registrazione, la scansione del documento d'identità e del documento di iscrizione all'ordine in formato PDF firmato con firma digitale.

La password di otto caratteri nasce scaduta. Per accedere al S.I.Gi.T. è quindi necessario effettuare un aggiornamento della password tramite apposito link "Cambio password". La nuova password, scelta dall'utente, sarà poi utilizzata per l'accesso ai servizi.

I campi contrassegnati con * sono obbligatori.

Tipo utente*:

Codice fiscale*:

Cognome*:

Nome*:

Indirizzo*:

C.A.P.*: Provincia*:

Città*:

Stato*:

Numero di telefono*: Numero di cellulare*:

Indirizzo PEC*:

Conferma Indirizzo Pec*:

[Successivo](#) [Ripulisce](#)

Dopo aver compilato la prima schermata, per salvare e passare alla schermata successiva sarà sufficiente cliccare su "Successivo". Tale procedura dovrà essere seguita per tutte le finestre nell'ordine in cui sono proposte dal sistema ("Dati anagrafici", "Documenti", "Domande", "Privacy", "Validazione").

Dopo aver inserito i dati richiesti il sistema rende disponibile il modulo di registrazione.

Per completare la registrazione, è necessario allegare:

- il modulo di registrazione firmato digitalmente, previa trasformazione in PDF/A-1a o PDF/A-1b;
- la scansione del documento d'identità in formato PDF firmato con firma digitale;
- la scansione dell'eventuale documento di iscrizione all'ordine professionale di appartenenza (es. il Tesserino di riconoscimento rilasciato dall'Ordine degli Avvocati di appartenenza) in formato PDF firmato con firma digitale.

Al termine dell'operazione vengono visualizzati i primi 4 caratteri della *password*.

La seconda parte della *password*, sempre di quattro caratteri, necessaria per completare il codice ed accedere ai servizi telematici, si riceve all'indirizzo PEC indicato al momento della registrazione.

La prima *password* di otto caratteri che viene rilasciata dal sistema informatico non è immediatamente utilizzabile in quanto già scaduta. Pertanto, per ottenere la *password* valida per accedere al servizio, è necessario effettuare un aggiornamento tramite il servizio di *self-service* nella pagina di registrazione al PTT - opzione "Cambio password".

La nuova *password*, scelta dall'utente, consentirà l'accesso alle funzionalità dell'area riservata personale.

I servizi del PTT sono operativi per l'intera giornata.

Registrazione degli enti impositori

Per gli enti impositori non è necessaria la registrazione al PTT in quanto le credenziali valide per il "Telecontenzioso" consentono l'accesso a tale sistema. Ove gli enti impositori abbiano necessità di abilitare altro personale all'uso del PTT dovranno procedere con specifica richiesta al MEF - Dipartimento delle finanze - Direzione Sistema informativo della fiscalità.

Gli enti locali e territoriali provvedono ad abilitare i propri dipendenti rivolgendosi all'Amministratore Locale del portale del federalismo fiscale www.portalefederalismofiscale.gov.it.

Tali utenti dopo la registrazione secondo le modalità riportate, potranno accedere alle funzionalità del PTT (deposito atti e consultazione del fascicolo), effettuando il *login* e inserendo le seguenti credenziali:

- dati identificativi utente;
- *user ID* codice fiscale del soggetto abilitato (per gli enti impositori) *nickname* (per cittadini e professionisti);
- *password* codice alfanumerico scelto dall'utente a seguito del cambio della *password* rilasciata dal sistema.

4.2 AUTENTICAZIONE

Per accedere all'applicazione Deposito telematico occorre identificarsi selezionando la funzione "Accedi al PTT" presente al seguente indirizzo www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/avvioptt.

PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Per accedere al PTT devi essere in possesso delle credenziali.

Se non sei utente del PTT [registrati](#)

Per utilizzare l'accesso tramite la Carta Nazionale dei Servizi che hai registrato [clicca qui](#)

NUMERO VERDE
Numero Verde
800 051 052

Contattare il numero verde
Dalle 8:00 alle 18:00 dal lunedì al venerdì
Dalle 8:00 alle 14:00 il sabato

Identificazione con SPID

Entra con SPID

Identificazione Con Credenziali

UserID:

Password:

Entra

Per effettuare il cambio password:

- [Professionisti e Cittadini](#)
- [Enti Impositori](#)

Dopo l'autenticazione a seguito dell'inserimento di *user ID* e *password* verrà visualizzata la *home page* dalla quale si potrà accedere a tutte le funzionalità suddivise in tre aree:

- **"Deposito Telematico"** accedendo alla quale è possibile:
 - compilare la Nota di Iscrizione a Ruolo e procedere ai vari depositi;
 - completare la compilazione di Note di iscrizione non ancora trasmesse;
 - richiedere l'accesso temporaneo. Utilizzando tale funzione è possibile chiedere la visibilità di un fascicolo relativo ad un contenzioso nel quale non si sia costituiti.
- **"Interrogazione atti depositati"** la quale permette la ricerca e la consultazione di tutte le operazioni di deposito effettuate. Inoltre, è possibile accedere al Telecontenzioso che permette di ricercare e consultare il fascicolo informatico.
- **"Servizi e utilità"** dalla quale è possibile:
 - utilizzare la funzione "PagoPA" per pagare il contributo unificato (oggi possibile solo per le Regioni Lazio e Toscana) e per consultare pagamenti effettuati con tale canale;
 - avere accesso alla funzione "Verifica e conversione file PDF/A" utile per verificare la correttezza del formato dei *file* che devono essere depositati.

Inoltre, da questa schermata è possibile accedere ai seguenti servizi:

- "Compilazione guidata della NIR cartacea";
- "Completamento ed interrogazione NIR cartacea";
- "Calcolo CUT";
- "Prenotazione appuntamento in CT".

Ti trovi in: [Home](#)

Processo Tributario Telematico

Avvisi

- [Ci sono 0 NIR validate e non trasmesse](#)
- [Ci sono 19 NIR incomplete](#)

Assistenza

 **Assistenza Online**

NUMERO VERDE

800 051 052

Contattare il numero verde
Dalle 8:00 alle 18:00 dal lunedì al venerdì
Dalle 8:00 alle 14:00 il sabato



Deposito Telematico

Le funzionalità consentono di compilare e completare le schede web della NIR per depositare il ricorso, l'appello e i documenti/atti successivi. Inoltre, è possibile inviare alla Commissione competente la richiesta di visualizzazione temporanea degli atti contenuti nel fascicolo processuale, da parte di coloro che non si sono ancora costituiti in giudizio.

[Invio NIR - Ricorso - Altri Atti →](#)
[Completamento NIR - Ricorso - Altri atti →](#)
[Richiesta accesso temporaneo →](#)



Interrogazione Atti Depositati

Questo servizio consente la ricerca e consultazione della NIR depositata.

[Ricerca NIR Depositata →](#)

Il fascicolo processuale informatico è consultabile tramite il servizio del telecontenzioso. Inoltre è disponibile una funzionalità di ricerca e consultazione pubblica dei dati della controversia.

[Accedi al Telecontenzioso ↗](#)



Servizi e Utilità

Sono disponibili servizi PagoPA per effettuare/consultare il pagamento del Contributo Unificato Tributario (CUT) e servizi di verifica/conversione per il formato, la dimensione e il nome dei file/atti da inviare in Commissione.

[PagoPA effettua pagamenti →](#)
[PagoPA consulta pagamenti →](#)
[Verifica e conversione file PDF/A →](#)

Ulteriori servizi:

[Compilazione guidata NIR cartacea →](#)
[Completamento ed interrogazione NIR cartacea →](#)
[Calcolo CUT ↗](#)
[Prenotazione appuntamento in CT ↗](#)

La sezione dedicata al “Deposito telematico” permette di selezionare l’opzione “Invio NIR - Ricorso - Altri atti”, accedendo in tal modo all’area deposito in Commissione tributaria provinciale di primo grado e all’area deposito in Commissione tributaria regionale di secondo grado²⁵.

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

}

SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Utente:
 Ruolo:
[Info e Assistenza](#)

[Esci](#)

Home
Deposito Telematico
Interrogazione Atti Depositati
Servizi e Utilità

Ti trovi in: [Home](#) / Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado

Commissione tributaria provinciale di*:

Tipologia di deposito*:

[OK](#)

Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado

Commissione tributaria regionale di*:

Tipologia di deposito*:

[OK](#)

È inoltre possibile selezionare l’opzione “Completamento NIR - Ricorso - Altri atti” che permette di terminare la compilazione di una Nota di iscrizione a ruolo (in qualsiasi fase si sia giunti nello stato di compilazione).

²⁵ Per il dettaglio della procedura di deposito si rinvia al § 5 per i ricorsi e i documenti depositati in primo grado e al § 6 per gli appelli.

DIREZIONE DELLA
GIUSTIZIA TRIBUTARIA



SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Utente:
Ruolo:

[Info e Assistenza](#)

[Esci](#)

Home
Deposito Telematico
Interrogazione Atti Depositati
Servizi e Utilità

Ti trovi in: [Home](#) / Completamento NIR - Ricorso - Altri atti

Completamento NIR - Ricorso - Altri atti

Ricerca per data Data acquisizione:

Dal: Al:

Ricerca per estremi Nome Cognome / Denominazione Ufficio:

Tipologia atto:

Stato deposito:

[Avanti](#) [Pulisci](#)

Da ultimo si può selezionare l'opzione di "Richiesta accesso temporaneo" per chiedere la visibilità di un fascicolo in relazione al quale non si sia ancora costituiti.

Ti trovi in: [Home](#) / Richiesta accesso temporaneo

Richiesta accesso temporaneo

Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado

Commissione tributaria provinciale di*:

Tipologia di deposito*:

[OK](#)

Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado

Commissione tributaria regionale di*:

Tipologia di deposito*:

[OK](#)

Nell'area dedicata alla "Interrogazione atti depositati" è possibile selezionare l'opzione "Ricerca NIR depositata" per ricercare depositi perfezionati

Inoltre, è possibile ricercare e consultare il fascicolo utilizzando il servizio “Telecontenzioso”.

5 DEPOSITO DEL RICORSO (O DELLE CONTRODEDUZIONI) IN COMMISSIONE TRIBUTARIA

Dopo aver inserito le credenziali per l'autenticazione (cfr. il § 4.2) e selezionato l'opzione “Invio NIR - Ricorso - Altri atti” il sistema visualizza la schermata nella quale è possibile scegliere la Commissione tributaria provinciale (finestra a sinistra) nel caso si debba depositare il ricorso o regionale (finestra di destra) da utilizzare in caso di deposito di atto di appello.

Naturalmente, rimane fermo il termine decadenziale di 30 giorni dalla notifica del ricorso per la costituzione in giudizio, 30 giorni che, nelle liti soggette a reclamo, decorrono dallo spirare dei 90 giorni dalla notifica del ricorso *ex artt. 17-bis e 23 del DLgs. 546/92*. Occorre, nel momento della costituzione in giudizio, depositare necessariamente la copia dell'atto impugnato e la prova della notifica del ricorso.

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA { SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Utente:
Ruolo: Esci

[Info e Assistenza](#)

Home Deposito Telematico Interrogazione Atti Depositati Servizi e Utilità

Ti trovi in: [Home](#) / Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

■ Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado

Commissione tributaria provinciale di*: SELEZIONA

Tipologia di deposito*: SELEZIONA OK

Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado

Commissione tributaria regionale di*: SELEZIONA

Tipologia di deposito*: SELEZIONA OK

Di seguito si riporta la procedura che va seguita per la costituzione in giudizio di un ricorso in primo grado. Dopo aver inserito la C.T. Prov. competente e la tipologia di deposito (es. ricorsi ed altri procedimenti giurisdizionali) si apre la seconda parte della schermata che permette di selezionare la "Tipologia di procedimento".

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA { SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Utente:
Ruolo: Esci

[Info e Assistenza](#)

Home Deposito Telematico Interrogazione Atti Depositati Servizi e Utilità

Ti trovi in: [Home](#) / Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

■ Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado

Commissione tributaria provinciale di*: TORINO

Tipologia di deposito*: RICORSI ED ALTRI PROCEDIMENTI GIURISDIZIONALI

Tipologia procedimento*: SELEZIONA

SELEZIONA
ATTO DI OPPOSIZIONE DI TERZO
ATTO INTERVENTO VOLONTARIO
ISTANZA PER MISURE CONSERVATIVE
ISTANZA SOSPENSIONE PRONUNCIA ART. 62 BIS
ISTANZA SOSPENSIONE SENTENZA ART. 373 C.P.C.
RECLAMO
RICORSO

Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado

Commissione tributaria regionale di*: SELEZIONA

Tipologia di deposito*: SELEZIONA OK

Dati generali

Ipotesizzando di selezionare come "Tipologia procedimento" "Ricorso" si seleziona "Ok" e si aprirà la schermata "Dati generali" che va compilata inserendo tutti i dati richiesti:

- richiesta Trattazione Pubblica Udienza;
- la parte si avvale di un difensore abilitato;
- numero parti ricorrenti;
- numero parti resistenti;

- numero atti impugnati;
- numero degli eventuali rappresentanti dei ricorrenti²⁶;
- numero dei difensori dei ricorrenti;
- numero delle notifiche ricorso;
- numero degli allegati (nel quale occorre includere la procura, copia dell'atto impugnato, prova della notifica più tutti i documenti).

Al termine dell'inserimento dati in ogni schermata occorre dare il comando di conferma attraverso il tasto "Salva", in tal modo il sistema propone la schermata successiva.

Dati Generali

* = campo obbligatorio

Commissione Tributaria Provinciale/ di primo grado: AGRIGENTO

Richiesta Iscrizione al Registro Generale dei Ricorsi per: RICORSO

Parte Ricorrente: CONTRIBUENTE

Richiesta Trattazione Pubblica Udiienza

La parte si avvale di un difensore abilitato

Recapito telefonico :

Elementi da acquisire/Elementi già acquisiti:

Parti ricorrenti n° *: / 0 Rappresentanti dei ricorrenti n° : / 0

Parti resistenti n° *: / 0 Difensori dei ricorrenti n° : / 0

Atti impugnati n° *: / 0 Notifiche ricorso n° :

Allegati n° : / 0

Ricorrenti

Si seleziona la tipologia del ricorrente e in dipendenza della selezione si aprirà la seconda parte della schermata che permetterà di indicare i dati della tipologia selezionata.

Ti trovi in: [Home](#) - [Nuova Compilazione NIR](#) - Ricorrenti

Compilazione NIR [T-109934/2019] - Ricorsi - Ricorrenti

Dati Generali | Ricorrenti | Rappresentanti | Difensori | Domicilio Eletto | Parti Resistenti | Atti Impugnati | Documenti | Calcolo CU | Validazione

Ricorrenti (1 di 1)

Tipologia ricorrente *: ▼

Dati Residenza/Se:

Indirizzo*:

Provincia*: Comune*: CAP:

Stato*:

Indirizzo di posta elettronica: Indirizzo PEC

Salva Pulisci

²⁶ Se non viene inserito nessun numero il sistema permette di non compilare la schermata successiva relativa ai "Rappresentanti"; in caso contrario tale schermata andrà necessariamente compilata per poter passare a quella successiva.

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA  SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO Avvocato | ESCI

Ti trovi in: [Home](#) - [Nuova Compilazione NIR](#) - Ricorrenti

Compilazione NIR [T-109934/2019] - Ricorsi - Ricorrenti

[Dati Generali](#) [Ricorrenti](#) [Rappresentanti](#) [Difensori](#) [Domicilio Eletto](#) [Parti Resistenti](#) [Atti Impugnati](#) [Documenti](#) [Calcolo CU](#) [Validazione](#)

■ Ricorrenti (1 di 1)

Tipologia ricorrente*:

Dettagli:

Natura Giuridica*:

Codice Fiscale / P.IVA*:

Cognome/Denominazione*:

Ulteriori Informazioni:

Dati Residenza/Sede legale:

Indirizzo*:

Provincia*: Comune*: CAP:

Stato*:

Indirizzo di posta elettronica: Indirizzo PEC

Rappresentanti del ricorrente

Questa sezione deve essere compilata solo nel caso in cui nella pagina "Dati generali" si è compilata la casella "Rappresentanti dei ricorrenti".

In tal caso, si devono inserire i dati relativi al rappresentante della parte ricorrente in giudizio. Ove non sia necessario compilarla, in quanto nella pagina "Dati generali" non è stata valorizzata la casella denominata "Rappresentanti dei ricorrenti", il sistema permette di procedere con la compilazione delle schermate successive.

Compilazione NIR [T-109764/2019] - Ricorsi - Rappresentanti

[Dati Generali](#) [Ricorrenti](#) [Rappresentanti](#) [Difensori](#) [Domicilio Eletto](#) [Parti Resistenti](#) [Atti Impugnati](#) [Documenti](#) [Calcolo CU](#) [Validazione](#)

■ Rappresentanti

Dati Rappresentante

Tipo Rappresentante*:

Codice Fiscale:

Cognome/Denominazione*:

Nome*:

Ulteriori Informazioni:

Data nomina*: 

Residenza/Sede legale

Indirizzo*:

Provincia*: Comune*: CAP:

Stato*:

Indirizzo di posta elettronica: Indirizzo PEC

Rappresentante di

Selezione rappresentanti:

Difensori

I dati del difensore vengono acquisiti automaticamente dal sistema. Quindi nella pagina relativa ai "Difensori" sarà necessario specificare:

- la data di nomina del difensore;

- i dati del/i ricorrente/i difeso/i: selezionare il/i nominativo/i che il sistema propone e dare il comando "Seleziona" affinché il dato venga acquisito dal sistema.

Compilazione NIR [T-109934/2019] - Ricorsi - Difensori

Dati Generali Ricorrenti Rappresentanti **Difensori** Domicilio Eletto Parti Resistenti Atti Impugnati Documenti Calcolo CU Validazione

■ Difensori

Difensori (1 di 1)

Dati Difensore abilitato

Codice Fiscale *: 0000000

Cognome/Denominazione *: ROSSI

Nome *: MARIO

Ulteriori Informazioni:

Data nomina *: 12

Residenza/Sede legale

Indirizzo *: VIA ROMA

Provincia *: TO Comune *: TORINO CAP: 10121

Stato*: ITALIA

Indirizzo Pec *: mariorossi@pec.ordineavvocati.it

Dati abilitazione assistenza tecnica

Ordine Professionale/Elenco di appartenenza: AVVOCATI Tessera N°: 0000

Dati Ricorrenti difesi

Selezionare i nominativi dei ricorrenti difesi: SELEZIONA Seleziona

Salva Pulisci

In questa pagina viene riportato l'indirizzo PEC indicato nell'atto introduttivo che equivale al domicilio digitale eletto che verrà utilizzato per le comunicazioni processuali e le notifiche; è possibile indicare più indirizzi PEC relativi a ciascuno dei difensori nominati dal ricorrente/appellante. Il domicilio digitale eletto è l'unico valido per le notificazioni e le comunicazioni processuali.

Elezione del domicilio

Il campo "Domicilio eletto" permette di scegliere il domicilio del ricorrente. Se nella schermata generale dei dati si è selezionato "la parte si avvale di un difensore abilitato", il sistema propone in automatico il domicilio del difensore.

Compilazione NIR [T-109764/2019] - Ricorsi - Domicilio Eletto

Dati Generali Ricorrenti Rappresentanti **Difensori** **Domicilio Eletto** Parti Resistenti Atti Impugnati Documenti Calcolo CU Validazione

■ Elenco dei domicili eletti

Ricorrente	Domicilio Eletto
<input type="text"/>	Difensore <input type="text"/>

Salva

Parti resistenti

In questa sezione si dovrà indicare la tipologia di parte resistente.

Compilazione NIR [T-109934/2019] - Ricorsi - Parti Resistenti

Dati Generali Ricorrenti Rappresentanti Difensori Domicilio Eletto **Parti Resistenti** Atti Impugnati Documenti Calcolo CU Validazione

■ Parti Resistenti (1 di 1)

Tipologia parte resistente*: PARTE RESISTENTE

Tipologia soggetto resistente*: SELEZIONARE

selezionare

Ente Impositore

Persona Fisica/Altro Soggetto

Società di riscossione

Salva Pulisci

Dopo aver compilato il quadro "Parti resistenti" si apre la seconda parte della videata, nella quale dovranno essere compilati il quadro "Dettagli" contenente i dati "Tipo ente" e il quadro "Residenza/sede legale", ed inserita la data di notifica del ricorso al resistente.

Compilazione NIR [T-109934/2019] - Ricorsi - Parti Resistenti

Dati Generali Ricorrenti Rappresentanti Difensori Domicilio Eletto **Parti Resistenti** Atti Impugnati Documenti Calcolo CU Validazione

■ Parti Resistenti (1 di 1)

Tipologia parte resistente*: PARTE RESISTENTE

Tipologia soggetto resistente*: ENTE IMPOSITORE

Dettagli:

Tipo ente*: SELEZIONA Provincia*: AG

Denominazione Ufficio*: SELEZIONA

Residenza/Sede legale:

Indirizzo:

Provincia: Comune: CAP:

Indirizzo PEC:

Data notifica ricorso al resistente: 

Salva Pulisci

Atti impugnati

Nella schermata "Atti impugnati", che per comodità viene riportata suddivisa in due parti, occorre compilare i quadri in relazione ai quali il sistema non riporta in automatico i dati (es. denominazione ufficio è già compilato). In particolare si dovrà indicare:

- tipologia di ufficio;
- tipologia di atto;
- numero atto;
- data notifica atto;
- importo complessivo dell'atto e valore controverso. Tale dato verrà utilizzato per calcolare il contributo unificato dovuto selezionando il tasto "Calcola CU".

Compilazione NIR [T-109764/2019] - Ricorsi - Atti impugnati

Dati Generali Ricorrenti Rappresentanti Difensori Domicilio Eletto Parti Resistenti **Atti Impugnati** Documenti Calcolo CU Validazione

Atti impugnati (1 di 1)

Denominazione Ufficio*: NUOVO UFFICIO Presenza istanza di sospensione atto impositivo

Tipologia ufficio*: Ente Impositore Società di riscossione

Tipologia Atto*: SELEZIONA Presentato Reclamo-Mediazione (art 17-bis del D.Lgs. 546/92)

Numero Atto:

Data Notifica atto*:  Atto di valore indeterminabile

Importo complessivo dell'atto*: 0 , 00 **Valore Controverso :**

0 , 00 Tributo Sanzione

Contributo unificato*: 0 , 00

Nella seconda parte della schermata occorre inserire i dati richiesti e affinché i dati inseriti vengano recepiti si deve dare il comando "Aggiungi materia", "Inserisci imposta" e "Aggiungi soggetto" selezionando il tasto a destra.

Imposte

Materia:

Materia procedimentale*: SELEZIONA

Imposta:

Tipo Imposta*: ALTRI TRIBUTI ERARIALI

Imposta: SELEZIONA

Importo maggior imponibile: 0 , 00 Anno di Imposta: 2019 2018 2017 2016 2015

Importo sanzioni: 0 , 00

Importo interessi: 0 , 00

Parti collegate all'atto

Soggetto:

SELEZIONA

Documenti

In questa schermata occorre inserire il ricorso (preventivamente salvato in formato PDF/A e firmato quindi con estensione “.p7m”) selezionando prima “Sfogliare” successivamente “Carica documento principale”, quindi aggiungi file.

Compilazione NIR [T-109764/2019] - Ricorsi - Allegati

Dati Generali	Ricorrenti	Rappresentanti	Difensori	Domicilio Eletto	Parti Resistenti	Atti Impugnati	Documenti	Calcolo CU	Validazione
---------------	------------	----------------	-----------	------------------	------------------	----------------	-----------	------------	-------------

■ Documento Principale Ricorso

- Dimensione file massima 10 MB
- Lunghezza nome file massima 100 caratteri

Puoi inserire ancora 50 file allegati.

51200 KB ancora disponibili (50.00 MB).

Selezionare file*: Nessun file selezionato.

Dopo aver caricato il ricorso si apre la seconda parte della schermata e si possono inserire gli allegati. A tal fine occorre selezionare il “Tipo di atto” e successivamente dare il comando “Acquisisci tipo documento”.

Gli allegati dovranno essere in formato PDF/A, firmati digitalmente (quindi con estensione “.p7m”) e dovranno rispettare gli standard dimensionali previsti dall’art. 10 del DM 4.8.2015 (cfr. § 2.3).

Deve esserci corrispondenza tra il numero degli allegati caricati e quelli indicati nella sezione “Dati generali”, in caso contrario il sistema segnala un errore.

Allegati necessari saranno la procura (firmata digitalmente) e le ricevute di notifica a mezzo PEC del ricorso (quindi ricevuta di accettazione e ricevuta di consegna, entrambe dovranno essere firmate digitalmente).

Compilazione NIR [T-109764/2019] - Ricorsi - Allegati

Dati Generali	Ricorrenti	Rappresentanti	Difensori	Domicilio Eletto	Parti Resistenti	Atti Impugnati	Documenti	Calcolo CU	Validazione
---------------	------------	----------------	-----------	------------------	------------------	----------------	-----------	------------	-------------

■ Documento Principale Ricorso

- Dimensione file massima 10 MB
- Lunghezza nome file massima 100 caratteri

Puoi inserire ancora 49 file allegati.

51185 KB ancora disponibili (49.98 MB).

[prova_telematico.docx.p7m](#)

Allegati (1 di 3)

Tipo documento:

Contributo unificato

L'importo del contributo unificato è determinato in relazione al valore della controversia (di norma, le sole maggiori imposte richieste).

Il pagamento può, tra l'altro, avvenire a mezzo:

- F23;
- Pago PA²⁷ (ad oggi tale modalità di pagamento è prevista solo per Lazio e Toscana);
- Contrassegno.

Occorre inserire l'importo da pagare, la modalità di pagamento, gli estremi e la data (per l'acquisizione dei dati inseriti si clicca il tasto "Inserisci dati pagamento").

Compilazione NIR [T-109828/2019] - Ricorsi - Calcolo CU

- Attenzione nessuna ricevuta CUT inserita

Dati Generali
Ricorrenti
Rappresentanti
Difensori
Domicilio Eletto
Parti Resistenti
Atti Imputati
Documenti
Calcolo CU
Validazione

Valore della controversia e contributo unificato tributario

Estremi atto	Valore controverso	Contributo unificato
AVVISO DI ACCERTAMENTO-12-12/04/2019-5.000,00	5.000,00	60,00
Totali	5000,00	60,00

Prenotazione a debito
 Richiesta di patrocinio a spese dello Stato

Pagamento:

Importo : € , Modalità : SELEZIONA

Estremi: Data:

(codice ABI - C/C postale - N. contrassegno)

Inserisci dati Pagamento

Salva
Pulisci

Validazione

Il campo "Validazione" riporta il riepilogo dettagliato di tutti i dati inseriti. È possibile stampare o comunque visualizzare la NIR (nota di iscrizione a ruolo) selezionando il tasto "Download". Dopo aver dato il comando "Validazione" riportato al fondo del riepilogo dati non sarà più possibile apportare modifiche.

Ricevuta di accettazione

Terminate le operazioni per il deposito, quindi dopo aver:

- inserito le informazioni compilando le varie schermate del PTT,
- allegato singolarmente i *file* degli atti processuali e i documenti secondo la corretta classificazione resa disponibile dal sistema,
- validati e trasmessi gli atti,

il sistema rilascia in modo sincrono una ricevuta di accettazione che viene visualizzata a video e che può essere consultata in qualsiasi momento nella propria area riservata.

Per poter visualizzare la ricevuta occorre selezionare, nella propria area personale, l'area "Interrogazione atti depositati" scegliendo l'opzione "Ricerca NIR depositata" tramite i diversi criteri proposti dal sistema (es. intervallo di data)".

Tale ricevuta viene, altresì, inviata a mezzo PEC al depositante.

5.1 CONTROLLI SVOLTI DAL PORTALE

Dopo il rilascio della ricevuta di accettazione, il sistema, come sancisce l'art. 7 co. 4 del DM 4.8.2015, procede ad una serie di controlli verificando:

²⁷ "La parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di pagamento (...) è tenuto ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore" (art. 19 co. 3 del DM 163/2013).

- l'assenza di virus nei *file* trasmessi;
- la dimensione dei *file* trasmessi;
- la validità della firma digitale utilizzata;
- l'integrità dei *file* trasmessi;
- il formato dei *file* trasmessi.

Se i controlli danno esito positivo si perfezionerà il deposito. In caso contrario il sistema segnala l'anomalia riscontrata; al riguardo alcune anomalie sono "bloccanti" altre "non bloccanti" del deposito. Entrambe le tipologie di anomalia vengono rilevate dal sistema e comunicate al depositante con apposita PEC, oltre che rese disponibili e consultabili nell'area riservata personale del processo telematico tributario, per ciascuna operazione di deposito effettuata.

5.1.1 Anomalie c.d. "bloccanti"

Le anomalie "bloccanti" sono limitate, tassative²⁸ e impediscono il deposito dell'atto e dei documenti. Sono considerate "bloccanti" le anomalie che:

- pregiudicano la sicurezza del sistema informativo (si pensi alla presenza di un virus);
- non permettono l'identificazione certa del soggetto da cui proviene l'atto (es. in caso di non integrità della firma dei *file*);
- non consentono la corretta gestione e conservazione dei *file* relativi agli atti giudiziari nel rispetto del codice dell'amministrazione digitale CAD (superamento della dimensione massima del singolo *file* pari a 10MB).

Se l'anomalia "bloccante" si verifica in sede di deposito di un atto introduttivo (es. ricorso o appello), il PTT non rilascia il numero di RGR/RGA e contestualmente:

- comunica a mezzo PEC l'anomalia "bloccante" riscontrata;
- rende disponibile nell'area riservata personale la tipologia di anomalia riscontrata con riguardo alla singola operazione di deposito, come individuata dal numero di ricevuta sincrona di accettazione rilasciata dal sistema.

Se le anomalie "bloccanti" vengono riscontrate nell'atto principale non verranno acquisiti dal sistema neanche tutti gli allegati, pur se conformi ai requisiti richiesti.

5.1.2 Anomalie c.d. "non bloccanti"

Le anomalie "non bloccanti" permettono il deposito e sono una mera comunicazione che il sistema ha riscontrato una inesattezza.

5.2 ISCRIZIONE A RUOLO

Se nei documenti e negli allegati non sono state riscontrate anomalie "bloccanti" il ricorso (o l'atto di appello) viene iscritto a ruolo e il PTT rilascia il numero di iscrizione al Registro Generale dei ricorsi (RGR) o degli appelli (RGA).

Tale informazione è disponibile accedendo alla propria area riservata personale selezionando l'area "Interrogazione atti depositati" e scegliendo l'opzione "Ricerca NIR depositata" tramite i diversi criteri proposti dal sistema (intervallo di data, ricerca per estremi). Il sistema visualizza l'elenco delle operazioni di deposito, le quali potranno essere consultate per verificare l'esito del deposito.

In tal caso, la data del deposito coincide con la data della ricevuta di accettazione rilasciata in modo sincrono dal sistema informatico.

Il depositante riceverà apposita comunicazione a mezzo PEC.

Se i controlli hanno esito positivo e l'atto principale viene iscritto a ruolo, la ricevuta può essere rilasciata entro 24 ore dalla compilazione della NIR (nota di iscrizione a ruolo).

²⁸ "In caso di riscontro nel ricorso delle anomalie di cui ai punti a), b), c), d) del comma 4, il S.I.G.I.T. non procede all'iscrizione nel Registro Generale e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata un messaggio contenente la tipologia delle suddette anomalie. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato" (art. 7 co. 6 del DM 4.8.2015).

5.3 TRASMISSIONE DEI FASCICOLI

Dopo il deposito della sentenza, quindi nel momento in cui la fase processuale di primo o secondo grado può dirsi conclusa, la trasmissione del fascicolo prevista dall'art. 53 co. 3 del DLgs. 546/92 avviene telematicamente, tramite il SIGIT²⁹.

6 DEPOSITO DELL'APPELLO, DELLE CONTRODEDUZIONI E DELL'APPELLO INCIDENTALE

Per i depositi presso le Commissioni regionali si deve compilare la finestra di destra, inserendo la Commissione tributaria regionale selezionando tra quelle proposte e la tipologia di deposito.

Gli atti e i documenti depositati dovranno rispettare gli standard previsti dagli artt. 10 e 11 del DM 4.8.2015 (cfr. il § 2.3).

Rimangono fermi i termini per gli adempimenti illustrati: in particolare, la costituzione in giudizio dell'appellato dovrà avvenire entro 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale, termine decadenziale se si ritiene di proporre appello incidentale.

A seguito dell'inserimento di tali dati si apre la seconda parte della videata che permette di selezionare la "Tipologia di procedimento".

Di seguito si riporta la schermata da compilare ipotizzando di dover procedere con la costituzione in giudizio della parte appellante.

²⁹ Art. 18 del DM 23.12.2013 n. 163

Compilazione NIR Appelli - Dati generali

Dati Generali

Dati Generali

* =campo obbligatorio

Commissione Tributaria Regionale/ di secondo grado: PIEMONTE

Richiesta Iscrizione al Registro Generale degli Appelli per: APPELLO

Appellante *: Contribuente Ente Impositore Società di riscossione

Richiesta Trattazione in Pubblica Udienza

Istanza sospensione sentenza o altro provvedimento

La parte si avvale di un difensore abilitato

Impugnazione diniego ex art. 11 DL 50/2017 *: SELEZIONA

Recapito telefonico :

Dati Sentenze Impugnate

Commissione tributaria che ha emesso la sentenza impugnata *: SELEZIONA

Tipo Pronunciamento *: SENTENZA

Numero Pronunciamento *:

Anno Pronunciamento *:

Sezione Pronunciamento :

Data Pronunciamento *: 

Elementi da acquisire/Elementi già acquisiti

Parti Appellanti n° *: / 0 Parti appellate n° *: / 0 Rappresentanti degli appellanti n° : / 0 Difensori degli appellanti n° : / 0

Atti impositivi n° *: / 0 Notifiche appello n° : Allegati n° : / 0

A seguito dell'inserimento dei dati richiesti, il sistema propone le schermate da compilare per l'inserimento dei dati necessari per la predisposizione della nota di iscrizione a ruolo.

Compilazione NIR [T-110100/2019] - Appelli - Appellanti

Dati Generali **Parti Appellanti** Rappresentanti Difensori Domicilio Eletto Parti Appellate Atti Impositivi Documenti Calcolo CU Validazione

Parti Appellanti (1 di 1)

Tipologia appellante *: selezionare

Sentenze collegate

Selezionare sentenza da collegare*: (SELEZIONARE)

Al termine, come nel caso del ricorso introduttivo, a seguito della validazione, il sistema procede ai controlli e, se non rileva errori "bloccanti" viene attribuito l'RGa e l'appello viene iscritto a ruolo.

7 DEPOSITO DEGLI ATTI SUCCESSIVI ALLA COSTITUZIONE (MEMORIE, DOCUMENTI)

Anche nel processo telematico, rimangono fermi i consueti termini decadenziali di 20, 10 e 5 giorni liberi prima dell'udienza di cui all'art. 32 del DLgs. 546/92, per il deposito, rispettivamente, di documenti, memorie illustrative e memorie di replica.

Per procedere al deposito degli atti successivi occorre selezionare nella schermata "Nuova compilazione" la Commissione tributaria competente e la tipologia di deposito, valorizzando l'opzione "Altri atti e documenti", come di seguito riportato.

Nella schermata successiva occorre inserire i vari dati richiesti. Nel caso in cui non si disponga del numero di RGR si può comunque procedere al deposito compilando la casella "Proposta per abbinamento" e selezionando il tasto "Ricerca abbinamento".

Terminato l'inserimento dei dati si carica l'atto processuale debitamente firmato digitalmente ed eventuali documenti.

Il sistema attesta il deposito con il rilascio della ricevuta sincrona di accettazione visualizzata a video, resa disponibile nell'area riservata del depositante e inviata all'indirizzo PEC del depositante.

Invio telematico documenti - Altri atti e documenti Ricorsi [D-227476/2019]
Documenti

Dati Generali | **Documenti** | **Validazione**

R.G. Ricorso : 000014 /2018 Codice fiscale ricorrente:

Tipo depositante: Difensore Cognome e Nome/Denominazione:

• Dimensione file massima 10 MB
• Lunghezza nome file massima 100 caratteri

Puoi inserire ancora 50 file allegati.

51200 KB ancora disponibili (50.00 MB).

Dati documento (1 di 1)

Tipo documento*:

8 FORMAZIONE DEL FASCICOLO INFORMATICO

I *file* relativi agli atti processuali depositati tramite il PTT dalle parti costituite in giudizio formano il fascicolo informatico, nel quale sono anche inserite le ricevute di PEC e i vari messaggi di sistema.

Nel fascicolo informatico sono visibili quattro cartelle:

- il fascicolo del ricorrente, il quale contiene tutti gli atti processuali, gli allegati e le ricevute rilasciate dal sistema alla parte che ha introdotto la causa;
- il fascicolo del resistente, il quale contiene tutti gli atti processuali, gli allegati e le ricevute rilasciate dal sistema alla parte resistente;
- il fascicolo d'ufficio, il quale contiene tutti i provvedimenti giurisdizionali adottati dalla Commissione tributaria adita e le comunicazioni inviate alle parti processuali. Pertanto nel medesimo saranno reperibili le comunicazioni effettuate dalla segreteria, il verbale delle udienze, i provvedimenti giurisdizionali (sentenze, decreti e ordinanze) ed eventuali ulteriori atti (es. nomina di consulenti tecnici, ecc.);
- il fascicolo delle altre parti resistenti, il quale contiene tutti gli atti processuali, gli allegati e le ricevute rilasciate dal sistema al terzo intervenuto volontariamente nel giudizio, ovvero chiamato in causa.

Le parti e/o i difensori che accedono al PTT a seguito di registrazione e successiva abilitazione possono consultare il fascicolo informativo delle controversie in cui sono parti utilizzando il servizio "Telecontenzioso" ed estrarre copia³⁰ degli atti.

9 COMUNICAZIONE DELLE UDIENZE E DEI DISPOSITIVI DEI PROVVEDIMENTI GIURISDIZIONALI

Nel processo tributario telematico, secondo quanto previsto dagli artt. 16 e 16-*bis* del DLgs. 546/92 le comunicazioni processuali relative alle udienze ed ai dispositivi dei provvedimenti sono inviate a mezzo PEC.

³⁰ "Il diritto di copia senza certificazione di conformità non è dovuto quando la copia è estratta dal fascicolo informatico dai soggetti abilitati ad accedervi" (art. 40 co. 1-*quater* del DPR 115/2002).

L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore (o del contribuente³¹, che abbia scelto di utilizzare il processo telematico) deve essere inserito nell'atto introduttivo.

L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ai fini delle comunicazioni e delle notificazioni equivale all'indicazione del domicilio digitale eletto.

10 UDIENZA A DISTANZA

La partecipazione all'udienza pubblica di cui all'art. 34 del DLgs. 546/92 può avvenire su richiesta formulata da almeno una delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio impositore o dai soggetti incaricati della riscossione con modalità tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e la possibilità di udire quanto viene detto (art. 16 co. 4 del DL 119/2018).

Tale facoltà è subordinata all'emanazione dei provvedimenti attuativi del direttore generale delle finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e l'Agenzia per l'Italia Digitale, che dovranno individuare le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza, nonché la conservazione della visione delle relative immagini, e le Commissioni tributarie "pilota" presso le quali verrà attivata l'udienza pubblica a distanza.

11 POTERE DI CERTIFICAZIONE DELLA CONFORMITÀ

L'art. 25-*bis* del DLgs. 546/92 regola il potere di certificazione di conformità degli atti e prevede che, al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'Agente della Riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo *ex* art. 53 del DLgs. 446/97, attestano la conformità della copia al predetto atto secondo le modalità del DLgs. 82/2005.

Analogo potere di attestazione è esteso, per l'estrazione di copia analogica, agli atti e provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della Commissione ai sensi dell'art. 14 del DM 23.12.2013 n. 163, o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria. L'estrazione di copie autentiche per i richiamati fini esonera dal pagamento dei diritti di copia.

Nel compimento dell'attestazione di conformità, che avviene secondo le disposizioni contenute nel codice dell'amministrazione digitale (CAD), i difensori assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali.

11.1 NUOVI PROFILI DI RESPONSABILITÀ PER IL PROFESSIONISTA

A mente di quanto previsto con l'art. 25-*bis* co. 5 del DLgs. 546/92 i soggetti che attestano la conformità assumono la veste di pubblici ufficiali.

La norma in analisi ha introdotto una notevole semplificazione, velocizzando molti adempimenti, ma determinando anche il sorgere di profili di responsabilità civili e penali a carico del professionista che, secondo le regole del processo telematico tributario, deve certificare la conformità di tutti i documenti che deposita. In relazione ai documenti consegnati dal cliente, affinché vengano utilizzati come elementi probatori, si ritiene che la certificazione di conformità debba essere intesa nel senso che sottoscrivendo digitalmente egli attesta che il documento prodotto è conforme a quello consegnato dal cliente. In nessun modo, potrebbe essere responsabile della autenticità e della provenienza dei medesimi, semplicemente per aver sottoscritto digitalmente i medesimi.

11.2 ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ EX ART. 22 DEL DLGS. 546/92

L'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92 dispone che *"in caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nel-*

³¹ Art. 16-*bis* co. 3-*bis* del DLgs. 546/92. Se il contribuente non si avvale della facoltà di comunicare il proprio indirizzo PEC, le comunicazioni vengono inviate a mezzo posta in plico senza busta.

la segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente".

La norma in questione è stata circoscritta ai casi in cui l'atto introduttivo (ricorso o appello) sia stato notificato mediante "consegna o spedizione a mezzo di servizio postale". Con l'introduzione del processo tributario telematico, e quindi con l'obbligatorietà della notifica a mezzo PEC (salvo nel caso in cui il contribuente possa difendersi personalmente³²) si ritiene che il professionista firmando la copia depositata tramite il portale attesti anche la conformità tra l'atto notificato e quello depositato. Tuttavia, in mancanza di chiarimenti e per evitare possibili eccezioni, si può inserire in calce all'atto la dichiarazione di conformità. A titolo di esempio "Con la sottoscrizione digitale il difensore attesta fin da ora la conformità dell'originale che verrà caricato sul portale della Giustizia Tributaria all'originale notificato a mezzo PEC alla controparte".

Tale dichiarazione può essere inserita sull'originale che viene utilizzato per la notifica, oppure in un *file* avente formato PDF/A, che viene firmato digitalmente dal difensore e nel quale sono indicati tutti i riferimenti necessari ad identificare la causa. Ad esempio:

*"Il sottoscritto Avvocato/Dott. In relazione al contenzioso avente ad oggetto (l'atto di accertamento n. **, emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di ****, attesta ai sensi di legge che:*

*– il file denominato 'mandato .pdf.p7m' contenente la scansione della procura alle liti rilasciata da **** in data ****, dal medesimo controfirmata manualmente per l'autentica della firma (oppure firmata digitalmente), allegata al presente deposito è conforme all'originale analogico in mio possesso;*

*– il file denominato 'ricorsopdf.p7m' contenente il ricorso sottoscritto digitalmente, allegato al presente deposito, è conforme all'originale inviato a mezzo posta elettronica certificata il **/**/2019 dall'indirizzo PEC@.....it;*

*– la ricevuta completa di accettazione (Ricevuta di accettazione....pdf.p7m) e la ricevuta completa di avvenuta consegna (Ricevuta di avvenuta consegna....pdf.p7m) sono conformi ai documenti informatici da cui sono estratte e presenti nella PEC inviata il dall'indirizzo PEC *****, all'indirizzo PEC ***** Torino, **/**/20**".*

³² Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

PROCESSO TELEMATICO - NOTIFICA DELLA SENTENZA E FASE ESECUTIVA

Per i ricorsi/appelli notificati a far data dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo del processo tributario telematico, la cui disciplina continua ad essere quella contenuta nel DLgs. 546/92. Le regole tecniche previste per il processo tributario telematico richiedono il rispetto delle formalità previste dal legislatore, principalmente contenute nei decreti Min. Economia e Finanze 23.12.2013 n. 163 e 4.8.2015 anche in relazione alla notifica delle sentenze e alla successiva fase esecutiva.

Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

L'introduzione dell'utilizzo del canale informatico per il processo tributario non ha modificato le regole del medesimo; tuttavia, al fine di evitare dichiarazioni di inammissibilità o mere irregolarità, è necessario rispettare le specifiche tecniche introdotte con appositi regolamenti². Le caratteristiche del processo telematico hanno semplificato alcuni incombeni anche nella fase della decisione e nella successiva fase esecutiva.

2 FASE DECISORIA NEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Nel processo tributario telematico le sentenze, i decreti e le ordinanze³ sono redatti come documenti informatici e sottoscritti con firma elettronica qualificata o con firma digitale⁴. Il giudice estensore sottoscrive per primo il testo della sentenza predisposta e trasmette il *file* utilizzando il portale del SIGIT al presidente del collegio, il quale a sua volta sottoscrive la sentenza e, sempre utilizzando il portale, rimette il *file* affinché il segretario di sezione sottoscriva la sentenza, il decreto o l'ordinanza e depositi a norma dell'art. 37 del DLgs. 546/92, a mente del quale *"la sentenza è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della commissione tributaria entro trenta giorni dalla data della deliberazione. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data. Il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito di cui al precedente comma"*.

¹ c.monteleone@eutekne.it.

² DM 23.12.2013 n. 163 e DM 4.8.2015.

³ Conformemente a quanto previsto dall'art. 36 co. 3 del DLgs. 546/92.

⁴ Art. 16 del DM 23.12.2013 n. 163, secondo cui *"ai fini della formazione delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze, redatti come documenti informatici sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale dei soggetti di cui all'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la trasmissione dei documenti tra i componenti del collegio giudicante avviene tramite il S.I.Gi.T.. Il segretario di sezione sottoscrive, apponendo la propria firma elettronica qualificata o firma digitale, i provvedimenti di cui al comma 1, trasmessi tramite il S.I.Gi.T. e provvede al deposito della sentenza ai sensi dell'articolo 37 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546"*.

2.1 RITIRO DI COPIA DELLA SENTENZA

L'utilizzo del processo tributario telematico semplifica gli incombeni finalizzati alla richiesta della copia della sentenza⁵.

Se la parte non ha l'obbligo di difesa tecnica⁶, e non utilizza il processo telematico, chiede il rilascio di copia della sentenza alla Segreteria della Commissione tributaria, utilizzando apposito modulo. La copia viene rilasciata con attestazione di conformità all'originale e sono dovuti i diritti di copia.

Nel caso in cui il PTT sia obbligatorio, a mente di quanto previsto dall'art. 25-*bis* del DLgs. 546/92⁷, e analogamente a quanto previsto per il processo civile⁸ ed amministrativo, il difensore, il dipendente di cui si avvale l'ente impositore, l'Agente della Riscossione ed i soggetti iscritti nell'Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali, estraiono copia della sentenza dal fascicolo informatico e ne attestano la conformità all'originale previa sottoscrizione digitale.

2.2 CONFORMITÀ DELLE COPIE ANALOGICHE

L'art. 25-*bis* co. 2 del DLgs. 546/92⁹ dispone che il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'Agente della Riscossione ed i soggetti iscritti nell'Albo di cui all'art. 53 del DLgs. 15.12.97 n. 446 attestano la conformità della copia analogica della sentenza (dell'ordinanza o del decreto) estratta dal fascicolo telematico formato dalla segreteria della Commissione tributaria o trasmessi dalle medesime¹⁰.

Secondo quanto previsto dall'art. 25-*bis* co. 2 del DLgs. 546/92, gli atti e i provvedimenti presenti nel fascicolo informatico o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria equivalgono all'originale anche se l'ufficio di segreteria non abbia apposto l'attestazione di conformità all'originale.

Da ultimo, con il co. 3 è previsto che la copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico.

2.3 DIRITTI DI COPIA

A mente dell'art. 25 co. 4 del DLgs. 546/92 le copie estratte dal fascicolo telematico ed in relazione alle quali il professionista attesta la conformità non sono soggette al pagamento di diritti di copia.

⁵ Art. 38 co. 1 del DLgs. 546/92 secondo cui "ciascuna parte può richiedere alla segreteria copie autentiche della sentenza e la segreteria è tenuta a rilasciarle entro cinque giorni dalla richiesta, previa corresponsione delle spese".

⁶ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

⁷ "Al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, attestano la conformità della copia al predetto atto secondo le modalità di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. Analogo potere di attestazione di conformità è esteso, anche per l'estrazione di copia analogica, agli atti e ai provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della Commissione tributaria ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria. Detti atti e provvedimenti, presenti nel fascicolo informatico o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria, equivalgono all'originale anche se privi dell'attestazione di conformità all'originale da parte dell'ufficio di segreteria. La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità ai sensi dei commi precedenti equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico. L'estrazione di copie autentiche ai sensi del presente articolo, esonera dal pagamento dei diritti di copia. Nel compimento dell'attestazione di conformità i soggetti di cui al presente articolo assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali" (art. 25-*bis* del DLgs. 546/92).

⁸ L'art. 52 del DL 24.6.2014 n. 90 stabilisce che "il difensore, il consulente tecnico, il professionista delegato, il curatore ed il commissario giudiziale possono estrarre con modalità telematiche, copie analogiche o informatiche degli atti e dei provvedimenti ed attestare la conformità delle copie estratte ai corrispondenti atti contenuti nel fascicolo informatico".

⁹ Norma introdotta dall'art. 16 del DL 119/2018.

¹⁰ Attraverso questa norma è stata estesa anche al processo telematico tributario la regola valida per il processo civile e amministrativo e contenuta nell'art. 23 co. 1 e 2 del DLgs. 82/2005, secondo cui "le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritte con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato. Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto l'obbligo di conservazione dell'originale informatico".

3 NOTIFICA PER IL DECORSO DEL TERMINE BREVE PER L'IMPUGNAZIONE

L'art. 38 co. 2 del DLgs. 546/92 prevede che, per il decorso del termine breve per l'impugnazione, si debba notificare la copia conforme all'originale. Nel PTT la notifica deve essere fatta a mezzo PEC ed, entro i successivi 30 giorni dalla notifica, sarà necessario depositare telematicamente la copia sia della sentenza notificata che delle ricevute che attestano la notifica presso la segreteria della Commissione tributaria competente. Eventuali errori producono le stesse conseguenze che si verificano nel processo tributario se non si utilizza il canale telematico¹¹, determinando l'operatività del termine lungo di 6 mesi dal deposito della sentenza ed impedendo il decorso del termine breve.

3.1 NOTIFICA DELLA SENTENZA

Per la notifica a mezzo PEC si utilizza la copia della sentenza estratta dal fascicolo telematico, la quale deve essere sottoscritta digitalmente dal difensore che in tal modo ne attesta la conformità all'originale. A tal fine, si dovrà indicare nell'oggetto che si sta procedendo alla notifica di sentenza ai sensi dell'art. 38 del DLgs. 546/92. Si ritiene, inoltre, possibile predisporre la relata di notifica, benché non sia necessaria, in considerazione della particolarità del contenzioso tributario che permette¹² la notifica sia con consegna a mani, che a mezzo posta con raccomandata e ricevuta di ritorno (quindi senza che sia necessario predisporre la relata di notifica). Nel testo della PEC si dovrà indicare che si tratta di notifica ai sensi dell'art. 16-*bis* co. 3 del DLgs. 546/92.

Secondo quanto previsto dall'art. 5 co. 3 del DM 23.12.2013 n. 163 è possibile la notifica a mezzo di ufficiale giudiziario, in tal caso il difensore trasmette l'atto da notificare all'indirizzo PEC dell'Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti (UNEP) competente pubblicato sull'indice degli indirizzi delle Pubbliche Amministrazioni (IPA).

3.2 DEPOSITO

Entro 30 giorni dalla notifica, è necessario depositare la copia autentica notificata unitamente alla copia del messaggio di PEC predisposto per la notifica della sentenza, ed alle ricevute di invio e di accettazione rilasciate dal sistema a seguito dell'invio della PEC¹³.

A tal fine, si accede all'area riservata inserendo le credenziali ottenute in sede di registrazione al servizio. Successivamente viene visualizzata la seguente schermata. Per depositare la sentenza si dovrà selezionare nel riquadro "Deposito telematico" l'opzione "Invio NIR - Ricorso - Altri atti".

Ti trovi in: [Home](#)

Processo Tributario Telematico

<div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; font-weight: bold; font-size: 0.9em;">Avvisi</div> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Ci sono 0 NIR validate e non trasmesse ▶ Ci sono 16 NIR incomplete <div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; font-weight: bold; font-size: 0.9em;">Assistenza</div> <div style="text-align: center; padding: 5px;"> Assistenza Online </div> <div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; font-weight: bold; font-size: 0.8em;">NUMERO VERDE</div> <div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; font-weight: bold; font-size: 1.2em; text-align: center;">Numero Verde 800 051 052</div> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;">Contattare il numero verde Dalle 8:00 alle 18:00 dal lunedì al venerdì Dalle 8:00 alle 14:00 il sabato</p>	<div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 10px; text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold;">D</div> <div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; font-weight: bold; font-size: 0.9em;">Deposito Telematico</div> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;">Le funzionalità consentono di compilare e completare le schede web della NIR per depositare il ricorso, l'appello e i documenti/atti successivi. Inoltre, è possibile inviare alla Commissione competente la richiesta di visualizzazione temporanea degli atti contenuti nel fascicolo processuale, da parte di coloro che non si sono ancora costituiti in giudizio.</p> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;"> Invio NIR - Ricorso - Altri Atti → Completamento NIR - Ricorso - Altri atti → Richiesta accesso temporaneo → </p>	<div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 10px; text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold;">I</div> <div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; font-weight: bold; font-size: 0.9em;">Interrogazione Atti Depositati</div> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;">Questo servizio consente la ricerca e consultazione della NIR depositata.</p> <p style="text-align: right; font-size: 0.8em; padding: 5px;">Ricerca NIR Depositata →</p> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;">Il fascicolo processuale informatico è consultabile tramite il servizio del telecontenzioso. Inoltre è disponibile una funzionalità di ricerca e consultazione pubblica dei dati della controversia.</p> <p style="text-align: right; font-size: 0.8em; padding: 5px;">Accedi al Telecontenzioso ↗</p>	<div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 10px; text-align: center; font-size: 2em; font-weight: bold;">S</div> <div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; font-weight: bold; font-size: 0.9em;">Servizi e Utilità</div> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;">Sono disponibili servizi PagoPA per effettuare/consultare il pagamento del Contributo Unificato Tributario (CUT) e servizi di verifica/conversione per il formato, la dimensione e il nome dei file/atti da inviare in Commissione.</p> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;"> PagoPA effettua pagamenti → PagoPA consulta pagamenti → Verifica e conversione file PDF/A → </p> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;">Ulteriori servizi:</p> <p style="font-size: 0.8em; padding: 5px;"> Compilazione guidata NIR cartacea → Completamento ed interrogazione NIR cartacea → Calcolo CUT ↗ Prenotazione appuntamento in CT ↗ </p>
---	--	---	---

¹¹ Cass. 8.11.2017 n. 26449.

¹² Fino al 30.6.2019 senza limitazioni e a far data dall'1.7.2019 solo nei casi in cui la parte possa non avvalersi della difesa tecnica.

¹³ "Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma dell'articolo 16 depositando, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato, ovvero copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento nella segreteria, che ne rilascia ricevuta e l'inserisce nel fascicolo d'ufficio", (art. 38 co. 2 del DLgs. 546/92).

Il sistema propone la schermata di seguito riportata, che richiede l'inserimento della Commissione tributaria provinciale (casella sinistra) o regionale (casella destra) selezionando la competenza e la tipologia di deposito, in relazione alla quale si dovrà selezionare l'opzione "Altri atti e documenti". Di seguito si riportano le schermate, nel caso in cui si proceda al deposito di una sentenza pronunciata da una Commissione tributaria provinciale, preventivamente notificata a mezzo PEC.

The screenshot shows the 'Invio NIR - Ricorso - Altri Atti' screen. At the top, there is a header with the logo of the 'DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA' and the title 'SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA'. On the right, there is a user login section with fields for 'Utente:' and 'Ruolo:', and an 'Esci' button. Below the header is a navigation bar with links for 'Home', 'Deposito Telematico', 'Interrogazione Atti Depositati', and 'Servizi e Utilità'. The main content area shows two panels for selecting the commission and deposit type. The left panel is for 'Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado' and the right panel is for 'Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado'. Both panels have dropdown menus for 'Commissione tributaria provinciale/regionale di*' and 'Tipologia di deposito*'. The left panel's dropdown for 'Tipologia di deposito*' is open, showing options: 'Seleziona', 'Ricorsi ed altri procedimenti giurisdizionali', 'Controdeduzioni', and 'Altri atti e documenti'. The 'Altri atti e documenti' option is highlighted. There are 'OK' buttons for both panels.

Dopo aver dato il comando "Salva" si apre la schermata relativa ai dati generali che deve essere compilata inserendo tutti i dati richiesti.

The screenshot shows the 'Dati Generali' screen. It contains several form fields and sections. At the top, it says 'Commissione tributaria provinciale di/del : TORINO'. Below that is a 'Depositante:' field. A section titled 'Dati per abbinamento in Commissione Tributaria' contains radio buttons for 'R.G. Ricorso' and 'Ricevuta controdeduzioni'. There is a 'Numero atto:' field with a 'Non presente' checkbox. Below this are two sections for 'Ricorrente:' and 'Resistente:', each with a 'Tipologia*' dropdown menu. The 'Tipologia Ricorso*' dropdown is set to 'ATTO DI OPPOSIZIONE DI TERZO'. There is a 'Proposta per abbinamento:' section with a dropdown set to 'CONTINUA SENZA RG' and a 'Ricerca Abbinamento' button. Below that is a 'Tipologia Depositante:' dropdown set to 'DIFENSORE'. There are radio buttons for 'Ricorrente' (selected) and 'Resistente'. There is an 'Indirizzo Pec*' field. A section titled 'Elementi da acquisire/già acquisiti:' contains a 'Documenti n°:' field with the value '1 / 0'. At the bottom, there are 'Salva' and 'Pulisci' buttons.

Dopo aver compilato con l'inserimento dei dati richiesti occorre dare il comando "Salva". Il sistema apre la pagina successiva che permette di caricare la sentenza notificata. A tal fine, occorre selezionare nel riquadro "Tipo do-

cumento" l'opzione "Deposito sentenza notificata" e successivamente l'opzione "Ricevuta di accettazione" e "Ricevuta di consegna" per depositare le ricevute che attestano la notifica della sentenza a mezzo PEC.

The screenshot shows the 'Invio telematico documenti' web interface. The 'Documenti' tab is selected, displaying a list of document types. The dropdown menu is open, showing 'DEPOSITO SENTENZA NOTIFICATA' as the selected option. The interface includes fields for 'R.G. Ricorso' (000015 / 20), 'Tipo depositante' (Difens), and file size limits (51200 KB). A 'Salva' button is visible at the bottom left.

Per completare il deposito si deve validare e inviare.

4 NOTIFICA DELLA SENTENZA PER RESTITUZIONE SOMME

L'art. 67-*bis* del DLgs. 546/92 stabilisce che le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono immediatamente esecutive, per tutte le parti in causa.

L'esecuzione delle sentenze favorevoli al contribuente è disciplinata nei successivi artt. 68 e 69 del DLgs. 546/92. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto per effetto delle norme sulla riscossione frazionata deve essere rimborsato d'ufficio entro 90 giorni dalla notifica della sentenza, unitamente agli interessi maturati¹⁴.

Per procedere alla notifica della sentenza, il contribuente che si avvale del processo tributario telematico deve estrarre la copia della sentenza dal fascicolo telematico, firmarla digitalmente al fine di certificarne la conformità all'originale e notificarla all'ufficio a mezzo PEC.

5 GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

Nel caso in cui la sentenza favorevole al contribuente sia passata in giudicato, per ottenere il rimborso di quanto pagato nelle more del processo, il contribuente può chiedere l'ottemperanza ai sensi dell'art. 70 del DLgs. 546/92¹⁵. Il ricorso per ottemperanza può anche essere presentato prima che la sentenza sia passata in giudicato¹⁶; in entrambi i casi¹⁷, il contribuente deve notificare una lettera di messa in mora all'ufficio dando un termine entro il quale questi deve rimborsare. La lettera di messa in mora, per esplicita previsione normativa, deve essere notificata a mezzo ufficiale giudiziario. In considerazione del dato normativo, si sconsiglia di procedere alla notifica del-

¹⁴ Art. 68 co. 2 del DLgs. 546/92.

¹⁵ L'ottemperanza può essere chiesta alla Commissione provinciale per le sentenze di primo grado e alla Commissione regionale per quelle di grado successivo.

¹⁶ Art. 70 co. 2 del DLgs. 546/92.

¹⁷ Secondo quanto previsto con la circ. Agenzia delle Entrate 23.12.2013 n. 38 (§ 1.15.4) a mente della quale "alla scelta di attribuire immediata esecutività, per tutte le parti in causa, alle sentenze delle commissioni tributarie, il legislatore delegato ha infatti accompagnato la previsione dell'esperibilità del ricorso in ottemperanza, oltre che - come finora previsto - per le sentenze passate in giudicato, anche per l'esecuzione: a) delle sentenze, non ancora definitive, di condanna al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio (a decorrere dal 1° giugno 2016)".

l'atto di messa in mora a mezzo PEC del difensore e si ritiene preferibile procedere alla notifica a mezzo ufficiali giudiziari. A tal fine, l'art. 5 co. 3 del DM 23.12.2013 n. 163 prevede che ove il difensore debba notificare a mezzo ufficiale giudiziario (come nel caso dell'atto di messa in mora, per esplicita disposizione normativa) trasmette l'atto da notificare all'indirizzo PEC dell'Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti (UNEP) competente.

Decorso il termine indicato nella lettera di messa in mora per adempiere spontaneamente, il contribuente presenta ricorso al presidente della Commissione tributaria competente, il quale deve contenere la sommaria esposizione dei fatti, a pena di inammissibilità la precisa indicazione della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta unitamente alla copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a mezzo ufficiali giudiziari.

Attraverso il giudizio di ottemperanza, il contribuente chiede al giudice tributario di adottare il provvedimento esecutivo della sentenza in luogo dell'Amministrazione, tant'è che il giudizio può comportare la nomina di un commissario *ad acta*. La circostanza che il giudizio di ottemperanza sia finalizzato ad attuare la decisione del giudice ha come conseguenza il fatto che da tale giudizio il contribuente non può ottenere il riconoscimento di un diritto nuovo oppure aggiuntivo rispetto a quello derivante dalla sentenza¹⁸.

Il ricorso per l'ottemperanza deve essere depositato utilizzando il canale informatico, selezionando per la tipologia di deposito l'opzione "Ricorsi ed altri procedimenti giurisdizionali" e nella tipologia di procedimento l'opzione "Ricorso per ottemperanza".

Dopo aver compilato la schermata il sistema propone la schermata generale che deve essere compilata con tutti i dati richiesti.

¹⁸ Ne consegue che il contribuente può chiedere gli interessi, in quanto accessori dell'imposta (Cass. 12.7.2012 n. 15246), ma non la rivalutazione monetaria (Cass. 21.2.2008 n. 4401). L'Erario, invece, in sede di ottemperanza, non può opporre un controcredito derivante da accertamenti definitivi, né di aver adottato un fermo ex art. 23 del DLgs. 472/97 (Cass. 18.9.2013 n. 21319) o art. 69 del RD 2440/23 (Cass. 5.8.2010 n. 18208) oppure il blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 48-bis del DPR 602/73 (Cass. 4.5.2016 n. 8846; *contra*, circ. Min. Economia e Finanze 21.3.2018 n.13).

Compilazione NIR Ricorsi - Dati generali

Dati Generali

* = campo obbligatorio

Commissione Tributaria Provinciale/ di primo grado: TORINO

Richiesta Iscrizione al Registro Generale dei Ricorsi per: RICORSO PER OTTEMPERANZA

Parte Ricorrente: CONTRIBUENTE

Richiesta Trattazione Pubblica Udienda

La parte si avvale di un difensore abilitato

Recapito telefonico :

Ricorso per Revoca e Ottemperanza:

Numero Pronunciamento *:

Anno Pronunciamento *:

Sezione Pronunciamento :

Elementi da acquisire/Elementi già acquisiti:

Parti ricorrenti n° *: / 0 Rappresentanti dei ricorrenti n° : / 0

Parti resistenti n° *: / 0 Difensori dei ricorrenti n° : / 0

Atti impugnati n° *: / 0 Notifiche ricorso n° :

Allegati n° : / 0

Dopo aver dato il comando “Salva” il sistema propone in successione le schermate che devono essere compilate per terminare la procedura di deposito e depositare il ricorso e i vari allegati.

A seguito del deposito ricevuto, la segreteria comunica a mezzo PEC l’instaurazione del giudizio di ottemperanza all’ufficio obbligato al rimborso delle somme.

L’ufficio, nei 20 giorni successivi, può trasmettere utilizzando il processo tributario telematico le proprie osservazioni alla Commissione tributaria, allegando la documentazione dell’eventuale adempimento.

Decorsi i 20 giorni previsti affinché l’ufficio depositi le proprie osservazioni, il presidente della Commissione tributaria assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza. Il presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre 90 giorni dal deposito del ricorso. Le parti ricevono a mezzo PEC la comunicazione della data di trattazione, almeno 10 giorni liberi prima a cura della segreteria.

Al termine dell’udienza, nel corso della quale vengono sentite le parti in contraddittorio, vengono adottati i provvedimenti necessari per l’ottemperanza sulla base degli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione.

6 SOSPENSIONE DELL’ESECUZIONE A SEGUITO DI RICORSO IN CASSAZIONE

Il contribuente che presenti ricorso in Cassazione può avere interesse a chiedere la sospensione dell’esecuzione ai sensi dell’art. 62-bis del DLgs. 546/92¹⁹.

¹⁹ Art. 62-bis del DLgs. 546/92 secondo cui “la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l’esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell’esecuzione dell’atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell’esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all’articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell’articolo 47, comma 8-bis. La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza”.

Eventuali errori procedurali sono sanabili, in quanto nel caso in cui venga dichiarata l'inammissibilità della domanda di sospensione, può essere presentata una nuova istanza.

Di norma, il ricorso per la sospensione si presenta dinanzi alla Commissione tributaria regionale che ha pronunciato la sentenza avverso la quale è stato presentato il ricorso in Cassazione.

6.1 NOTIFICA DEL RICORSO PER LA SOSPENSIONE

Il contribuente che intenda chiedere la sospensione della sentenza di secondo grado, dopo aver presentato il ricorso in Cassazione, deve presentare apposito ricorso al presidente della Commissione tributaria regionale che ha pronunciato la sentenza impugnata dimostrando il danno grave e irreparabile.

Il ricorso deve essere notificato alla controparte a mezzo PEC.

6.2 DEPOSITO DEL RICORSO PER LA SOSPENSIONE

Dopo la notifica del ricorso per la sospensione, nei 30 giorni successivi, si deve procedere alla costituzione in giudizio utilizzando il PTT. A tal fine, si accede al portale della Giustizia Tributaria e, dopo essersi accreditati, si dovrà compilare la prima parte della schermata denominata "Deposito telematico" scegliendo l'opzione "Invio NIR - Deposito - Altri atti"²⁰, selezionando nella tipologia di procedimento l'opzione "Istanza sospensione pronuncia art. 62bis".

A seguito del comando "Salva" il sistema propone la schermata successiva che deve essere compilata inserendo tutti i dati richiesti.

²⁰ Vedi § 3.2.

Successivamente, il sistema propone le varie schermate come di seguito indicato (ricorrenti, rappresentanti solo se nella schermata generale si è valorizzato tale dato, difensori, domicilio eletto, parti resistenti, atti impugnati, documenti, calcolo CU, validazione).

Tutte le schermate devono essere compilate con l'inserimento dei dati richiesti. Dopo aver inserito i vari dati e dato il comando "Salva" il sistema propone la schermata successiva. Al termine si procede sempre secondo le modalità previste per il PTT ad allegare l'atto principale (il ricorso notificato in formato "nativo digitale" trasformato in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, sottoscritto digitalmente), la prova della notifica del medesimo (allegando la ricevuta di invio e di ricezione della PEC) e i documenti allegati. Tutti gli allegati devono essere firmati digitalmente prima di essere caricati a sistema. Nel caso in analisi, oltre alla prova della notifica del ricorso per Cassazione ed alla relata di notifica del medesimo, si deve allegare il certificato di iscrizione a ruolo del ricorso per Cassazione²¹.

²¹ Art. 62-bis co. 6 del DLgs. 546/92 a mente del quale "La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza".

7 GIUDIZIO DI RINVIO A SEGUITO DI SENTENZA DELLA CASSAZIONE

Nel processo tributario, il giudizio di rinvio è disciplinato dall'art. 63 del DLgs. 546/92, a mente del quale quando la Cassazione rinvia la causa alla Commissione tributaria provinciale o regionale, la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza.

La riassunzione deve avvenire, a pena di estinzione dell'intero processo, entro 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza di cassazione con rinvio.

Particolarmente delicato è il rispetto della procedura telematica in questa fase, in considerazione del fatto che in ambito tributario, se il processo non viene riassunto a seguito del rinvio o viene riassunto tardivamente (ma in modo analogo se si verifica una causa di estinzione del processo o l'inammissibilità del ricorso in riassunzione) tutto il processo si estingue e l'atto *ab origine* impugnato diventa definitivo (ne consegue che l'interesse alla riassunzione è spesso in capo al solo contribuente).

A mente dell'art. 63 co. 3 del DLgs. 546/92 per poter riassumere a seguito di sentenza di Cassazione con rinvio (alla Commissione tributaria provinciale o regionale), la parte deve chiedere, a pena di inammissibilità, il rilascio di una copia autentica della sentenza pronunciata dalla Corte di Cassazione. Ad oggi non è prevista la modalità telematica per il processo in Cassazione, ne consegue che la copia autentica viene rilasciata in formato cartaceo a seguito del pagamento dei diritti di copia. Trattandosi di documento cartaceo, tale copia deve essere depositata telematicamente nel rispetto dei requisiti richiesti per i documenti, quindi in formato PDF oppure TIFF, previa sottoscrizione digitale da parte del difensore.

Per il resto, la costituzione deve avvenire nel rispetto del procedimento davanti alla Commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato.

7.1 NOTIFICA DEL RICORSO PER RIASSUNZIONE

La parte che riassume²² deve predisporre il ricorso rispettando i requisiti previsti dal DM 23.12.2013 n. 163 e dal DM 4.8.2015 (quindi l'atto processuale deve essere un "nativo digitale" trasformato in formato PDF/A-1a, PDF/A-1b). Se il difensore fosse già munito di delega dovrà allegarla in formato PDF previa sottoscrizione digitale. Ove il difensore debba acquisire una nuova procura, si ritiene preferibile disporla su atto separato affinché possa essere allegata separatamente rispetto all'atto processuale sia in sede di notifica a mezzo PEC, che nella successiva costituzione in giudizio.

Il ricorso per riassunzione deve essere notificato alla parte personalmente a mezzo PEC.

Si ritiene che nel caso in cui tale atto debba essere notificato ad un contribuente che risulti privo di PEC²³ (situazione che può verificarsi quando sia l'ufficio a dover notificare ad un contribuente che possa non avvalersi di difesa tecnica) si possa procedere a notificare secondo le modalità tradizionali, quindi a mezzo posta con A/R o a mezzo ufficiale giudiziario. Ai fini della validità della notifica devono essere rispettati i requisiti di forma previsti dall'art. 10 del DM 4.8.2015 e l'individuazione dell'indirizzo PEC negli elenchi richiamati nell'art. 7 del DM 163/2013.

In particolare, non è richiesto ai fini della validità della notifica uno specifico contenuto del testo di accompagnamento. Occorre invece selezionare la "Ricevuta completa". In tal modo il sistema genera due ricevute:

- una ricevuta di accettazione, che attesta la presa in carico del messaggio rilasciata, quindi, dal gestore PEC del mittente;
- una ricevuta di consegna che attesta la consegna del messaggio, rilasciata dal gestore della PEC del destinatario. La ricevuta di consegna, se è stata correttamente selezionata l'opzione "Consegna completa", riporterà tutti gli allegati contenuti nella PEC.

Secondo quanto previsto dall'art. 5 co. 2 del DM 163/2013, le comunicazioni e le notificazioni telematiche inviate a mezzo PEC si perfezionano nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario.

²² Normalmente il contribuente, in quanto in caso di mancata riassunzione l'atto emesso dall'ente impositore e impugnato dal contribuente diventa definitivo.

²³ La verifica in merito all'indirizzo PEC da utilizzare dovrà essere effettuata per gli enti impositori, gli Agenti per la Riscossione, i professionisti e le imprese facendo riferimento agli elenchi pubblici esistenti rispettivamente nell'IPA (www.indicepa.gov.it) e all'INI-PEC (www.inipec.gov.it).

Pertanto, anche per le notifiche eseguite a mezzo PEC ai fini del computo dei termini processuali, la notifica si perfeziona:

- per il mittente: alla data in cui è stata inviata al proprio gestore, attestata dalla relativa ricevuta di accettazione. Nel processo tributario, la notifica per il notificante si considererà eseguita nel giorno di scadenza ove la ricevuta di accettazione sia stata generata entro le ore 23:59²⁴;
- per il destinatario: alla data in cui la comunicazione o la notifica è resa disponibile nella propria casella PEC.

7.2 DEPOSITO DEL RICORSO PER RIASSUNZIONE

Nei 30 giorni successivi alla notifica del ricorso la parte deve costituirsi in giudizio utilizzando il canale telematico e dopo essersi accreditata deve compilare le varie schermate proposte dal sistema.

Si ipotizza di dover depositare un ricorso in riassunzione per rinvio alla Commissione tributaria provinciale competente.

Nella schermata iniziale si dovrà selezionare nel riquadro "Deposito telematico" l'opzione "Invio NIR - Ricorso - Altri atti".

Ti trovi in: [Home](#)

Processo Tributario Telematico

<p>Avvisi</p> <ul style="list-style-type: none"> Ci sono 0 NIR validate e non trasmesse Ci sono 16 NIR incomplete <p>Assistenza</p> <div style="text-align: center;">  <p>Assistenza Online</p> </div> <p>NUMERO VERDE</p> <div style="border: 1px solid green; padding: 2px; display: inline-block;"> <p>Numero Verde 800 051 052</p> </div> <p>Contattare il numero verde Dalle 8:00 alle 18:00 dal lunedì al venerdì Dalle 8:00 alle 14:00 il sabato</p>	<div style="text-align: center; background-color: #0070c0; color: white; padding: 10px;">  </div> <p>Deposito Telematico</p> <p>Le funzionalità consentono di compilare e completare le schede web della NIR per depositare il ricorso, l'appello e i documenti/atti successivi. Inoltre, è possibile inviare alla Commissione competente la richiesta di visualizzazione temporanea degli atti contenuti nel fascicolo processuale, da parte di coloro che non si sono ancora costituiti in giudizio.</p> <p style="text-align: center;"> Invio NIR - Ricorso - Altri Atti → Completamento NIR - Ricorso - Altri atti → Richiesta accesso temporaneo → </p>	<div style="text-align: center; background-color: #f4a460; color: white; padding: 10px;">  </div> <p>Interrogazione Atti Depositati</p> <p>Questo servizio consente la ricerca e consultazione della NIR depositata.</p> <p style="text-align: center;">Ricerca NIR Depositata →</p> <p>Il fascicolo processuale informatico è consultabile tramite il servizio del telecontenzioso. Inoltre è disponibile una funzionalità di ricerca e consultazione pubblica dei dati della controversia.</p> <p style="text-align: center;">Accedi al Telecontenzioso ↗</p>	<div style="text-align: center; background-color: #4a90e2; color: white; padding: 10px;">  </div> <p>Servizi e Utilità</p> <p>Sono disponibili servizi PagoPA per effettuare/consultare il pagamento del Contributo Unificato Tributario (CUT) e servizi di verifica/conversione per il formato, la dimensione e il nome dei file/atti da inviare in Commissione.</p> <p style="text-align: center;"> PagoPA effettua pagamenti → PagoPA consulta pagamenti → Verifica e conversione file PDF/A → </p> <p>Ulteriori servizi:</p> <p style="text-align: center;"> Compilazione guidata NIR cartacea → Completamento ed interrogazione NIR cartacea → Calcolo CUT ↗ Prenotazione appuntamento in CT ↗ </p>
--	--	---	---

Nella prima schermata proposta dal sistema si dovrà selezionare la Commissione tributaria provinciale competente e per la "Tipologia di deposito" si dovrà selezionare l'opzione "Ricorsi ed altri procedimenti giurisdizionali". A seguito dell'inserimento di tali opzioni il sistema propone l'ulteriore rigo da compilare relativo alla "Tipologia procedimento" nel quale si dovrà selezionare l'opzione "Ricorso in riassunzione".

²⁴ Per quanto riguarda le limitazioni orarie, la Corte Costituzionale – con sentenza 9.4.2019 n. 75 – ha riconosciuto l'illegittimità costituzionale dell'art. 16-septies del DL 179/2012 nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21:00 ed entro le ore 24:00 si perfeziona per il notificante alle ore 7:00 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta. La previsione dell'art. 16-septies è ritenuta applicabile al processo tributario in quanto ha carattere generale ed è compatibile con l'art. 16-bis del DLgs. 546/92 e con il DM 163/2013.

SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Utente:
 Ruolo:
[Info e Assistenza](#)

Home
Deposito Telematico
Interrogazione Atti Depositati
Servizi e Utilità

Ti trovi in: [Home](#) / Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado

Commissione tributaria provinciale di*:

Tipologia di deposito*:

Tipologia procedimento*:

- SELEZIONA
- ATTO DI OPPOSIZIONE DI TERZO
- ATTO INTERVENTO VOLONTARIO
- ISTANZA PER MISURE CONSERVATIVE
- ISTANZA SOSPENSIONE PRONUNCIA ART. 62 BIS
- ISTANZA SOSPENSIONE SENTENZA ART. 373 C.P.C.
- RECLAMO
- RICORSO
- RICORSO IN RIASSUNZIONE
- RICORSO PER OTTEMPERANZA
- RICORSO PER REVOCAZIONE
- RICORSO PER RICUSAZIONE

Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado

Commissione tributaria regionale di*:

Tipologia di deposito*:

Dopo aver dato il comando "Salva" il sistema propone la schermata successiva nella quale si devono inserire tutti i dati richiesti.

Dati Generali

* =campo obbligatorio

Commissione Tributaria Provinciale/ di primo grado: TORINO

Richiesta Iscrizione al Registro Generale dei Ricorsi per: RICORSO IN RIASSUNZIONE

Parte Ricorrente *:

Richiesta Trattazione Pubblica Udenza

La parte si avvale di un difensore abilitato

Recapito telefonico :

Ricorso in Riassunzione

Inviato da *: Comm.Trib. Corte di cassazione Altri Org.Giur.

Provincia di competenza *:

Comm. Trib.*:

Tipo di Pronuncia *:

Numero Pronunciamento *:

Anno Pronunciamento *:

Sezione Pronunciamento :

Data Pronunciamento *:

Elementi da acquisire/Elementi già acquisiti:

Parti ricorrenti n° *: <input type="text" value="1"/> / 0	Rappresentanti dei ricorrenti n° : <input type="text" value="0"/> / 0
Parti resistenti n° *: <input type="text" value="1"/> / 0	Difensori dei ricorrenti n° : <input type="text" value="0"/> / 0
Atti impugnati n° *: <input type="text" value="1"/> / 0	Notifiche ricorso n° : <input type="text" value="0"/>
Allegati n° : <input type="text" value="0"/> / 0	

A seguito dell'inserimento dei dati e del comando "Salva" il sistema propone una serie di schermate (come di seguito riportato) che devono essere compilate con l'inserimento dei dati richiesti.

Al termine della compilazione sarà necessario allegare la ricevuta che attesta il pagamento del contributo unificato, validare la Nota di Iscrizione a Ruolo (NIR) ricordando che dopo aver dato il comando per la validazione non è più possibile modificare i dati inseriti. Quindi si procede alla trasmissione.

8 RIPRESA DEL PROCESSO SOSPESO O INTERROTTO

La sospensione del processo tributario è un arresto temporaneo dello svolgimento del medesimo causato da un determinato evento. Gli eventi che possono determinare la sospensione del processo sono indicati nell'art. 39 del DLgs. 546/92, il quale prevede che *"il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio"*.

Anche l'interruzione è un arresto temporaneo, il quale però si verifica a seguito di eventi che potrebbero compromettere il regolare svolgimento del contraddittorio²⁵.

Venuta meno la causa di sospensione o interruzione, le parti hanno 6 mesi per poter riassumere il processo sospeso o interrotto. A tal fine, a mente dell'art. 43 del DLgs. 546/92 *"dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione il processo continua se entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, che provvede a norma dell'art. 30. Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, quest'ultimo provvede a norma del comma precedente. La comunicazione di cui all'art. 31, oltre che alle altre parti costituite nei luoghi indicati all'art. 17, deve essere fatta alla parte colpita dall'evento o ai suoi successori personalmente. Entro un anno dalla morte di una delle parti la comunicazione può essere effettuata agli eredi collettivamente o impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto risultante dagli atti del processo. La parte colpita dall'evento o i suoi successori possono costituirsi anche solo presentando documenti o memorie o partecipando alla discussione assistiti, nei casi previsti, da difensore incaricato nelle forme prescritte"*.

Notifica e deposito dell'istanza di trattazione

La parte che ha interesse²⁶ a riassumere il processo interrotto o sospeso deve presentare apposita istanza di trattazione al presidente di sezione della Commissione, utilizzando il canale informatico.

Talvolta sono emersi problemi procedurali in merito alla modalità della riassunzione. In particolare, è discusso se l'istanza da presentare al presidente della sezione della Commissione debba essere preventivamente notificata alle altre parti o se possa essere solo depositata. Per evitare problemi, in considerazione dei dubbi emersi in giu-

²⁵ *"Il processo è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica:*

a) il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza;

b) la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati a sensi dell'art. 12" (art. 40 del DLgs. 546/92).

²⁶ A differenza della riassunzione a seguito di rinvio disciplinata dall'art. 63 del DLgs. 546/92, in questo caso può avere interesse a riassumere indifferentemente il contribuente (se viene riassunto un giudizio di primo grado), o l'ente impositore (nel caso in cui, ad esempio, venga riassunto un giudizio di secondo grado, nel quale il contribuente era risultato vittorioso in primo grado).

L'estinzione in primo grado, infatti, determina l'inoppugnabilità dell'atto, mentre in secondo grado il passaggio in giudicato del primo grado.

risprudenza²⁷, si ritiene preferibile notificare alle altre parti l'istanza di riassunzione e, successivamente, fermo restando il rispetto del termine semestrale, depositarla.

A tal fine il *file* deve avere le caratteristiche previste per la notifica ed il deposito telematico degli atti processuali²⁸. Innanzitutto, si accede alla "Posizione riservata" e nella schermata iniziale si seleziona nel riquadro "Deposito telematico" l'opzione "Invio NIR - Ricorso - Altri atti".

Ti trovi in: [Home](#)

Processo Tributario Telematico

Avvisi

- [Ci sono 0 NIR validate e non trasmesse](#)
- [Ci sono 16 NIR incomplete](#)

Assistenza

Assistenza Online

NUMERO VERDE

Numero Verde
800 051 052

Contattare il numero verde
Dalle 8:00 alle 18:00 dal lunedì al venerdì
Dalle 8:00 alle 14:00 il sabato

Deposito Telematico

Le funzionalità consentono di compilare e completare le schede web della NIR per depositare il ricorso, l'appello e i documenti/atti successivi. Inoltre, è possibile inviare alla Commissione competente la richiesta di visualizzazione temporanea degli atti contenuti nel fascicolo processuale, da parte di coloro che non si sono ancora costituiti in giudizio.

[Invio NIR - Ricorso - Altri Atti →](#)
[Completamento NIR - Ricorso - Altri atti →](#)
[Richiesta accesso temporaneo →](#)

Interrogazione Atti Depositati

Questo servizio consente la ricerca e consultazione della NIR depositata.

[Ricerca NIR Depositata →](#)

Il fascicolo processuale informatico è consultabile tramite il servizio del telecontenzioso. Inoltre è disponibile una funzionalità di ricerca e consultazione pubblica dei dati della controversia.

[Accedi al Telecontenzioso ↗](#)

Servizi e Utilità

Sono disponibili servizi PagoPA per effettuare/consultare il pagamento del Contributo Unificato Tributario (CUT) e servizi di verifica/conversione per il formato, la dimensione e il nome dei file/atti da inviare in Commissione.

[PagoPA effettua pagamenti →](#)
[PagoPA consulta pagamenti →](#)
[Verifica e conversione file PDF/A →](#)

Ulteriori servizi:

[Compilazione guidata NIR cartacea →](#)
[Completamento ed interrogazione NIR cartacea →](#)
[Calcolo CUT ↗](#)
[Prenotazione appuntamento in CT ↗](#)

Ipotizzando di dover presentare l'istanza di trattazione per un processo pendente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, si dovrà compilare il riquadro di sinistra selezionando l'opzione per il "Deposito in Commissione Tributaria Provinciale di primo grado" inserendo la Commissione tributaria provinciale competente e indicando per la "Tipologia di deposito" l'opzione "Altri documenti".

■ Invio NIR - Ricorso - Altri Atti

Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado

Commissione tributaria provinciale di*:

Tipologia di deposito*:

- Seleziona
- Ricorsi ed altri procedimenti giurisdizionali
- Controdeduzioni
- Altri atti e documenti

Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado

Commissione tributaria regionale di*:

Tipologia di deposito*:

[OK](#)

Successivamente si apre la schermata che permette l'inserimento dei dati generali necessari a identificare la causa.

²⁷ Cass. 18.6.2015 n. 12672.

²⁸ DM 23.12.2013 n. 163 e DM 4.8.2015.

Dati Generali

Commissione tributaria provinciale di/del : TORINO

Depositante:

Dati per abbinamento in Commissione Tributaria

R.G. Ricorso Ricevuta controdeduzioni

Numero atto*: Non presente

Ricorrente:

Tipologia*:

Resistente:

Tipologia*:

Tipologia Ricorso*:

Proposta per abbinamento:

Tipologia Depositante:

Ricorrente Resistente

Indirizzo Pec*:

Elementi da acquisire/già acquisiti:

Documenti n°: / 0

A seguito dell'inserimento dei vari dati richiesti è possibile dare il comando "Salva", che permette di passare alla schermata successiva nella quale si allega l'istanza di trattazione (selezionando l'apposita opzione) ed eventuali allegati preventivamente identificati selezionando tra le varie voci quella che descrive il documento che verrà inserito.

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA  SISTEMA INFORMATIVO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO | [ESCI](#)

Ti trovi in: [Home](#) - [Nuova Compilazione NIR](#) - Documenti

Invio telematico documenti

Documenti

Dati Generali **Documenti**

R.G. Ricorso : 000015 / 20

Tipo depositante: Difensore

• Dimensione file massima 1 MB
• Lunghezza nome file massima 255 caratteri

Puoi inserire ancora 50 file

51200 KB ancora disponibili

Dati documento (1 di 1)

Tipologia documento*:

INDICE ATTI E DOCUMENTI DEPOSITATI
 INTEGRAZIONE DEI MOTIVI-EX LEGGE 289 DEL 27/12/2002
 INTEGRAZIONI
 IST.SOSP. E DEPOSITO DEFINIZ. EX.ART.11 DL 50/2017
 ISTANZA DEF. AGEVOL. ART. 6 DL 119/2018
 ISTANZA DI AUTORIZZAZIONE AL SEQUESTRO CAUTELATIVO
 ISTANZA DI CORREZIONE
 ISTANZA DI DISCUSSIONE PUBBLICA
 ISTANZA DI FISSAZIONE UDIENZA
 ISTANZA DI RIMBORSO
 ISTANZA DI RINVIO
 ISTANZA DI RIUNIFICAZIONE
 ISTANZA DI SOSPENSIONE ART.16 L.289 DEL 27/12/2002
 ISTANZA DI SOSPENSIONE ATTO
ISTANZA DI TRATTAZIONE
 ISTANZA RILASCIO SENTENZA IN FORMA ESECUTIVA
 MEMORIE AGGIUNTIVE
 MEMORIE ILLUSTRATIVE
 NOTA DEPOSITO DOCUMENTI
 NOTA DI ISCRIZIONE A RUOLO

Dopo aver salvato è possibile validare i dati selezionando l'opzione "Valida". Successivamente, i dati inseriti non possono essere modificati e vengono depositati dando l'apposito comando.

Dati Generali
Documenti
Validazione

■ **Dati Generali**

Commissione tributaria provinciale **Commissione Tributaria Provinciale AGRIGENTO**

Deposito Telematico Atti Successivi riferiti a

R.G. **000015 / 2018 - 00**

Numero atto **25**

Tipologia ufficio Ricorrente **Persona Fisica o Giuridica**

Codice Fiscale / P.IVA Ricorrente

Tipologia ufficio Resistente **Ente Impositore**

Tipo ente Resistente **AGENZIA ENTRATE**

Provincia Resistente **AG**

Denominazione Ufficio Resistente **AG. ENT. DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE AGRIGENTO**

Dati Depositante

Depositante

Tipologia Depositante **DIFENSORE**

Indirizzo Pec

■ **Documenti allegati**

Riepilogo Allegati	Nome File
Tipo documento	Ricevuta di avvenuta consegna.pdf.p7m

Torna alla Home
Valida
Download Riepilogo

9 RICHIESTA DI VISIBILITÀ TEMPORANEA DEL FASCICOLO

La parte non ancora costituita può avere interesse a visionare il fascicolo per valutare se costituirsi. In tal caso, dopo essere entrati nella propria "Area personale" sarà possibile presentare istanza di visibilità.

A tal fine, nella schermata iniziale si dovrà compilare il riquadro relativo al "Deposito telematico", selezionando l'opzione "Richiesta accesso temporaneo".

Ti trovi in: [Home](#)

Processo Tributario Telematico

Avvisi

- [Ci sono 0 NIR validate e non trasmesse](#)
- [Ci sono 19 NIR incomplete](#)

Assistenza

 **Assistenza Online**

NUMERO VERDE

Numero Verde
800 051 052

Contattare il numero verde
Dalle 8:00 alle 18:00 dal lunedì al venerdì
Dalle 8:00 alle 14:00 il sabato



Deposito Telematico

Le funzionalità consentono di compilare e completare le schede web della NIR per depositare il ricorso, l'appello e i documenti/atti successivi. Inoltre, è possibile inviare alla Commissione competente la richiesta di visualizzazione temporanea degli atti contenuti nel fascicolo processuale, da parte di coloro che non si sono ancora costituiti in giudizio.

[Invio NIR - Ricorso - Altri Atti →](#)
[Completamento NIR - Ricorso - Altri atti →](#)
[Richiesta accesso temporaneo →](#)



Interrogazione Atti Depositati

Questo servizio consente la ricerca e consultazione della NIR depositata.

[Ricerca NIR Depositata →](#)

Il fascicolo processuale informatico è consultabile tramite il servizio del telecontenzioso. Inoltre è disponibile una funzionalità di ricerca e consultazione pubblica dei dati della controversia.

[Accedi al Telecontenzioso](#)



Servizi e Utilità

Sono disponibili servizi PagoPA per effettuare/consultare il pagamento del Contributo Unificato Tributario (CUT) e servizi di verifica/conversione per il formato, la dimensione e il nome dei file/atti da inviare in Commissione.

[PagoPA effettua pagamenti →](#)
[PagoPA consulta pagamenti →](#)
[Verifica e conversione file PDF/A →](#)

Ulteriori servizi:

[Compilazione guidata NIR cartacea →](#)
[Completamento ed interrogazione NIR cartacea →](#)
[Calcolo CUT](#)
[Prenotazione appuntamento in CT](#)

Si apre quindi la schermata successiva, nella quale, ipotizzando di dover chiedere la visibilità di un fascicolo di primo grado, si dovrà compilare il riquadro relativo al "Deposito in Commissione Tributaria Provinciale di primo

grado” ed inserire la Commissione tributaria competente. Per la “Tipologia di deposito” il sistema propone solo la funzione per “Accesso temporaneo al fascicolo del ricorso”.

Ti trovi in: [Home](#) / Richiesta accesso temporaneo

■ Richiesta accesso temporaneo

Deposito in Commissione Tributaria Provinciale - di primo grado	Deposito in Commissione Tributaria Regionale - di secondo grado
Commissione tributaria provinciale di*: TORINO	Commissione tributaria regionale di*: SELEZIONA
Tipologia di deposito*: ACCESSO TEMPORANEO AL FASCICOLO DEL RICORSO	Tipologia di deposito*: ACCESSO TEMPORANEO AL FASCICOLO DELL'APPELLC
<input type="button" value="OK"/>	<input type="button" value="OK"/>

Nella schermata successiva occorre inserire i dati richiesti ed allegare, previa sottoscrizione digitale, l'istanza di accesso predisposta, la procura ed il documento del difensore.

L'invio telematico della Richiesta accesso temporaneo al fascicolo permetterà l'accesso temporaneo al fascicolo telematico per una durata di 10 giorni a partire dalla data in cui tale richiesta sarà autorizzata dalla Commissione Tributaria

Dati per abbinamento in Commissione Tributaria

R.G. : / - 00

Numero atto*: Non presente

Ricorrente:

Tipologia*: SELEZIONA

Resistente:

Tipologia*: SELEZIONA

Tipologia Ricorso*: ATTO DI OPPOSIZIONE DI TERZO

Proposta per abbinamento: CONTINUA SENZA RG Ricerca Abbinamento

Tipologia Depositante: DIFENSORE

Ricorrente Resistente

Indirizzo Pec*:

Elementi da acquisire/già acquisiti:

Sono richieste le seguenti tipologie di allegato:

- Richiesta accesso temporaneo al fascicolo
- Procura - Nomina del difensore

Documenti n°: 2 / 0

Dopo aver dato il comando “Salva” sarà possibile allegare l'istanza, la procura ed il documento del difensore. Dopo aver allegato quanto richiesto, si procede alla validazione e all'invio.

Invio telematico documenti - Accesso temporaneo al fascicolo Ricorsi [D-245806/2019]
Documenti

Dati Generali **Documenti** **Validazione**

R.G. Ricorso : 000014 /0000

Tipo depositante: Difensore **Cognome e Nome/Denominazione:**

- Dimensione file massima 10 MB
- Lunghezza nome file massima 100 caratteri

Puoi inserire ancora 50 file allegati.

51200 KB ancora disponibili (50.00 MB).

Dati documento (1 di 2)

Tipo documento*:

STESURA DEL RICORSO

Nella presente Scheda si elencano i requisiti che il ricorso deve contenere, evidenziando pure quando e come eventuali irregolarità potrebbero condurre ad una dichiarazione di inammissibilità del medesimo.

Alfio CISELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Il processo tributario viene instaurato tramite un atto processuale denominato ricorso.

L'art. 18 co. 1 del DLgs. 546/92 sancisce infatti che *"il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale"*.

Esso è proposto:

- avverso uno degli atti elencati dall'art. 19 del DLgs. 546/92,
- entro 60 giorni dalla notifica.

Il ricorso viene, in un primo momento, notificato alla controparte, e successivamente portato alla conoscenza del giudice tramite la costituzione in giudizio.

Occorre prestare attenzione ai requisiti formali del ricorso, in quanto la mancanza di determinate indicazioni può causare l'applicazione di sanzioni amministrative, la maggiorazione del contributo unificato o, addirittura, l'inammissibilità del ricorso.

2 RECLAMO E RICORSO

Relativamente agli atti di valore non superiore a 50.000,00 euro², il contribuente presenta un ricorso che vale anche come reclamo, il quale può contenere una proposta di mediazione. Il deposito del ricorso non può avvenire prima del decorso di 90 giorni dalla sua notifica, proprio per consentire alle parti di definire la lite in via stragiudiziale (art. 17-*bis* del DLgs. 546/92)³.

Occorre mettere in evidenza che:

- il "salto" della fase di mediazione (in sostanza la costituzione in giudizio senza l'attesa del termine dilatorio dei 90 giorni) causa l'improcedibilità del ricorso, a seguito della quale può essere disposto il rinvio dell'udienza per consentire alle parti l'eventuale mediazione;
- ove, a seguito di ricorso/reclamo, la procedura di mediazione abbia esito negativo:
 - il contribuente non dovrà notificare un ulteriore ricorso;
 - occorrerà provvedere direttamente alla costituzione in giudizio, i cui termini decorreranno dopo 90 giorni dalla notifica del reclamo;

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² Per gli atti impugnabili notificati prima dell'1.1.2018, la procedura di reclamo-mediazione era prevista per gli atti del valore sino a 20.000,00 euro.

³ L'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, nella versione *post* DLgs. 156/2015 e in vigore dall'1.1.2016, prevede la necessità del reclamo per gli atti emessi da ogni ente impositore, e non più solo per quelli emessi dall'Agenzia delle Entrate (inclusi gli avvisi di classamento).

- resta fermo il divieto di integrazione dei motivi di ricorso, per cui tutte le censure dovranno essere sollevate nell'atto di ricorso/reclamo stesso.

3 CONTENUTO DEL RICORSO

Ai sensi dell'art. 18 co. 2 del DLgs. 546/92, il ricorso deve contenere l'indicazione:

- della Commissione tributaria cui è diretto;
- del ricorrente e del suo legale rappresentante;
- della relativa residenza o sede legale;
- del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato;
- del difensore e della categoria professionale alla quale esso appartiene;
- del codice fiscale;
- dell'Agenzia fiscale o dell'ente locale o dell'Agente della Riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
- dell'atto impugnato;
- dell'oggetto della domanda;
- dei motivi.

Oltre a quanto disposto da tale norma, il ricorso deve contenere:

- il numero di fax del difensore (art. 13 co. 3-*bis* del DPR 115/2002);
- il codice fiscale del difensore (art. 125 c.p.c.);
- la casella PEC del difensore e della parte, se esistente (art. 16-*bis* del DLgs. 546/92).

Inammissibilità del ricorso

L'art. 18 co. 3 del DLgs. 546/92 stabilisce che, ad eccezione dell'indicazione relativa al codice fiscale del ricorrente, la mancanza anche di una sola delle informazioni elencate dalla norma causa l'inammissibilità del ricorso.

Ciò significa che il processo si chiude con una pronuncia "in rito", che inibisce al giudice di esaminare nel merito la causa.

È quindi importante che il ricorrente osservi gli obblighi di indicazione citati dalla norma.

3.1 INDICAZIONE DEL GIUDICE ADITO

Il ricorso deve contenere l'indicazione della Commissione tributaria cui è rivolto, ed è inammissibile se l'informazione circa il giudice adito manca o è incerta.

3.2 INDICAZIONI RELATIVE AL CONTRIBUENTE

Le indicazioni relative al ricorrente concernono:

- le sue generalità (o quelle del suo legale rappresentante), intendendosi per tali il nome, il cognome, la data di nascita;
- il domicilio eventualmente eletto;
- la residenza (o la sede legale);
- il codice fiscale;
- l'indirizzo di casella di posta elettronica.

Rappresentante legale del contribuente

Occorre l'indicazione delle generalità, rispettivamente, del tutore o del curatore, qualora il contribuente sia interdetto o inabilitato.

3.2.1 Mancata indicazione della residenza o della sede legale

In base al combinato disposto degli artt. 18 co. 4 e 17 co. 3 del DLgs. 546/92, la mancata indicazione della residenza non dovrebbe causare l'inammissibilità del ricorso.

L'art. 18 co. 4 del DLgs. 546/92 contempla l'inammissibilità per la mancanza delle indicazioni di cui al co. 2 dello stesso articolo tra le quali rientra, appunto, la residenza.

Tuttavia, il precedente art. 17 co. 3 del DLgs. 546/92 prevede che, se manca l'indicazione sulla residenza (o l'elezione di domicilio), gli atti sono comunicati o notificati presso la segreteria della Commissione, il che osta, implicitamente, al sostenimento dell'inammissibilità.

L'assunto è confermato dall'Amministrazione finanziaria (circ. Agenzia delle Dogane 4.4.2002 n. 26 § 2).

3.2.2 Persone giuridiche

In caso di persona giuridica, occorre indicare la denominazione, la ragione sociale, la sede legale e le generalità del soggetto dotato di rappresentanza⁴.

La mancata o erronea indicazione delle generalità del legale rappresentante è rilevante "solo qualora si traduca in incertezza assoluta della persona giuridica rappresentata" (Cass. 3.5.2000 n. 5572 e Cass. 18.3.2016 n. 5413).

Procedure concorsuali

Qualora il contribuente sia sottoposto a procedure concorsuali, occorre l'indicazione del soggetto idoneo a rappresentarlo.

Pertanto, occorrerà indicare le generalità:

- del curatore (e gli estremi dell'autorizzazione del giudice delegato), in ipotesi di fallimento;
- dell'imprenditore, in caso di concordato preventivo (C.T. Prov. Treviso 6.5.2013 n. 51/8/13);
- del commissario straordinario, in caso di amministrazione straordinaria;
- del commissario liquidatore, nell'ipotesi di liquidazione coatta amministrativa (C.T. Prov. Torino 15.1.2010 n. 12/1/10);
- del liquidatore, in ipotesi di liquidazione volontaria della società.

3.3 INDICAZIONI RELATIVE AL DIFENSORE TECNICO

Il ricorso deve contenere l'indicazione del difensore e della categoria professionale a cui appartiene, e l'eventuale domiciliatura presso il suo studio, ai fini delle comunicazioni che lo riguardano.

È poi necessario indicare il suo codice fiscale, il suo numero di fax e, soprattutto, l'indirizzo di posta elettronica certificata.

3.4 INDICAZIONI RELATIVE ALLA PARTE RESISTENTE

Il ricorso deve contenere l'indicazione della parte resistente, che, a seconda dei casi, potrà essere:

- una delle Agenzie fiscali (Entrate, Dogane, Demanio);
- l'ente locale;
- l'Agente della Riscossione;
- altro ente impositore (Consorzio di bonifica, Camera di Commercio).

È bene indicare sempre l'organo rappresentativo dell'ente (ad esempio, Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di X, in persona del titolare suo rappresentante *pro tempore*).

3.5 INDICAZIONI RELATIVE ALL'ATTO IMPUGNATO

Nel ricorso deve essere evidenziato l'atto impugnato.

Pertanto, occorre indicare la tipologia di provvedimento (nell'ipotesi di silenzio-rifiuto, gli estremi della domanda di rimborso) e i suoi estremi.

Data di notifica dell'atto

È opportuno indicare la data di notifica dell'atto, in quanto, in tal modo, il giudice è in grado di verificare il rispetto del termine per ricorrere.

Qualora si intenda censurare il difetto di notifica, può essere proficuo allegare l'atto specificando che è stato fornito dall'ufficio in un momento successivo, su richiesta del contribuente⁵.

Allegazione del provvedimento impugnato

Non è necessaria l'allegazione dell'atto impugnato, posto che quest'ultimo verrà depositato in occasione della costituzione in giudizio.

⁴ Se la rappresentanza non deriva dallo Statuto ma da altri atti occorre allegare l'apposita procura.

⁵ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 424.

3.6 OGGETTO DELLA DOMANDA E MOTIVI DI RICORSO

L'oggetto della domanda è la richiesta di annullamento dell'atto o l'"accertamento" del diritto al rimborso (c.d. "*petitum*").

I motivi sono invece le ragioni di fatto e di diritto poste alla base della richiesta di caducazione o di rimborso (c.d. "*causa petendi*").

3.6.1 Delineazione dei motivi

I motivi devono essere sollevati in sede di ricorso, posto che non è possibile integrarli né nella memoria illustrativa né, a maggior ragione, in appello.

Il giudizio tributario è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio:

- circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa avanzata tramite il provvedimento,
- avente un oggetto delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente nel ricorso introduttivo (Cass. 16.6.2006 n. 14026).

Integrazione dei motivi

Occorre sapere che l'integrazione dei motivi è ammessa nel solo caso di documenti non conosciuti depositati ad opera delle altre parti (art. 24 del DLgs. 546/92).

Non costituiscono, però, integrazione dei motivi:

- la sopravvenuta incostituzionalità della disposizione oggetto della lite;
- il mutamento della norma da parte del legislatore;
- la presentazione nei termini, di un secondo ricorso contenente motivi nuovi rispetto al primo (Cass. 31.3.2008 n. 8234 e Cass. 30.6.2010 n. 15441).

Nelle prime due fattispecie, è opportuno che il vizio relativo alla norma oggetto del mutamento di legge o della declaratoria di incostituzionalità sia stato censurato nel ricorso.

Non è considerata integrazione dei motivi la replica a questioni sollevabili d'ufficio, come ad esempio l'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardiva notifica sollevata dall'ufficio (Cass. 4.10.2018 n. 24305).

Illustrazione dei motivi

Nella memoria *ex art.* 32 del DLgs. 546/92, da depositare entro 10 giorni liberi prima dell'udienza, è solo possibile illustrare i motivi già delineati, ovvero argomentare in maniera più approfondita la fondatezza delle censure.

3.6.2 Sanzioni

Sebbene le sanzioni seguano, di norma, la "sorte" del tributo, è proficuo formulare un motivo sulle stesse.

L'art. 8 del DLgs. 546/92 prevede che il giudice possa disapplicare le sanzioni in ipotesi di obiettive condizioni di incertezza.

Ove il contribuente non abbia evidenziato l'obiettiva incertezza della norma nel ricorso, è dubbio che possa farlo successivamente, nonostante, ad esempio, venisse depositata una sentenza della Cassazione che ne statuisse la sussistenza (così, Cass. 21.7.2015 n. 15294 e Cass. 14.7.2016 n. 14402).

4 STRUTTURAZIONE DEL RICORSO

Fermo restando l'obbligo di indicare quanto previsto dall'art. 18 del DLgs. 546/92, non vi è uno schema predefinito ai fini della stesura del ricorso.

Tuttavia, è bene osservare, per esigenze di ordine sistematico, lo schema seguente.

Nella parte relativa al fatto bisogna illustrare, in maniera sintetica, ciò che è successo, evidenziando in particolare la procedura utilizzata dall'ufficio.

Per esempio, è opportuno rilevare la data dell'eventuale accesso, della consegna del "PVC" e della notifica dell'accertamento⁶.

⁶ Da cui potrebbe emergere la violazione del termine di cui all'art. 12 co. 7 della L. 212/2000.

È anche bene evidenziare le richieste di autotutela presentate dal contribuente, così come i vari colloqui intervenuti tra le parti.

Motivi di ricorso

I motivi di ricorso devono essere evidenziati in maniera chiara, evitando argomentazioni prolisse o inutilmente complesse.

È importante che il contribuente censuri ogni recupero a tassazione, evitando che il ricorso possa configurarsi quale impugnazione "parziale" dell'atto.

Infatti, con la sentenza 16.5.2007 n. 11212, la Corte di Cassazione ha specificato che, in virtù della "corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato" (art. 112 c.p.c.):

- il giudice tributario non può caducare interamente l'atto impositivo in presenza di una richiesta del contribuente formulata, in sede di ricorso avverso un avviso di liquidazione concernente più recuperi a tassazione, in tal modo: "si chiede l'annullamento integrale dell'atto";
- ciò in quanto occorre che il ricorrente censuri ogni pretesa, e che il giudice constati se il *petitum* (richiesta di annullamento) sia sorretto da un'autonoma *causa petendi* (motivazione alla base della richiesta), posto che "ogni domanda giudiziale, infatti, può ritenersi introdotta in giudizio solo quando si trovi in rapporto di necessaria connessione con il *petitum* e la *causa petendi*".

Conclusioni

Nella parte conclusiva del ricorso vengono domandati:

- l'annullamento dell'atto impugnato, l'accertamento del diritto al rimborso oppure la condanna alla restituzione di determinate somme;
- la condanna alle spese processuali;
- la condanna alla restituzione di quanto già corrisposto dal contribuente.

Poi, costituisce prassi chiedere l'annullamento dell'atto:

- in via "preliminare", per questioni di legittimità (vizio di motivazione, difetto di notifica);
- nel merito, per questioni attinenti alla pretesa (ad esempio, deducibilità del costo recuperato a tassazione o esistenza dell'operazione ritenuta fittizia).

Inoltre, a seconda delle circostanze, il contribuente potrebbe chiedere:

- in via "principale", l'annullamento totale dell'atto;
- in via subordinata, la riduzione della pretesa (il che è consigliabile in ipotesi di accertamenti induttivi o basati sulle percentuali di ricarico);
- in via cautelare, la sospensione della riscossione in pendenza del giudizio (richiamando il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*).

5 INDICAZIONI DA INSERIRE NEL RICORSO (TABELLA RIEPILOGATIVA)

Indicazione	Norma	Omissione
Commissione tributaria competente	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Generalità del ricorrente o del legale rappresentante della società	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Residenza/sede legale del ricorrente	Art. 18 del DLgs. 546/92	No inammissibilità (rischio che le comunicazioni avvengano presso la segreteria)
Elezione di domicilio	Art. 18 del DLgs. 546/92	No inammissibilità (rischio che le comunicazioni avvengano presso la segreteria)
Codice fiscale del ricorrente	Art. 18 del DLgs. 546/92; art. 13 co. 3-bis del DPR 115/2002; artt. 6 e 13 del DPR 605/73	No inammissibilità; maggiorazione della metà del contributo unificato; sanzione amministrativa da 103,00 a 2.065,00 euro
Casella PEC del ricorrente	Art. 16-bis del DLgs. 546/92	Ove il contribuente è tenuto alla sua istituzione, le comunicazioni vengono eseguite sempre presso la segreteria se l'indirizzo non è reperibile presso i pubblici elenchi

Indicazione	Norma	Omissione
Generalità del difensore	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Numero di fax del difensore	Art. 13 co. 3- <i>bis</i> del DPR 115/2002	No inammissibilità; maggiorazione della metà del contributo unificato
Codice fiscale del difensore	Art. 125 c.p.c.; artt. 6 e 13 del DPR 605/73	No inammissibilità; sanzione amministrativa da 103,00 a 2.065,00 euro
Casella PEC del difensore	Artt. 13 co. 3- <i>bis</i> del DPR 115/2002 e 16- <i>bis</i> del DLgs. 546/92	No inammissibilità; maggiorazione della metà del contributo unificato; esecuzione delle comunicazioni presso la segreteria se l'indirizzo non è reperibile presso i pubblici elenchi
Parte resistente	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Atto impugnato	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Motivi di ricorso	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Conclusioni	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Elenco documenti	–	Nessun effetto (documenti producibili sino a 20 giorni prima dell'udienza)
Sottoscrizione del difensore	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Procura al difensore	Art. 18 del DLgs. 546/92	No inammissibilità (sanatoria del giudice <i>ex art.</i> 182 c.p.c., ma è opportuno non dimenticarla)
Dichiarazione di valore della causa	Art. 14 del DPR 115/2002	No inammissibilità (la segreteria potrebbe pretendere il contributo nella misura massima)
Dichiarazione di conformità	Art. 22 del DLgs. 546/92	Inammissibilità se difetta nella copia depositata in segreteria e se c'è effettiva difformità. Se è obbligatorio il PTT si appone con la firma digitale della copia depositata

6 SOTTOSCRIZIONE DEL RICORSO

Il ricorso va firmato dal difensore del ricorrente e deve contenere l'incarico di cui all'art. 12 co. 7 del DLgs. 546/92 (art. 18 co. 3 del DLgs. 546/92).

Per i ricorsi notificati dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo del processo tributario telematico. In tal caso, la sottoscrizione si appone con firma digitale.

La sottoscrizione può avvenire ad opera della parte personalmente qualora:

- essa rientri nei soggetti abilitati alla difesa;
- il valore della lite non sia superiore a 3.000,00 euro⁷.

È bene rimarcare che, ai sensi dell'art. 182 c.p.c. (richiamato dall'art. 12 del DLgs. 546/92), ogni vizio relativo alla sottoscrizione del ricorso, inclusa l'assenza della stessa, non dovrebbe più condurre all'inammissibilità. Ciò in quanto il giudice, se rileva un difetto di rappresentanza, assistenza o autorizzazione, deve invitare la parte a regolarizzare la propria posizione entro un termine perentorio, e "*l'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione*".

6.1 SOTTOSCRIZIONE DEL RICORSO E AUTENTICAZIONE DELLA FIRMA DA PARTE DEL DIFENSORE

Secondo la giurisprudenza, il ricorso si intende sottoscritto qualora sia presente la firma con cui il difensore autentica quella che la parte appone ai fini del conferimento della procura (cfr., per tutte, Cass. 16.3.2001 n. 3862, Cass. 6.9.2010 n. 19122 e Cass. 13.9.2013 n. 20929).

Per i ricorsi notificati dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo del processo tributario telematico. In tal caso, la sottoscrizione si appone con firma digitale e la procura è un allegato del ricorso. A seguito della sottoscrizione il *file*

⁷ Ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92, il valore della lite va computato vagliando la sola imposta richiesta, al netto di sanzioni e interessi, a meno che si tratti di un atto irrogativo di sole sanzioni.

utilizzato prima per la notifica a mezzo PEC e successivamente per il deposito attraverso il portale della Giustizia Tributaria (SIGIT) ha l'estensione "denominazione.pdf.p7m".

6.2 EFFETTI DELLA MANCATA SOTTOSCRIZIONE DEL RICORSO

L'omessa sottoscrizione del ricorso comporta l'inammissibilità dello stesso⁸.

Il ricorrente deve consegnare o spedire l'originale del ricorso sottoscritto alla controparte.

L'inammissibilità si verifica quando la sottoscrizione sia assente, e non ove il contribuente abbia (erroneamente) consegnato all'ufficio la copia fotostatica del ricorso sottoscritto e, successivamente, depositato in Commissione l'originale (Cass. 31.10.2005 n. 21170 e Cass. 15.3.2004 n. 5257)⁹.

Tale eccezione non è più attuale laddove si utilizzi il processo tributario telematico¹⁰, in quanto il *file* è "unico" ed è necessario che sia firmato digitalmente.

È stato di recente affermato che l'inammissibilità può essere dichiarata solo quando la sottoscrizione difetti in entrambi gli atti, quindi sia nella copia che nell'originale. Invece, non può esserci una tale conseguenza per il ricorso sottoscritto solo nella copia depositata in segreteria e non nell'originale notificato alla controparte (Cass. 17.11.2014 n. 24461), e lo stesso vale per la situazione opposta (Cass. 15.6.2010 n. 14389).

Trattasi, come detto, di orientamenti da vagliare alla luce dell'art. 182 c.p.c., che, in ogni caso, a nostro avviso inibisce l'immediata declaratoria di inammissibilità del ricorso.

⁸ In giurisprudenza era stato sancito che pure la mancanza della sottoscrizione della copia del ricorso depositato in segreteria comporta l'inammissibilità (Cass. 21.3.2001 n. 4051).

⁹ Nella fattispecie in esame, il contribuente ha "rovesciato" la prescrizione di cui all'art. 22 del DLgs. 546/92, in base alla quale occorre consegnare l'originale del ricorso all'ufficio e depositare la copia nella segreteria della Commissione.

¹⁰ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

NOTIFICA DEL RICORSO

Nella presente Scheda si illustrano le modalità di notifica del ricorso in Commissione tributaria, con particolare riferimento agli errori che potrebbero causarne l'inammissibilità.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria deve essere proposto entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento, nei confronti dell'ente che ha emanato l'atto esclusivamente mediante notifica a mezzo PEC dall'1.7.2019 ogniqualvolta il ricorrente si avvalga della difesa tecnica².

Fino al 30.6.2019 e ogniqualvolta il ricorrente non si avvale della difesa tecnica il ricorso può essere notificato:

- a mezzo PEC;
- consegna diretta dell'originale del ricorso;
- spedizione a mezzo posta dell'originale del ricorso;
- notifica a mezzo di ufficiale giudiziario di copia del ricorso (conforme all'originale).

Per i ricorsi, anche di rinvio (quindi a seguito di sentenza della Cassazione che disponga la riassunzione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale o regionale competente), notificati a far data dall'1.7.2019 è obbligatorio avvalersi del canale informatico per la costituzione in giudizio. A tal fine è necessario accedere al portale della Giustizia Telematica disponibile all'indirizzo www.giustiziatributaria.gov.it e, previa registrazione a seguito della quale vengono rilasciate le credenziali di accesso, si potrà accedere ad un "Area riservata", utilizzando la quale è possibile adempiere ai vari incombeni di segreteria che fino al 30.6.2019 sono posti in essere con modalità cartacea. Per la costituzione in giudizio, si deve compilare la nota di iscrizione a ruolo compilando le varie schermate proposte dal sistema, allegando nella pagina denominata "Documenti" il *file* del ricorso utilizzato per la notifica a mezzo PEC, la procura e la prova della notifica del ricorso. Sia i documenti che ciascun documento allegato devono essere preventivamente firmati digitalmente e solo dopo caricati a sistema.

Nel caso in cui il ricorrente si difenda in modo autonomo, in sede di costituzione in giudizio, depositerà o spedirà: l'originale, in caso di notifica del ricorso a mezzo di ufficiale giudiziario; la copia, in caso di consegna diretta o di spedizione a mezzo posta del ricorso.

2 NOTIFICA A MEZZO PEC

Per i ricorsi notificati dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo della notifica a mezzo PEC, salvo il caso in cui il ricorrente non si avvalga della difesa tecnica.

Per evitare irregolarità è necessario osservare le disposizioni contenute nell'art. 16-*bis* del DLgs. 546/92³, dal DM 23.12.2013 n. 163 e dal DM 4.8.2015.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92 "per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica".

³ Modificato dall'art. 16 co. 1 lett. a) n. 1 del DL 23.10.2018 n. 119, convertito con modificazioni dalla L. 17.12.2018 n. 136.

Ai fini della notifica a mezzo PEC occorre conoscere l'indirizzo PEC della controparte⁴ e dotarsi di un dispositivo di firma digitale.

Formato degli atti

I *file* contenenti il ricorso, la procura ed eventuali documenti allegati devono rispettare specifici requisiti per garantire la regolarità della notifica.

Gli atti dovranno essere:

- in formato PDF/A-1a, PDF/A-1b;
- senza macro o elementi attivi;
- in formato atti nativi digitali (non è possibile utilizzare scansioni);
- firmati digitalmente e denominati (successivamente all'apposizione della firma digitale il *file* risulterà denominato "nomefile.pdf.p7m").

I documenti dovranno essere:

- in formato PDF/A-1a, PDF/A-1b oppure TIFF (formato fax);
- senza macro o elementi attivi;
- in formato atti nativi digitali o scansioni;
- firmati digitalmente (quindi avranno l'estensione "pdf.p7m").

Predisposizione della PEC

Ai fini della validità della notifica non è richiesto un particolare contenuto del testo di accompagnamento. Occorre invece selezionare la "Ricevuta completa". In tal modo il sistema genera due ricevute:

- una ricevuta di accettazione, che attesta la presa in carico del messaggio rilasciata, quindi, dal gestore PEC del mittente;
- una ricevuta di consegna che attesta la consegna del messaggio, rilasciata dal gestore della PEC del destinatario. La ricevuta di consegna, se sarà stata correttamente selezionata l'opzione "Consegna completa", riporterà tutti gli allegati contenuti nella PEC.

Perfezionamento della notifica a mezzo PEC

Secondo quanto previsto dall'art. 5 co. 2 del DM 163/2013, le comunicazioni e le notificazioni telematiche inviate a mezzo PEC si perfezionano nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario.

Pertanto, anche per le notifiche eseguite a mezzo PEC ai fini del computo dei termini processuali, la notifica effettuata si perfeziona:

- per il mittente: alla data in cui è stata inviata al proprio gestore, attestata dalla relativa ricevuta di accettazione. In particolare, si considererà eseguita nel giorno di scadenza ove la ricevuta di accettazione sia stata generata entro le ore 23:59⁵;
- per il destinatario: alla data in cui la comunicazione o la notifica è resa disponibile nella propria casella PEC.

3 CONSEGNA DIRETTA⁶

Nella consegna diretta, l'originale del ricorso viene recapitato presso l'ufficio, che ne rilascia ricevuta.

La data emergente dalla ricevuta coincide con il momento di presentazione del ricorso, ed è ad essa che occorre riferirsi ai fini della sua tempestività.

⁴ Per gli indirizzi di posta elettronica degli enti impositori, degli agenti per la riscossione, dei professionisti e delle imprese si deve far riferimento agli elenchi pubblici esistenti rispettivamente nell'IPA (www.indicepa.gov.it) ed all'INI-PEC (www.inipec.gov.it).

⁵ Corte Cost. 9.4.2019 n. 75 ha riconosciuto l'illegittimità costituzionale dell'art. 16-septies del DL179/2012 nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21:00 ed entro le ore 24:00 si perfeziona per il notificante alle ore 7:00 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta. Tale norma si applica anche al processo tributario in considerazione del carattere generale ed è compatibile con l'art. 16-bis del DLgs. 546/92 e con il DM 163/2013.

⁶ A far data dall'1.7.2019 questa modalità di notifica è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

In pratica, il ricorrente si reca presso l'ufficio munito del ricorso, e il funzionario appone sullo stesso il timbro a datario dell'ufficio, ove è attestato il giorno della consegna⁷.

Consegna diretta e Agente della Riscossione⁸

L'art. 16 co. 3 del DLgs. 546/92, disciplinante le modalità di consegna diretta degli atti, si rivolge espressamente agli atti notificati nei confronti del Ministero delle Finanze e degli enti locali, non menzionando gli Agenti della Riscossione.

Per questo motivo, con la sentenza 25.10.97 n. 197/8/97, la C.T. Prov. Bergamo ha dichiarato l'inammissibilità di un ricorso contro un avviso di mora consegnato direttamente al Concessionario della Riscossione.

Questa rigida interpretazione si porrebbe, però, in contrasto con la mancanza di una norma che prevede espressamente l'inammissibilità. Al riguardo, la questione è stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in quanto l'art. 16 co. 3 del DLgs. 546/92, a cui fa rinvio l'art. 20 co. 1 del medesimo decreto, prevede che le notificazioni possono essere fatte anche direttamente o a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'ufficio del Ministero delle Finanze e all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia. Pertanto, i giudici hanno ritenuto che la norma potrebbe essere interpretata in maniera estensiva, ammettendo che la parte privata possa notificare mediante consegna diretta al concessionario del servizio di riscossione, all'impiegato incaricato di ricevere gli atti.

Sul punto, già la C.M. 23.4.96 n. 98 (parte 2) aveva affermato che *"le notificazioni all'ufficio del Ministero delle finanze, all'ente locale o al concessionario del servizio di riscossione possono essere effettuate mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia"*.

Ad ogni modo, sarebbe opportuno proporre ricorso nei confronti dell'Agente della Riscossione o mediante spedizione a mezzo posta o tramite ufficiale giudiziario⁹.

Consegna diretta e Consorzi di bonifica

I Consorzi di bonifica non possono essere definiti enti locali, per cui è inammissibile il ricorso notificato mediante consegna diretta ad opera della parte (C.T. Reg. Milano 29.1.2007 n. 4/66/07).

4 SPEDIZIONE A MEZZO POSTA¹⁰

L'art. 20 co. 2 del DLgs. 546/92 stabilisce che *"la spedizione del ricorso a mezzo posta dev'essere fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate"*¹¹.

Qualora la spedizione avvenisse in busta chiusa, il destinatario potrebbe sostenere di averne ricevuto una vuota, ragion per cui la *ratio* della norma è quella di dare certezza alla spedizione dell'atto e della sua specificità¹².

Come precisato dalla Cassazione con la sentenza 18.12.2006 n. 27067, *"l'apposizione del timbro datario postale sul retro del plico senza busta, in pratica sul retro dello stesso ricorso, è idonea, in termini non revocabili in dubbio, ad eliminare ogni incertezza sull'attinenza della ricevuta di spedizione alla copia del ricorso"*.

Effetti della mancata produzione dell'avviso di ricevimento

Nelle notifiche a mezzo posta, l'avviso di ricevimento costituisce prova dell'avvenuta notifica (art. 3 della L. 890/82).

⁷ L'art. 16 co. 3 del DLgs. 546/92 stabilisce infatti che le notificazioni possono essere effettuate direttamente nei confronti del resistente, *"mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia"*.

⁸ A far data dall'1.7.2019 questa modalità di notifica è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

⁹ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 436.

¹⁰ A far data dall'1.7.2019 questa modalità di notifica è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

¹¹ Tale modalità di notifica deve essere tenuta distinta da quella, sempre a mezzo posta, eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c.

¹² In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 436.

Potrebbe accadere che il ricorrente, dopo aver spedito il ricorso, non ottenga la ricevuta di ritorno per cause riconducibili all'ufficio postale.

Sebbene la prova della notifica sia costituita dall'avviso di ricevimento, per la costituzione in giudizio è sufficiente, ex art. 22 del DLgs. 546/92, il deposito della ricevuta di spedizione.

Con la sentenza 8.2.2008 n. 3006, la Cassazione a Sezioni Unite ha sancito che il mancato deposito dell'avviso di ricevimento concerne la prova della notifica, quindi non è configurabile la sua rinnovazione ai sensi dell'art. 291 c.p.c.¹³.

I giudici sostengono poi che, nell'ipotesi in cui l'avviso di ricevimento non sia stato restituito al ricorrente, quest'ultimo deve:

- domandare di essere rimesso in termini ai sensi dell'art. 153 co. 2 c.p.c. al fine di produrre il suddetto avviso;
- offrire la prova della non imputabilità della causa della mancata produzione;
- depositare la documentazione dalla quale risulti che *"era stato richiesto il duplicato che l'amministrazione postale è tenuta a rilasciare nel caso di smarrimento dell'originale da parte dell'ufficio postale (ai sensi della L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 6, comma 1)'*.

In conclusione, la Corte di Cassazione sancisce che il ricorso è inammissibile qualora entro il termine ultimo per la produzione dei documenti (20 giorni liberi prima dell'udienza) il ricorrente non abbia esibito l'avviso di ricevimento, a meno che, entro lo stesso termine, non abbia chiesto la rimessione in termini per la produzione di tale documento.

La questione, però, verrebbe meno in ipotesi di costituzione in giudizio del resistente, siccome, in tal caso, è provata l'avvenuta notificazione del ricorso, con conseguente venir meno della necessità di produzione dell'avviso di ricevimento.

4.1 SPEDIZIONE DEL RICORSO IN BUSTA CHIUSA¹⁴

Secondo un primo filone giurisprudenziale, la spedizione del ricorso in busta chiusa anziché in plico senza busta costituisce, ove il contenuto del ricorso non sia contestato, mera irregolarità, e non comporta l'inammissibilità dell'impugnazione (Cass. 3.7.2003 n. 10481 e Cass. 2.9.2004 n. 17702).

Secondo un'impostazione più recente, invece, se il ricorso viene spedito con busta, la tempestività dello stesso non può rilevarsi dalla data di spedizione (apposta, in tal caso, non sul retro del ricorso bensì sulla busta) ma dalla data di ricezione da parte del resistente.

Di conseguenza, qualora tale data fosse successiva alla scadenza del termine per proporre impugnazione, il ricorso sarebbe inammissibile (Cass. 18.12.2006 n. 27067).

Tuttavia, con la sentenza 18.1.2006 n. 915, la Cassazione è giunta a diverse conclusioni, sostenendo che, siccome la prescrizione relativa alla spedizione in piego è strumentale alla certezza inerente l'atto, ove il destinatario non sollevi contestazioni al riguardo, la notifica è perfezionata alla data di spedizione (nello stesso senso, Cass. 11.4.2011 n. 8172).

Contestazioni da parte del destinatario

La spedizione del ricorso in busta chiusa può comportare il seguente problema: il destinatario (ufficio, Agente della Riscossione) potrebbe costituirsi in giudizio depositando una busta vuota, affermando di non aver ricevuto alcun ricorso¹⁵.

In questa fattispecie, è possibile che il giudice dichiari l'inammissibilità del ricorso, posto che non sussiste prova della conformità tra l'atto (ipoteticamente) inserito nella busta e quello successivamente depositato in sede di costituzione in giudizio.

¹³ La Corte evidenzia che il termine ultimo per la produzione dell'avviso di ricevimento coincide con 20 giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 del DLgs. 546/92).

¹⁴ A far data dall'1.7.2019 la spedizione postale è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

¹⁵ Non a caso, le sentenze prima citate hanno sancito che la spedizione in busta costituisce mera irregolarità *"se non sorgono contestazioni sull'effettiva ricezione del ricorso"*.

4.2 SPEDIZIONE DEL RICORSO TRAMITE RACCOMANDATA SEMPLICE¹⁶

Nel caso in cui il contribuente spedisca il ricorso tramite raccomandata semplice, l'impugnazione può essere dichiarata inammissibile.

Il rispetto del termine per impugnare può tuttavia essere verificato tramite la ricevuta rilasciata dalle poste. Mancherebbe però la prova dell'avvenuta notifica, che deve essere fornita tramite l'avviso di ricevimento.

Proprio con riferimento alla raccomandata semplice, la Suprema Corte ha stabilito che il ricorso non può, di per sé, essere respinto, in quanto le cause di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente. L'inammissibilità, in base a tale impostazione, può essere dichiarata solo ove sia provata la mancata instaurazione del contraddittorio, il che è escluso dall'avvenuta costituzione in giudizio del resistente (Cass. 28.7.2011 n. 16572).

4.3 SPEDIZIONE DEL RICORSO TRAMITE POSTA ORDINARIA¹⁷

Ove il ricorso venisse spedito tramite posta ordinaria, l'impugnazione sarà probabilmente dichiarata inammissibile.

Ai fini della verifica del rispetto del termine per ricorrere, non vi sono infatti documenti atti a certificare ciò. Inoltre, il contribuente non sarebbe in grado di depositare la ricevuta di spedizione all'atto della costituzione in giudizio, come invece previsto dall'art. 22 del DLgs. 546/92¹⁸.

4.4 SPEDIZIONE A MEZZO DI CORRIERE PRIVATO¹⁹

La questione relativa alla possibilità di notificare il ricorso mediante corrieri privati è stata rimessa alle sezioni Unite della Corte di Cassazione. Al riguardo, si consideri che in passato parte della giurisprudenza escludeva tale possibilità in considerazione del fatto che, ove il contribuente si avvalga di corrieri privati, non può sussistere alcuna ricevuta idonea a certificare la spedizione. In tal caso, la notifica può al massimo essere considerata una consegna diretta (C.T. Prov. Enna 8.3.2010 n. 140/3/10).

5 NOTIFICA A MEZZO DI UFFICIALE GIUDIZIARIO²⁰

La notifica del ricorso può avvenire a mezzo di ufficiale giudiziario.

Sotto il profilo procedimentale:

- il contribuente si reca presso l'ufficiale giudiziario;
- consegna l'originale del ricorso con relata di notifica e una copia dello stesso;
- l'ufficiale rilascia la ricevuta di cui all'art. 109 del DPR 1229/59, ove è apposta la data in cui il ricorso si intende notificato;
- l'ufficiale deposita la copia presso l'ufficio, e, successivamente, il contribuente ritira l'originale presso lo sportello.

6 PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Per i ricorsi notificati dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo del processo tributario telematico²¹. Pertanto, da tale data, il canale "cartaceo" potrà essere utilizzato solo nei casi in cui il contribuente possa stare in giudizio senza difesa tecnica²².

¹⁶ A far data dall'1.7.2019 la spedizione postale con raccomandata semplice è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

¹⁷ A far data dall'1.7.2019 la spedizione con posta ordinaria è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

¹⁸ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 439.

¹⁹ A far data dall'1.7.2019 la spedizione postale è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

²⁰ A far data dall'1.7.2019 questa modalità di notifica è possibile solo per i contribuenti che possono presentare il ricorso senza avvalersi della difesa tecnica, come previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

²¹ Art. 16 co. 5 del DL 119/2018.

²² Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

Per potersi avvalere di tale tecnologia è necessario avere a disposizione:

- un redattore di atti (suite office/open office, word, ecc.);
- un *software* che crei *file* in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;
- una casella di posta elettronica certificata;
- un dispositivo di firma digitale.

Tutti gli altri incombenzi processuali di competenza della segreteria devono essere effettuati utilizzando il portale della Giustizia Tributaria messo a disposizione dal Ministero, non essendo quindi necessario acquistare un *software* specifico. Per poter avere accesso alle varie funzioni nelle quali si articola la procedura è necessario accreditarsi ed avere a disposizione una connessione Internet. Attraverso l'accredito è possibile l'interazione telematica tra le Commissioni tributarie e gli attori del processo: i contribuenti ed i difensori, gli uffici impositori i giudici tributari e le segreterie delle Commissioni tributarie.

TERMINI DEL RICORSO

Nella presente Scheda si illustrano i termini decadenziali per la presentazione del ricorso in Commissione tributaria, con particolare riferimento alle cause di sospensione dei medesimi.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

L'impugnazione proposta avverso l'atto impositivo deve avvenire entro termini decadenziali, nello specifico "a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato" (art. 21 del DLgs. 546/92).

Nel sistema sono poi presenti alcune cause di sospensione del termine per il ricorso, tra cui spicca la domanda di accertamento con adesione.

Il rispetto del termine è fondamentale per l'instaurazione del contenzioso: infatti, se esso non viene osservato l'impugnazione, come tra l'altro sancisce la norma, è inammissibile, e ciò significa che i vizi di merito e di legittimità dell'atto non potranno più essere fatti valere.

Solo in ipotesi eccezionali è possibile chiedere alla Commissione tributaria di essere rimessi in termini ai sensi dell'art. 153 c.p.c., ad esempio quando il mancato rispetto del termine è stato causato da caso fortuito o forza maggiore.

In considerazione della recente introduzione dell'obbligo dell'utilizzo del processo tributario telematico, nel caso in cui si proceda alla costituzione in giudizio con modalità telematica e il sistema rilasci la ricevuta attestante il mancato deposito per aver rilevato un errore c.d. "bloccante" (ad esempio un virus) decorsi i termini per la costituzione, si può presentare istanza di rimessione in termini, documentando le ragioni del mancato rispetto del termine.

Computo del termine

Il computo del termine segue le prescrizioni di cui all'art. 2963 c.c., pertanto:

- avviene secondo il calendario comune;
- non si tiene conto del giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine;
- la decadenza si verifica con lo spirare del giorno feriale di scadenza del termine stesso;
- se il termine scade in un giorno festivo, esso è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo.

Decesso del contribuente prima della proposizione del ricorso

Qualora, dopo la proposizione del ricorso, il contribuente deceda, si verifica l'interruzione del processo.

Invece, nel caso in cui il decesso intervenga prima della proposizione (quindi della notifica) del ricorso, il termine è prorogato di 6 mesi (art. 40 co. 4 del DLgs. 546/92).

Annullamento parziale dell'atto prima del ricorso

Può accadere che, prima dello spirare del termine per il ricorso, l'ente impositore, in parziale accoglimento delle deduzioni del contribuente, revochi parzialmente l'atto, magari notificando una "comunicazione", ove si evince che i due provvedimenti hanno lo stesso numero identificativo.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

A titolo prudenziale, si ritiene che il termine di 60 giorni debba essere computato con riferimento all'atto originario, non dando rilievo al secondo provvedimento.

Peraltro, si evidenzia che detta tesi è stata sostenuta dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 15.2.2013 n. 1 (§ 2.4)².

2 DECORRENZA DEL TERMINE

Le modalità di notifica dell'atto impositivo influiscono sul momento iniziale da cui decorrono i 60 giorni per il ricorso.

In forza del principio di scissione del perfezionamento della notifica, gli effetti di quest'ultima decorrono, per il notificante, dalla data di consegna del provvedimento all'agente notificatore, e, per il notificatario, dalla data di effettiva ricezione dell'atto (Corte Cost. 23.1.2004 n. 28).

Quindi, il termine per la proposizione del ricorso decorre:

- dalla data di ricezione dell'atto, come regola generale³;
- 8 giorni dopo l'affissione dell'avviso di deposito presso la casa comunale, in caso di notifica ex art. 60 co. 1 lett. e) del DPR 600/73;
- il giorno successivo all'affissione dell'avviso di deposito presso la casa comunale, in caso di notifica della cartella di pagamento eseguita tramite la procedura prevista per gli irreperibili "assoluti" (art. 26 del DPR 602/73);
- trascorsi 10 giorni dalla data del deposito, in caso di irreperibilità nelle notifiche a mezzo posta (art. 8 co. 2 della L. 890/82).

Il termine entro cui l'impugnazione può essere proposta va invece valutato con riferimento alle modalità di notifica del ricorso (art. 20 del DLgs. 546/92). Per i ricorsi notificati dall'1.7.2019, in considerazione dell'obbligatorietà dell'utilizzo del processo tributario informatico, il ricorso è notificato a mezzo PEC e, ai fini del computo dei termini processuali, la notifica si perfeziona:

- per il mittente: alla data in cui è stata inviata al proprio gestore, attestata dalla relativa ricevuta di accettazione⁴.
- per il destinatario: alla data in cui la comunicazione o la notifica è resa disponibile nella propria casella PEC.

Per i casi in cui è ancora possibile la notifica con modalità "tradizionali"⁵ il termine di notifica coinciderà con la data:

- di consegna, in ipotesi di consegna diretta;
- di spedizione, in caso di spedizione del ricorso a mezzo posta in plico senza busta;
- di ricezione da parte del destinatario, in ipotesi di spedizione del ricorso a mezzo posta in plico con busta, secondo quanto precisato con la sentenza della Cass. SS.UU. 29.5.2017 n. 13452;
- di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, in caso di notifica, appunto, a mezzo di ufficiale giudiziario.

² La fattispecie è diversa ove l'ente, accorgendosi che l'atto è affetto da un vizio di legittimità (es., omessa indicazione delle aliquote), lo annulli d'ufficio e ne rinotifichi uno ulteriore. In tal caso, si ha un vero e proprio annullamento dell'atto originario, per cui i termini decorrono dalla notifica del secondo atto, anche perché, come detto, il primo non esiste più.

³ Per ciò che concerne le notifiche eseguite ai sensi dell'art. 140 c.p.c., la Corte Costituzionale, con sentenza 14.1.2010 n. 3, ha dichiarato l'illegittimità della norma ove, così come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. SS.UU. 458/2005), stabilisce che gli effetti della notifica nei confronti del destinatario decorrono dalla data di spedizione della raccomandata anziché dalla data della sua ricezione o, comunque, decorsi 10 giorni dalla spedizione della raccomandata stessa.

⁴ Per quanto riguarda le limitazioni orarie, la Corte Costituzionale – con sentenza 9.4.2019 n. 75 – ha riconosciuto l'illegittimità costituzionale dell'art. 16-septies del DL 179/2012 nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21:00 ed entro le ore 24:00 si perfeziona per il notificante alle ore 7:00 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta. La previsione dell'art. 16-septies è ritenuta applicabile al processo tributario in quanto ha carattere generale ed è compatibile con l'art. 16-bis del DLgs. 546/92 e con il DM 163/2013.

⁵ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, per i contenziosi che abbiano valore non superiore a 3.000,00 euro e nei casi disciplinati dall'art. 16-bis co. 2 del DLgs. 546/92 a mente del quale "nelle ipotesi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte ed ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, (...) le notificazioni sono eseguite ai sensi dell'articolo 16".

Notifica di cartella di pagamento avvenuta con le forme degli "irreperibili"

L'art. 140 c.p.c., a seguito della sentenza Corte Cost. 14.1.2010 n. 3, prevede che, nella c.d. "irreperibilità relativa"⁶, la notifica, per il notificatario, si perfeziona quanto questi riceve la raccomandata, o, comunque, decorsi 10 giorni dalla relativa spedizione, in applicazione analogica dell'art. 8 della L. 890/82.

Ciò è pacificamente applicabile per le notifiche degli avvisi di accertamento, siccome l'art. 60 del DPR 600/73 rinvia agli artt. 137 ss. c.p.c.

Per contro, l'art. 60 co. 1 lett. e) del DPR 600/73 prevede che, nell'irreperibilità assoluta⁷, la notifica si concretizza nel semplice deposito dell'atto presso la casa comunale, e si dà per eseguita 8 giorni dopo tale momento.

Nelle cartelle di pagamento:

- per gli irreperibili relativi, vale sempre la procedura dell'art. 140 c.p.c.,
- mentre per gli irreperibili assoluti la procedura, rispetto agli avvisi di accertamento, si differenzia per il fatto che la notifica si perfeziona il giorno successivo al deposito presso la casa comunale, e non decorsi gli 8 giorni (Corte Cost. 22.11.2012 n. 258)⁸.

Modalità di notifica dell'atto	Termine iniziale per il ricorso
Notifica a mezzo PEC	Data in cui l'atto è reso disponibile nella propria casella PEC
Consegna al contribuente o a persona legittimata a ricevere l'atto (esempio, familiare)	Data di ricezione dell'atto
Spedizione a mezzo posta	Data di ricezione dell'atto
Irreperibili relativi	Data di ricezione o, comunque, decorsi 10 giorni dalla spedizione della raccomandata
Irreperibili assoluti (avvisi di accertamento)	8 giorni dopo l'affissione dell'avviso di deposito presso la casa comunale
Irreperibili assoluti (cartelle di pagamento)	Il giorno successivo l'affissione dell'avviso di deposito presso la casa comunale
Spedizione a mezzo posta (irreperibilità)	10 giorni dalla data del deposito

Modalità di notifica del ricorso	Computazione del termine finale
A mezzo PEC	Data in cui la PEC è stata inviata al proprio gestore, attestata dalla relativa ricevuta di accettazione
Consegna diretta	Data di consegna del ricorso all'ente impositore
Spedizione a mezzo posta in plico senza busta	Data di spedizione postale del ricorso
Spedizione a mezzo posta in plico con busta	Data di ricezione del ricorso ad opera della controparte, a titolo prudenziale
Ufficiale giudiziario	Data di consegna del ricorso all'ufficiale giudiziario

3 RIMESSIONE IN TERMINI

L'art. 153 co. 2 c.p.c. prevede che *"la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini"*.

In virtù del richiamo alle norme codicistiche di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 546/92, il suddetto istituto trova applicazione anche nel rito tributario (Cass. 11.3.2013 n. 6048).

La rimessione in termini può essere invocata solo in situazioni eccezionali, circoscritte, nella maggior parte dei casi, al caso fortuito e alla forza maggiore.

A titolo esemplificativo, essa potrebbe essere chiesta in caso di:

- periodo di degenza presso ospedali o cliniche⁹;

⁶ L'agente notificatore si reca presso l'abitazione del contribuente, ma non riesce a consegnare l'atto in quanto questi non è presente; il messo notificatore, in questo caso, affigge presso la porta dell'abitazione del contribuente avviso di deposito, spedisce l'apposita raccomandata con avviso di ricevimento e deposita l'atto presso il Comune.

⁷ L'agente notificatore non riesce a reperire il contribuente, poiché questi non risulta risiedere da nessuna parte.

⁸ È stato dichiarato incostituzionale l'art. 26 del DPR 602/73, nella parte in cui prevede che *"nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c. si applica l'art. 60 del DPR 600/73"* anziché *"nei casi in cui, nel Comune ove deve avvenire la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o sede del contribuente, si applica l'art. 60 co. 1 lett. e) del DPR 600/73"*.

- stato di detenzione;
- catastrofi naturali.

Un'altra ipotesi potrebbe essere quella dell'errore scusabile, sussistente, ad esempio, quando le indicazioni riportate nell'atto in merito ai termini per ricorrere siano sbagliate (Cass. 13.12.2007 n. 26116, Cass. 26.6.2009 n. 15143 e C.T.C. 14.3.2003 n. 1818)¹⁰.

In giurisprudenza, è stata però negata la rimessione in termini domandata sulla base del comportamento del dipendente consistente nell'aver occultato atti tributari indirizzati al proprio datore di lavoro (Cass. 12.5.2006 n. 11062).

Tardiva proposizione del ricorso dovuta al comportamento del professionista

La rimessione in termini è stata concessa in dipendenza dello scorretto comportamento del professionista (C.T. Reg. Milano 25.6.2008 n. 30/7/08).

Invece, in altra sede è stato specificato che il contribuente non può invocare la rimessione al fine di giustificare l'impugnazione tardiva del provvedimento nonché della sentenza di primo grado, nemmeno ove la decadenza sia dovuta al fatto che questi, in primo grado, risultava essere stato difeso da sedicenti difensori non iscritti ad alcun albo professionale (Cass. 11.12.2009 n. 26065).

In generale, Cass. 8.5.2013 n. 10769 ha affermato che la malattia del difensore, di per sé, non legittima la rimessione in termini.

4 ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Ai sensi dell'art. 6 co. 3 del DLgs. 218/97, in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per ricorrere è sospeso per 90 giorni.

L'istanza, per comportare l'effetto sospensivo:

- deve essere presentata prima del decorso del termine per impugnare¹¹;
- deve consistere in una vera e propria istanza di adesione, e non, ad esempio, in una richiesta di annullamento del provvedimento.

È palese che la domanda causa la sospensione del termine solo per le fattispecie che possono essere definite mediante adesione, quindi essa non opera per il contributo unificato atti giudiziari, o per altri tributi in cui tale forma di definizione non è prevista.

Perciò, se al contribuente viene notificato un atto irrogativo di sole sanzioni, la presentazione dell'istanza di adesione non causa la sospensione del termine (C.T. Prov. Torino 20.4.2009 n. 58/17/09), nemmeno se le sanzioni fossero inerenti alle maggiori imposte separatamente contestate (C.T. Reg. Firenze 29.4.2011 n. 61/31/11)¹².

Inoltre, l'art. 6 del DLgs. 218/97 prevede che, all'atto della ricezione dell'accertamento, il contribuente può presentare istanza di adesione se l'ufficio non ha previamente notificato l'invito a comparire contemplato dall'art. 5 del medesimo decreto.

⁹ C.T. Prov. Pisa 10.11.2005 n. 224/1/05 ha concesso la rimessione in ragione del fatto che il contribuente non aveva preso visione del provvedimento per essere stato impossibilitato a muoversi dalla propria abitazione per questioni di salute, nel periodo di giacenza dell'atto presso l'ufficio postale. Sebbene in via incidentale, con la sentenza 1.8.2008 n. 47/4/08, la C.T. Reg. Campobasso ha specificato che la degenza del contribuente presso il reparto rianimazione dell'ospedale potrebbe legittimare la richiesta di rimessione in termini che, ovviamente, deve essere avanzata in sede di ricorso, e non successivamente. Nel senso che la malattia debba comportare uno stato di totale infermità, non limitata alla capacità di locomozione, C.T. Reg. Torino 27.10.2010 n. 70/10/10.

¹⁰ Il che viola peraltro l'art. 7 della L. 212/2000.

¹¹ Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2002 n. 28, se l'istanza di adesione è spedita a mezzo posta, essa si intende proposta alla data di spedizione della raccomandata, qualora avvenga mediante plico senza busta. Di conseguenza, anche la sospensione decorre da tale data. In ipotesi di spedizione in busta chiusa, invece, il rispetto del termine dovrebbe essere valutato con riferimento alla data di ricezione del plico. Detta tesi è stata però sconfessata da Cass. 30.7.2014 n. 17314, sulla base del fatto che la legge non prevede forme particolari per l'istanza di adesione.

¹² Cass. 18.9.2015 n. 18377, però, ha ragionato diversamente in un caso ove il contribuente aveva presentato domanda di adesione per entrambi gli atti.

Alla luce di quanto detto, in ipotesi di istanza prodotta nonostante l'ufficio abbia in precedenza inviato l'invito, la proroga non può operare (C.T. Prov. Verbania 4.11.2010 n. 65/1/10, C.T. Reg. Milano 2.4.2012 n. 43/15/12 e C.T. Reg. Roma sez. Latina 21.1.2013 n. 14/39/13)¹³.

Avvisi di liquidazione

L'accertamento con adesione, come prevede il DLgs. 218/97, può avvenire per tutte le imposte indirette diverse dall'IVA, quindi la presentazione della relativa domanda dovrebbe sempre sospendere il termine per il ricorso contro l'atto, sia esso denominato di accertamento o di liquidazione.

Trattasi di atti che, almeno a livello teorico, possono essere oggetto di adesione, perciò, nella misura in cui il contribuente dimostri la volontà di pervenire ad una soluzione negoziata della lite, la sospensione del termine dovrebbe verificarsi anche per gli avvisi di liquidazione emessi, ad esempio, a seguito di presentazione della dichiarazione di successione¹⁴.

Nel senso della sospensibilità del termine per gli avvisi di liquidazione, C.T. Reg. Roma 19.3.2012 n. 185/14/12 e C.T. Prov. Salerno 2.2.2010 n. 4/6/10. In senso contrario, in merito ad un atto di disconoscimento dei benefici "prima casa", C.T. Reg. Milano sez. Brescia 8.8.2012 n. 152/67/12, e, relativamente alle imposte ipotecarie chieste in misura proporzionale anziché in misura fissa, C.T. Prov. Bergamo 24.6.2013 n. 123/10/13.

Avvisi di recupero dei crediti d'imposta

A nostro avviso, stante la loro sostanziale natura accertativa, gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta di cui all'art. 1 co. 422 della L. 311/2004 possono formare oggetto di adesione.

Tuttavia, vista la presenza di opinioni in senso contrario, si ritiene che non si debba, a titolo cautelativo, confidare nella sospensione del termine di 60 giorni derivante dalla domanda di adesione (nel senso che l'istanza sospende il termine, Cass. 31.3.2017 n. 8429).

Atti emessi ai sensi dell'art. 36 del DPR 602/73 (responsabilità di soci, amministratori e liquidatori di società di capitali)

Non vi sono pronunce relative all'ammissibilità dell'adesione per gli atti emessi ai sensi dell'art. 36 del DPR 602/73.

Se si opta per la loro natura accertativa, ciò dovrebbe essere ammesso, e di conseguenza dovrebbe verificarsi la sospensione del termine, ma, sino a quando non vi sarà un orientamento giurisprudenziale consolidato sul punto, è bene non confidare mai nella sospensione¹⁵.

4.1 CUMULABILITÀ CON LA SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

L'art. 7-*quater* co. 18 del DL 22.10.2016 n. 193 ha espressamente sancito che la sospensione derivante da istanza di adesione è cumulabile con la sospensione feriale dei termini.

Detto intervento legislativo si è reso necessario poiché alcuna giurisprudenza era pervenuta ad una soluzione opposta (Cass. 20.4.2016 n. 7995 e Cass. 5.6.2015 n. 11632), a differenza dell'Amministrazione finanziaria (R.M. 11.11.99 n. 159 e C.M. 28.6.2001 n. 65, § 4.2).

4.2 MANCATO RAGGIUNGIMENTO DELL'ACCORDO

Bisogna chiedersi se, in caso di mancata formalizzazione dell'accordo, ad esempio, dopo 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, il termine rimanga sospeso fino allo spirare dei 90 giorni o riprenda a decorrere dalla data di mancata adesione.

Per la Cassazione, la sospensione non viene meno per il fatto che le parti non abbiano formalizzato l'accordo prima della scadenza dei 90 giorni (Cass. 30.6.2006 n. 15171).

L'opinione è approvata dalla stessa Amministrazione finanziaria (circ. Agenzia delle Entrate 28.6.2001 n. 65).

La tesi affermativa è stata confermata dalla Corte Costituzionale, ove è stato sostenuto che il permanere della sospensione non è irragionevole, posto che, una volta preso atto del mancato raggiungimento dell'accordo, le parti potrebbero comunque riprendere le trattative (Corte Cost. 15.4.2011 n. 140).

¹³ Le considerazioni effettuate non valgono qualora l'accertamento non sia stato preceduto dall'istanza ex art. 5 del DLgs. 218/97, ma ad esempio da un invito a comparire a seguito di indagini bancarie, o dalla notifica di un questionario.

¹⁴ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 458.

¹⁵ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 459.

Bisogna però tenere in considerazione che la sospensione del termine opera in caso di istanza finalizzata, in concreto, all'adesione, e non qualora, sulla base di elementi oggettivi, appare che essa sia stata inviata con fini dilatori (C.T. Prov. Treviso 18.7.2012 n. 73/8/12), oppure quando sia, in sostanza, strutturata come una domanda di autotutela, finalizzata alla totale caducazione dell'atto (C.T. Reg. Venezia 28.11.2011 n. 154/22/11).

È chiaro che, sul versante operativo, può essere difficile stabilire quando vi sia un intento solo dilatorio: comunque è opportuno che il contribuente, oltre a tenere una condotta attiva ad esempio presentandosi alla data fissata per il contraddittorio ed esibendo, compatibilmente con la strategia processuale adottata, i documenti richiesti, formuli istanze che lascino supporre una volontà di negoziazione della pretesa, in sostanza diverse da una domanda di autotutela. In senso contrario, Cass. 28.3.2019 n. 8643 e Cass. 24.8.2017 n. 20362, secondo cui il termine ricomincia a decorrere solo nel caso di rinuncia espressa.

La legge non prescrive quale contenuto debba avere l'istanza di adesione, e, inoltre, il fatto di non proporre una negoziazione della pretesa può derivare da una precisa strategia del difensore. Per i giudici, nonostante ciò sia deplorabile, la mancata comparizione del contribuente alla data fissata per il contraddittorio non causa il venir meno della sospensione, così come l'invio della domanda di adesione "in bianco" (C.T. Prov. Treviso 16.7.2009 n. 95/6/9).

4.3 RINUNCIA ALL'ADESIONE

La sospensione non spiega i suoi effetti ove il contribuente abbia formalmente rinunciato all'adesione (C.T. Prov. Torino 2.9.2009 n. 97 e C.T. Reg. Milano 14.10.2009 n. 93/7/12).

Detta affermazione è stata confermata dalla Corte di Cassazione, ove è stato sancito che qualora, a seguito dell'incontro, la domanda di adesione viene revocata, "non essendo più sorretta dalla volontà del contribuente di proseguire le trattative", la sospensione del termine si interrompe (Cass. 12.10.2012 n. 17439).

In tal caso, il termine per la proposizione del ricorso ricomincia a decorrere, e rimane ferma solo la sospensione dello stesso tra la data di presentazione dell'istanza e quella della rinuncia.

Per questo motivo, è opportuno che il contribuente, qualora il contraddittorio abbia esito negativo, eviti di rinunciare formalmente all'adesione, ma, con una diversa formula di stile, prenda atto dell'impossibilità di una soluzione stragiudiziale della vertenza¹⁶.

Tecnicamente, ciò trova fondamento nella circostanza che, come ricordato dalla Corte Costituzionale nella pronuncia 140/2011, se le parti non trovano un accordo e prendono atto dell'impossibilità di definire il tutto "allo stato degli atti", esse, almeno in teoria, possono riprendere le trattative, cosa che non può succedere nel caso di espressa rinuncia.

4.4 RAPPORTI PLURISOGGETTIVI

Nel caso del litisconsorzio necessario, la domanda presentata da uno dei litisconsorti dovrebbe comportare la sospensione del termine anche per gli altri (in tal senso, con riferimento al consolidato fiscale, circ. Agenzia delle Entrate 6.6.2011 n. 27, e, in merito alle società di persone, C.T. Prov. Piacenza 10.1.2007 n. 50/2/07). È comunque opportuno che i litisconsorti presentino diverse domande.

Invece, per la solidarietà tributaria ciò è contemplato solo per le imposte indirette dall'art. 12 del DLgs. 546/92, ma si tratta di un principio che, a nostro avviso, dovrebbe avere applicazione generalizzata.

Fattispecie	Sospensione del termine per 90 giorni
Avvisi di accertamento	Si
Avvisi di recupero crediti d'imposta	Caso dubbio
Avvisi di liquidazione	Caso dubbio
Atti irrogativi di sole sanzioni	No
Accertamenti preceduti dall'invito all'adesione	No
Mancato raggiungimento dell'accordo	Si
Istanza di adesione dilatoria	Caso dubbio
Rinuncia all'adesione	No

¹⁶ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 460.

5 SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

I termini processuali vengono sospesi di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno¹⁷.

Se il decorso del termine ha inizio durante il periodo di sospensione feriale, esso comincia a ridcorrere dalla fine del periodo di sospensione (art. 1 della L. 742/69).

La sospensione feriale dei termini si applica con riferimento ai ricorsi avverso tutti i provvedimenti impositivi ivi inclusa l'ipoteca esattoriale (Cass. 30.1.2012 n. 1295), e alle stesse conclusioni si può giungere per il fermo di beni mobili registrati (Cass. 1.4.2016 n. 6349).

6 ISTANZA DI AUTOTUTELA/SOSPENSIONE

L'istanza di autotutela non sospende il termine per ricorrere, in quanto *"stante il carattere meramente amministrativo dell'autotutela ... l'unico rimedio esistente, in presenza di un anomalo silenzio dell'amministrazione, è la procedura contenziosa"* (C.T. Reg. Roma 7.2.2007 n. 1/2/7).

Nel potere di annullamento o revoca deve intendersi compreso anche il *"potere di sospensione degli effetti dell'atto"* che appare illegittimo o infondato (art. 2-*quater* co. 1-*bis* del DL 564/94). L'atto sospeso ai sensi dell'art. 2-*quater* del DL 564/94 non può essere oggetto di ricorso. In questa ipotesi, il ricorso può essere notificato dalla data in cui viene notificato l'atto confermativo di quello sospeso, momento a partire dal quale il relativo termine ricomincia a decorrere *ex novo* (C.T. Reg. Aosta 4.11.2013 n. 26/2/13)¹⁸.

7 IRREGOLARE FUNZIONAMENTO DEGLI UFFICI

Al ricorrere di determinati presupposti, è possibile, tramite l'approvazione di un apposito decreto, accertare il mancato o l'irregolare funzionamento degli uffici tributari.

Sul punto, l'art. 3 del DL 498/61 stabilisce che *"il periodo di mancato o irregolare funzionamento di singoli uffici finanziari è accertato con decreto del direttore del competente ufficio di vertice dell'agenzia fiscale interessata, sentito il Garante del contribuente, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro quarantacinque giorni dalla scadenza del periodo di mancato o irregolare funzionamento. Ove tale periodo si protragga oltre quindici giorni, la data a partire dalla quale esso ha avuto inizio è fatta risultare con decreto adottato dai predetti organi da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro quarantacinque giorni dalla data medesima"*.

Ai sensi dell'art. 1 del DL 498/61, *"qualora gli uffici finanziari non siano in grado di funzionare regolarmente a causa di eventi di carattere eccezionale, non riconducibili a disfunzioni organizzative dell'Amministrazione finanziaria, i termini di prescrizione e di decadenza ... scadenti durante il periodo di mancato o irregolare funzionamento sono prorogati fino al decimo giorno successivo alla data in cui viene pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il decreto di cui all'art. 3"*.

L'approvazione del decreto sospende anche i termini per la presentazione del ricorso.

8 VIZIO DI NOTIFICA DELL'ATTO

Potrebbe accadere che il contribuente, a causa del vizio di notifica del provvedimento impositivo, non sia reso edotto della pretesa in un momento utile per notificare il ricorso entro il termine di 60 giorni.

¹⁷ Prima delle modifiche apportate dal DL 132/2014 all'art. 1 della L. 742/69, applicabili a decorrere dall'anno 2015, la sospensione feriale si verificava dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno.

¹⁸ L'Agenzia delle Entrate, nonostante non sia contemplato da alcuna norma, può, in virtù del potere di autotutela, annullare un precedente provvedimento con cui, a sua volta, era stato annullato un atto impositivo. Tuttavia, l'annullamento non può avere come effetto la reviviscenza del provvedimento originario, in quanto è sempre necessario che essa emani un atto ulteriore, successivo all'annullamento dell'atto che in precedenza aveva caducato il provvedimento originario. Quanto esposto comporta anche il rigetto della tesi erariale secondo cui il termine per la proposizione del ricorso, essendo l'atto originariamente emanato "risorto", sarebbe stato sospeso tra la data di annullamento dell'atto *ab origine* emesso e quello di annullamento di quest'ultimo, con la conseguenza che il contribuente, per impugnare il provvedimento, avrebbe subito una compressione dei termini (Cass. 8.10.2013 n. 22827).

Una sentenza della Corte di Cassazione (Cass. 4.2.2011 n. 2728), occupandosi di tale aspetto, ha enunciato principi, mutuati dalla giurisprudenza amministrativa, innovativi.

In sostanza, i giudici, riprendendo quanto sostenuto dalle Sezioni Unite nella sentenza 19854/2004, hanno evidenziato che la nullità della notifica, nonostante non sia un vizio che conduce di per sé all'invalidità dell'atto, impedisce la presunzione secondo cui l'atto è stato conosciuto dal contribuente nel momento di perfezionamento della notifica. Pertanto, il contribuente può presentare ricorso computando il termine iniziale con riferimento al momento di effettiva conoscenza del provvedimento.

Ove, per ipotesi, la parte resistente intendesse eccepire l'inammissibilità del ricorso per tardività, avrebbe l'onere di dimostrare che l'atto era in realtà conosciuto dal contribuente in un momento anteriore ai 60 giorni.

Alla luce di ciò, il contribuente che, a causa del vizio di notifica, non abbia potuto proporre ricorso entro i 60 giorni dal momento di perfezionamento della stessa, non perde il diritto di impugnare.

Il ragionamento effettuato vale, a nostro avviso, per gli atti tributari che non devono essere seguiti da provvedimenti autonomamente impugnabili, siccome in quest'ultimo caso trovano applicazione i principi in tema di irrituale notifica dell'atto "presupposto".

La sentenza 2728/2011 può essere fatta valere, quindi, nei ricorsi contro le cartelle di pagamento emesse sulla base della dichiarazione (artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73), oppure negli accertamenti "esecutivi", ai quali non segue più la cartella di pagamento¹⁹.

Irrituale notifica dell'accertamento e successiva notifica della cartella di pagamento

A partire dalla sentenza Cass. SS.UU. 25.7.2007 n. 16412, è pacifico che l'omessa notifica dell'avviso di accertamento causa, di per sé, la nullità della cartella di pagamento. Ciò vale anche nei casi di irritualità della notifica dell'avviso di accertamento (Cass. SS.UU. 4.3.2008 n. 5791).

Il problema che si pone è il seguente: qualora, a causa di un grave vizio del procedimento notificatorio, il contribuente venga reso edotto della pretesa solo con la notifica della cartella di pagamento, ci si potrebbe domandare se occorra impugnare l'accertamento o se sia necessario contestare la cartella sotto il profilo dell'irrituale notifica dell'atto "presupposto".

La seconda pare essere la soluzione più corretta, per le ragioni che seguono.

In primo luogo, come detto, è chiaro che la nullità della cartella per omessa notifica dell'accertamento si verifica anche quando vi è stata un'irritualità della notifica, quindi ciò è sufficiente ad un eventuale accoglimento del ricorso²⁰.

Come affermazione ulteriore, non bisogna dimenticare che, secondo costante giurisprudenza, in questo caso non vi può essere alcuna sanatoria.

In altri termini, la nullità della notifica (o meglio, la sua invalidità) è sì sanata dalla proposizione del ricorso, ma questo deve, ai fini della sanatoria, essere proposto nei confronti dell'atto affetto dal vizio di notifica (accertamento), e non avverso un atto diverso (cartella di pagamento), "che nella definitività del primo trovi soltanto il suo presupposto, dovendo pertanto escludersi che il ricorso proposto avverso la cartella esattoriale emessa per la riscossione dell'importo risultante da un avviso di accertamento asseritamente definitivo sia idonea a sanare la nullità della notifica di quest'ultimo" (Cass. 19.5.2010 n. 12236 e Cass. 12.7.2006 n. 15849).

¹⁹ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 453.

²⁰ Cfr. Cass. 4.5.2012 n. 6721, secondo cui deve essere rigettato il ricorso del contribuente che, in luogo dell'autonoma impugnazione della cartella di pagamento, abbia proposto ricorso contro l'avviso di accertamento fuori termine affermandone la nullità per inesistenza della notifica.

DEPOSITO DEL RICORSO

Nella presente Scheda si illustrano le modalità con cui può avvenire la costituzione in giudizio, mettendo in risalto gli errori che possono condurre all'inammissibilità del ricorso.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Nel contenzioso tributario, il ricorso viene notificato all'ente che ha emanato l'atto e, successivamente, portato a conoscenza del giudice mediante la costituzione in giudizio.

L'art. 22 del DLgs. 546/92 prevede che quest'ultima deve avvenire entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena di inammissibilità (per le liti soggette a reclamo-mediazione *ex art. 17-bis* del DLgs. 546/92, quindi per i ricorsi avverso atti del valore sino a 50.000,00 euro per gli atti impugnabili notificati dall'1.1.2018², il termine di 30 giorni per il deposito decorre spirati i 90 giorni dalla notifica del ricorso, termine utile per stipulare l'eventuale mediazione).

Per i ricorsi notificati dall'1.7.2019 per i quali è obbligatorio avvalersi di un difensore³, il deposito va effettuato utilizzando esclusivamente il portale della Giustizia Telematica⁴ accessibile all'indirizzo www.giustiziatributaria.gov.it/gt/, previa acquisizione di credenziali di accesso, al fine di poter accedere alla "Posizione riservata". Si compila la nota di iscrizione a ruolo completando tutti i campi proposti dal sistema e si deposita:

- il ricorso in formato di *file* "nativo digitale" trasformato in PDF/A-1a o PDF/A-1 b e sottoscritto con firma digitale, allegando come documento separato la procura firmata digitalmente se notificato a mezzo PEC;
- la prova della notifica del ricorso a mezzo PEC allegando sia la "ricevuta di accettazione" che la "ricevuta di consegna";
- gli allegati preventivamente sottoscritti con firma digitale;
- la prova del pagamento del contributo unificato.

Dopo aver compilato tutte le schermate, il sistema permette di validare i dati inseriti e di procedere al deposito. Il sistema rilascia in modo sincrono una ricevuta di accettazione che viene visualizzata a video e che può essere consultata in qualsiasi momento nella propria area riservata.

Per poter visualizzare la ricevuta occorre selezionare, nell'area "Interrogazione atti depositati", scegliendo l'opzione "Ricerca NIR depositate", inserendo i diversi criteri proposti dal sistema.

Tale ricevuta viene, altresì, inviata a mezzo PEC al depositante.

Dopo il rilascio della ricevuta di accettazione, il sistema procede ad una serie di controlli verificando:

- l'assenza di virus nei *file* trasmessi;
- la dimensione dei *file* trasmessi;
- la validità della firma digitale utilizzata;
- l'integrità dei *file* trasmessi;
- il formato dei *file* trasmessi.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² Fino al 31.12.2017 erano soggette a reclamo-mediazione le liti di valore fino a 20.000,00 euro.

³ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, per le liti di valore superiore a 3.000,00 euro.

⁴ Secondo quanto previsto dall'art. 16 co. 5 del DL 119/2018.

Se i controlli danno esito positivo si perfezionerà il deposito. In caso contrario il sistema segnala l'anomalia riscontrata; al riguardo alcune anomalie sono "bloccanti" altre "non bloccanti" del deposito. Entrambe le tipologie di anomalia vengono rilevate dal sistema e comunicate al depositante con apposita PEC, oltre che rese disponibili e consultabili nell'area riservata personale del processo telematico tributario, per ciascuna operazione di deposito effettuata.

Nei casi in cui non si utilizza il processo tributario telematico⁵ la costituzione può essere fatta con deposito o spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento;

- del ricorso:
 - in originale, se è stato notificato a controparte a mezzo di ufficiale giudiziario;
 - in copia, se consegnato o spedito a mezzo posta alla controparte;
- con fotocopia della ricevuta di deposito o di spedizione per raccomandata;

Bisogna inoltre depositare i seguenti documenti:

- la nota di iscrizione a ruolo;
- la documentazione comprovante l'avvenuto pagamento del contributo unificato, quindi, alternativamente:
 - il modello F23;
 - il bollettino postale;
 - il contrassegno adesivo, da applicare sulla nota di iscrizione a ruolo (la marca da bollo deve essere di tipo "tributario").

Successivamente al deposito del ricorso ad opera del ricorrente, la segreteria della Commissione:

- iscrive il ricorso stesso nel registro generale, ovvero nel registro dei ricorsi pendenti dinanzi la Commissione adita (RGR);
- forma il fascicolo d'ufficio inserendovi:
 - il fascicolo del ricorrente;
 - il fascicolo delle altre parti;
 - ogni altro documento inerente il processo;
- lo sottopone al presidente della Commissione (art. 25 del DLgs. 546/92).

Il presidente della Commissione provvede poi all'assegnazione del ricorso ad una delle sezioni.

Cause di inammissibilità del ricorso

L'art. 22 del DLgs. 546/92 stabilisce che sono cause di inammissibilità del ricorso:

- il mancato rispetto del termine di 30 giorni previsto per la costituzione;
- la non conformità dell'atto depositato o spedito alla segreteria della Commissione rispetto a quello consegnato o spedito alla parte resistente.

Invece, non è perentorio bensì ordinatorio il termine, previsto dall'art. 23 del DLgs. 546/92, per la costituzione in giudizio della parte resistente, che coincide con 60 giorni dalla data di ricezione del ricorso.

2 MODALITÀ

La costituzione in giudizio può avvenire tramite:

- modalità telematica, per i ricorsi che devono essere notificati a mezzo PEC a far data dall'1.7.2019⁶ e per quelli che sono stati facoltativamente notificati a mezzo PEC, in data antecedente;
- deposito ad opera della parte;
- spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Per la costituzione effettuata con il canale telematico, l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore (o del contribuente⁷, che abbia scelto di utilizzare il processo telematico) deve essere inserito nell'atto introduttivo.

⁵ Per le liti di valore fino a 3.000,00 euro e nei casi previsti dall'art. 16-bis co. 3 del DLgs. 546/92, secondo cui "in casi eccezionali, il Presidente della Commissione tributaria o il Presidente di sezione, se il ricorso è già iscritto a ruolo, ovvero il collegio se la questione sorge in udienza, con provvedimento motivato possono autorizzare il deposito con modalità diverse da quelle telematiche."

⁶ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

⁷ Art. 16-bis co. 3-bis del DLgs. 546/92. Se il contribuente non si avvale della facoltà di comunicare il proprio indirizzo PEC, le comunicazioni vengono inviate a mezzo posta in plico senza busta.

Per la costituzione cartacea, è opportuno, qualora non sia già stato fatto in sede di ricorso, che il contribuente dichiari la propria residenza o il domicilio eventualmente eletto.

2.1 CONSEGNA MATERIALE DEI DOCUMENTI

Nei casi in cui sia possibile⁸ procedere alla costituzione in giudizio tramite deposito cartaceo del ricorso e dei documenti ad esso allegati presso la segreteria del giudice adito, la consegna a mani del ricorso e degli altri documenti costituisce una mera attività materiale, e può essere effettuata, ad esempio, da un collaboratore di studio⁹.

In occasione della costituzione tramite deposito dei documenti, la segreteria rilascia apposita ricevuta.

2.2 SPEDIZIONE A MEZZO POSTA

L'art. 22 del DLgs. 546/92 sancisce che la costituzione in giudizio può avvenire anche a mezzo posta¹⁰.

Analogamente a quanto previsto per la notifica del ricorso a controparte, la spedizione deve avvenire in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Non si ravvisano pronunce sulle conseguenze derivanti dall'utilizzo di altre forme di spedizione quali, per esempio, la raccomandata semplice, la posta celere o la posta ordinaria¹¹.

Benché sia discutibile che l'utilizzo di diverse forme di spedizione possa comportare l'inammissibilità dell'impugnazione, è importante che il ricorrente utilizzi sempre la spedizione in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento¹².

Prova della ricezione del plico da parte della segreteria

La prova dell'avvenuta notifica è costituita dall'avviso di ricevimento.

Tuttavia, il suddetto documento specifica solo che il plico è stato ricevuto dal destinatario in una certa data, ma nulla dice in ordine, ad esempio, alla corrispondenza tra il numero degli allegati ricevuti dal segretario e quelli elencati nell'indice¹³.

Anche in tal caso la segreteria forma la ricevuta certificante il deposito, ma questa non può essere immediatamente ritirata.

Per questo motivo, può essere opportuno contattare, anche telefonicamente, la segreteria per chiedere se fosse possibile trasmettere via fax (o per posta con tassa a carico del destinatario) la ricevuta, domandando, in ogni caso, il numero di RGR (Registro generale ricorsi).

3 TERMINI

La costituzione in giudizio deve avvenire, a pena di inammissibilità, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso.

L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, ed è irrilevante che la parte resistente si sia costituita (art. 22 co. 2 del DLgs. 546/92).

Per le liti soggette a reclamo-mediazione *ex art. 17-bis* del DLgs. 546/92, quindi per i ricorsi avverso atti del valore

⁸ Ricorsi non notificati a mezzo PEC fino al 30.6.2019 e ricorsi anche successivi per i quali il ricorrente non debba avvalersi della difesa tecnica (quindi controversia di valore fino a 3.000,00 euro).

⁹ Cfr. Cass. 23.3.95 n. 3383, secondo cui il deposito può avvenire a mezzo di un "collaboratore di studio, o altro legale pur difettante dello ius postulandi davanti al giudice della causa, trattandosi di formalità meramente esecutiva, priva di ogni e qualsiasi contenuto volitivo autonomo, che nulla toglie alla riferibilità immediata dell'atto al procuratore patrocinante".

¹⁰ Tale norma si applica ai ricorsi non notificati a mezzo PEC fino al 30.6.2019 e ricorsi anche successivi per i quali il ricorrente non debba avvalersi della difesa tecnica (quindi controversia di valore fino a 3.000,00 euro).

¹¹ In riferimento all'abrogato art. 17 del DPR 636/72, con la sentenza 3.7.2003 n. 10481 la Corte di Cassazione ha stabilito che l'utilizzo del piego con busta costituisce mera irregolarità. Il principio dovrebbe essere tuttora applicabile posto che la norma, analogamente a quanto previsto dall'art. 22 del DLgs. 546/92, sanciva che il ricorso dovesse essere proposto mediante spedizione in plico raccomandato senza busta.

¹² In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 551.

¹³ Di consueto, il fascicolo della parte è corredato da un indice che contiene l'elenco della documentazione prodotta.

sino a 50.000,00 euro per gli atti impugnabili notificati dall'1.1.2018¹⁴, il termine di 30 giorni per il deposito decorre spirati i 90 giorni dalla notifica del ricorso, termine utile per stipulare l'eventuale mediazione.

Sospensione feriale dei termini

Opera la sospensione feriale dei termini prevista dalla L. 742/69, dal 1° al 31 agosto di ogni anno.

Computo del termine

Il computo del termine segue le prescrizioni di cui all'art. 2963 c.c., pertanto:

- avviene secondo il calendario comune;
- non si tiene conto del giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine;
- la decadenza si verifica con lo spirare del giorno feriale di scadenza del termine stesso;
- se il termine scade in un giorno festivo, esso è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo.

3.1 MOMENTO INIZIALE (DIES A QUO)

Per ogni tipologia di notifica del ricorso corrisponde un diverso momento di decorrenza del termine per la costituzione in giudizio.

Deposito in forma telematica

L'art. 16-*bis* del DLgs. 546/92, come modificato dal DLgs. 156/2015, stabilisce che il deposito degli atti deve essere effettuato in via telematica. Per le notifiche a mezzo PEC il *dies a quo* per il notificante coincide con il rilascio della ricevuta di accettazione.

A livello generale, le notificazioni tra le parti e il deposito presso la Commissione tributaria di atti e documenti devono avvenire secondo quanto disposto dal DM 23.12.2013 n. 163.

L'utilizzo della telematica è un obbligo per gli atti introduttivi notificati dall'1.7.2019.

Per accedere al processo tributario telematico: occorre registrarsi presso il SIGIT e poi, tramite l'apposita applicazione informatica, sarà possibile depositare atti e documenti seguendo la procedura.

Consegna diretta

In ipotesi di notifica del ricorso mediante consegna diretta, il termine per la costituzione in giudizio decorre dalla data in cui il ricorrente ha consegnato il ricorso alla controparte.

Spedizione a mezzo posta

Il termine decadenziale dei 30 giorni, in caso di utilizzo del servizio postale, decorre non dalla data di spedizione del ricorso ma dalla data di ricezione ad opera del resistente (Cass. SS.UU. 29.5.2017 n. 13452).

In passato alcune sentenze avevano invece affermato che sarebbe stato necessario riferirsi alla data, antecedente, di spedizione (Cass. 14.10.2004 n. 20262 e Cass. 31.3.2011 n. 7374), cosa che, a titolo prudenziale, è comunque consigliata.

Notifica a mezzo di ufficiale giudiziario

Nella notifica del ricorso con ufficiale giudiziario ci si riferisce alla data in cui egli ha consegnato il ricorso alla controparte (Cass. 14.10.2004 n. 20262).

Tale interpretazione trova conforto nello stesso art. 22 del DLgs. 546/92. Infatti, nella notifica a mezzo di ufficiale giudiziario, è previsto che, in sede di costituzione in giudizio, il ricorrente sia tenuto a depositare l'originale del ricorso, che viene consegnato dall'ufficiale giudiziario a notifica terminata. Per questo motivo, appare persuasivo che il *dies a quo* per la costituzione in giudizio decorra dalla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario e non dalla data di consegna all'ufficiale giudiziario.

3.2 MOMENTO FINALE (DIES AD QUEM)

Per l'individuazione del *dies ad quem* occorre fare riferimento alle modalità mediante le quali è stata eseguita la costituzione in giudizio.

Costituzione in giudizio mediante canale informatico

Ove la costituzione in giudizio avvenga mediante accesso al portale della Giustizia Telematica (SIGIT) si ha l'iscri-

¹⁴ Fino al 31.12.2017 erano soggette a reclamo-mediazione le liti di valore fino a 20.000,00 euro.

zione a ruolo nel momento in cui il sistema acquisisce il deposito dopo aver effettuato i controlli necessari per escludere "errori bloccanti" e rilascia il numero di RGR che viene comunicato a mezzo PEC.

Costituzione in giudizio mediante deposito

Ove la costituzione in giudizio avvenga mediante deposito del ricorso presso la segreteria del giudice, è a tale data che occorre riferirsi ai fini del rispetto del termine.

Costituzione in giudizio mediante spedizione a mezzo posta

Qualora la costituzione in giudizio avvenga a mezzo posta, occorre, ai fini della tempestività, riferirsi alla data di spedizione (Cass. 3.7.2003 n. 10481)¹⁵.

Tuttavia, a titolo prudenziale, è bene fare riferimento alla data in cui la segreteria riceve il plico¹⁶.

Pertanto, specie in caso di liti aventi valore elevato, è opportuno monitorare costantemente la trasmissione del plico, anche tramite il sito Internet delle Poste.

4 DOCUMENTI DA DEPOSITARE

Ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 546/92, all'atto della costituzione il ricorrente deve depositare:

- il ricorso:
 - in formato "nativo digitale" trasformato in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, sottoscritto con firma digitale e attestazione di conformità inserita nel testo del ricorso o come allegato separato firmato digitalmente;
 - in originale (sul quale è apposta la relata di notifica), se la notifica dello stesso è avvenuta a mezzo di ufficiale giudiziario;
 - in copia (e la fotocopia della ricevuta di spedizione, se la notifica del ricorso è stata eseguita a mezzo posta);
 - in copia (e la fotocopia della ricevuta di deposito, se la notifica del ricorso è avvenuta tramite consegna diretta);
- la nota di iscrizione a ruolo compilata in formato digitale se si utilizza il PTT, altrimenti in formato cartaceo;
- la documentazione che prova il pagamento del contributo unificato (art. 194 del DPR 115/2002);
- il proprio fascicolo, contenente:
 - l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato;
 - i documenti che produce, in originale o in fotocopia.

Controllo da parte della segreteria

In sede di costituzione in giudizio, la segreteria esegue un controllo sulla regolarità formale della documentazione depositata.

Al riguardo, l'art. 9 co. 1 del DLgs. 546/92 sancisce che la segreteria assiste la Commissione secondo le disposizioni codicistiche concernenti il cancelliere¹⁷.

In virtù di quanto detto, ove la segreteria riscontri irregolarità formali nella costituzione in giudizio, può rifiutarsi di ricevere i documenti.

Ciò potrebbe succedere qualora ci sia discordanza tra i documenti elencati nell'indice e quelli effettivamente depositati dalla parte.

È per contro da escludere che il segretario possa rifiutare la ricezione degli atti per mancata corresponsione del contributo unificato, o per inesatta quantificazione del valore della lite, su cui si computa detto contributo.

Nel caso dei depositi telematici, il sistema che rilevi errori "bloccanti" non procede all'iscrizione a ruolo. Normalmente la comunicazione del deposito (con attribuzione del RGA) o del rilevamento di errori che impediscono la costituzione viene comunicata entro 24 ore dall'invio telematico.

¹⁵ La sentenza è relativa all'abrogato art. 17 del DPR 636/72. Il principio dovrebbe trovare applicazione anche in riferimento all'art. 22 del DLgs. 546/92.

¹⁶ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 554.

¹⁷ L'art. 74 delle Disposizioni attuative del codice di procedura civile prevede che "il cancelliere, dopo aver controllato la regolarità anche fiscale degli atti e dei documenti, sottoscrive l'indice del fascicolo ogni volta che viene inserito in esso un atto o un documento".

4.1 RICORSO

Il ricorso deve essere spedito o depositato:

- in formato "nativo digitale" trasformato in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, sottoscritto con firma digitale e attestazione di conformità inserita nel testo del ricorso o come allegato separato firmato digitalmente, se notificato a mezzo PEC;
- in originale, se è stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario;
- in copia, se è stato consegnato o spedito a mezzo posta.

Qualora il contribuente abbia (erroneamente) consegnato all'ufficio la copia fotostatica del ricorso sottoscritto e, successivamente, depositato in Commissione l'originale, l'inammissibilità non dovrebbe essere dichiarata¹⁸.

4.2 RICEVUTA DI SPEDIZIONE

Ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 546/92, unitamente al ricorso, la parte deve depositare:

- copia delle ricevute di consegna e della ricevuta di accettazione in caso di notifica a mezzo PEC;
- fotocopia della ricevuta di spedizione, se il ricorso è stato notificato mediante spedizione a mezzo posta. Non appena il contribuente ne entra in possesso, è opportuno produrre l'avviso di ricevimento. È possibile, in luogo della ricevuta di spedizione, depositare l'avviso di ricevimento, siccome in questo documento è presente, con valore di atto pubblico quindi fidefacente, la data di spedizione (utile per appurare la tempestività del ricorso/appello) mediante timbro datario o stampigliatura meccanografica (Cass. SS.UU. 29.5.2017 n. 13452).

Ove, però, il ricorrente non abbia depositato la ricevuta di spedizione e la data di spedizione, presente nell'avviso di ricevimento, sia apposta a mano o dattiloscritta, non c'è fidefianza, dunque, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, è necessario che la data di ricezione del plico, apposta dall'agente postale nell'avviso di ricevimento, sia anteriore alla scadenza del termine per presentare il ricorso o l'appello.

4.3 RICEVUTA DI DEPOSITO

Per effetto dell'art. 22 del DLgs. 546/92, unitamente al ricorso, la parte deve depositare fotocopia della ricevuta di deposito, se il ricorso è stato notificato mediante consegna diretta.

Nella consegna diretta, l'originale del ricorso viene recapitato materialmente presso l'ufficio, che rilascia, appunto, la ricevuta di deposito.

Surrogabilità tra ricevuta di deposito e timbro a calendario

L'art. 22 del DLgs. 546/92 stabilisce che il ricorrente deve, in sede di costituzione in giudizio, depositare la fotocopia della ricevuta di deposito. Per contro, l'art. 16 co. 3 dello stesso decreto prevede che le notificazioni possono essere effettuate direttamente nei confronti del resistente "mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia".

Posto che i dati positivi non coincidono (in quanto fanno riferimento, in relazione alla medesima fattispecie - consegna diretta, - alla "ricevuta di deposito" e alla "ricevuta sulla copia"), è ragionevole concludere che, a prescindere dalle modalità, è importante che sia documentata la consegna dell'atto a controparte¹⁹.

4.4 ATTO IMPUGNATO

La mancata produzione dell'atto impugnato non dovrebbe causare l'inammissibilità del ricorso.

Tuttavia, ciò non significa che "il suddetto atto non deve essere prodotto, ma solo che per il legislatore esso può essere prodotto anche in un momento successivo ed eventualmente anche su impulso del Giudice tributario, che potrebbe in ipotesi avvalersi dei poteri previsti dal comma 5 dell'art. 22" (Cass. 7.9.2007 n. 18872).

Secondo un'opinione, addirittura, è "onere dell'Ufficio produrre in giudizio l'avviso di rettifica con il relativo processo verbale di constatazione, sia perché costituente il fondamento probatorio della pretesa fiscale, sia perché su tale produzione si poteva fondare la difesa in giudizio" (Cass. 18.1.2006 n. 905 e Cass. 20.10.2010 n. 21509)²⁰.

¹⁸ Cass. 22.2.2011 n. 4315, Cass. 31.10.2005 n. 21170 e Cass. 15.3.2004 n. 5257.

¹⁹ Con la C.M. 18.12.96 n. 291, è stato infatti sostenuto che "entrambe le modalità ... consentono lo scopo voluto dal legislatore: pertanto, la costituzione in giudizio si intende validamente effettuata sia in caso di allegazione della fotocopia della ricevuta di avvenuto deposito sia in caso di attestazione di ricevuta posta sulla copia del ricorso".

²⁰ Nel senso dell'inammissibilità, C.T. Reg. Campobasso 26.9.2007 n. 38/4/08 e C.T. Prov. Roma 10.2.2009 n. 68/33/09.

Atto impugnato e prova della tempestività del ricorso

È bene che il ricorrente depositi l'atto impositivo unitamente al ricorso, in modo che il giudice sia in grado di verificare la tempestività dell'impugnazione.

In coerenza con quanto sostenuto dalla Cassazione con la sentenza 905/2006, il mancato o tardivo deposito dell'atto impugnato non dovrebbe causare l'inammissibilità del ricorso, posto che:

- in base al principio dell'onere della prova, è sostenibile che l'atto debba essere prodotto dal resistente;
- qualora il provvedimento venisse depositato dal ricorrente in un momento successivo alla costituzione in giudizio, il giudice, ove riscontrasse la tardività dell'impugnazione, potrebbe comunque dichiarare l'inammissibilità²¹.

Impugnazione fondata sul vizio di notifica dell'atto impositivo

Nel caso in cui si intenda censurare il vizio di notifica dell'atto impugnato, può essere proficuo allegarlo specificando che è stato fornito dall'ufficio in un momento successivo, su richiesta del contribuente.

Comunque, l'onere della prova della notifica dell'atto spetta all'Amministrazione finanziaria (Cass. 19.7.2006 n. 16506 e Cass. 20.11.2001 n. 14571).

La prova dell'avvenuta notifica deve essere fornita mediante esibizione della relata o dell'avviso di ricevimento, nelle notifiche a mezzo posta.

In base a ciò, nell'ipotesi di notifica a mezzo posta, è l'ufficio che deve esibire l'avviso di ricevimento, entro il termine di 20 giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 del DLgs. 546/92).

4.5 AVVISO DI RICEVIMENTO RELATIVO ALLA NOTIFICA DEL RICORSO

L'art. 22 del DLgs. 546/92 non contempla che il ricorrente sia tenuto a depositare l'avviso di ricevimento inerente alla notifica del ricorso a controparte a mezzo posta.

Tale avviso costituisce tuttavia prova della spedizione e potrebbe essere ritenuto non surrogabile da altri documenti, per cui è opportuno che la parte lo depositi sempre²².

4.6 PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE

L'art. 22 del DLgs. 546/92 non contempla, tra i documenti da depositare in sede di costituzione in giudizio, l'eventuale processo verbale di constatazione.

Per la Suprema Corte, siccome l'onere probatorio incombe alla parte resistente, "*nell'ipotesi di mancata produzione in giudizio da parte del contribuente, il verbale doveva essere prodotto dall'Ufficio al Giudice tributario per la completezza dell'istruzione*" (Cass. 18.1.2006 n. 905).

Si rileva che, nonostante la correttezza di tale decisione, la mancata produzione del "PVC" in possesso del contribuente potrebbe essere interpretata come una sorta di mancata collaborazione.

Ovviamente, il discorso deve essere visto anche con riferimento all'obbligo di allegazione all'accertamento degli atti richiamati: se l'ufficio richiama nell'atto il "PVC" e non lo allega, questo dovrebbe essere nullo per violazione dell'art. 42 del DPR 600/73, a prescindere dalla produzione del documento in giudizio²³.

4.7 NOTA DI ISCRIZIONE A RUOLO

Il contribuente deve compilare e depositare in segreteria la nota di iscrizione a ruolo, in modo telematico compilando le varie schermate proposte dal sistema in sede di deposito utilizzando il portale della Giustizia Tributaria per i depositi effettuati con canale informatico, in formato cartaceo negli altri casi.

4.8 DOCUMENTAZIONE RELATIVA AL CONTRIBUTO UNIFICATO

Successivamente alla notifica del ricorso a controparte e prima del suo deposito in Commissione, il contribuente deve pagare il contributo unificato atti giudiziari, e produrre, nel momento in cui si costituisce in giudizio, la prova del pagamento, quindi:

²¹ Cfr. Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 558.

²² Non a caso, secondo Cass. 22.7.2009 n. 17066, la mancata produzione dell'avviso di ricevimento comporta l'inammissibilità del ricorso.

²³ Cfr. Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 559.

- il modello F23;
- il bollettino postale intestato alla competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato;
- il contrassegno adesivo rilasciato dalla tabaccheria, che deve essere applicato sulla nota di iscrizione a ruolo (la marca da bollo deve essere di tipo "tributario").

Documento da depositare	Effetti dell'omissione
Copia/originale del ricorso	Inammissibilità
Ricevuta di spedizione	Inammissibilità
Ricevuta di consegna	Inammissibilità
Avviso di ricevimento (spedizione ricorso)	Inammissibilità (secondo un orientamento)
Atto impugnato	Inammissibilità (secondo un orientamento)
Nota di iscrizione a ruolo	No inammissibilità (il processo rimane fermo sul versante burocratico)
Contributo unificato (modello F23/bollettino postale/marca da bollo)	No inammissibilità (possibili sanzioni amministrative)

5 ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ

L'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92 sancisce che *"se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile"*.

Detta attestazione viene apposta in calce al ricorso e può essere in tal modo formulata: *"Il sottoscritto Dott. ..., difensore del ..., attesta che, ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 546/92, il presente ricorso è conforme a quello originale consegnato (o spedito) al resistente"*.

Per i ricorsi depositati telematicamente è dubbio se ai fini della attestazione di conformità sia sufficiente la firma digitale o se sia necessario inserire nel testo del ricorso la formula sopra richiamata o se sia possibile inserirla in un *file* da depositare come allegato.

La semplice mancanza dell'attestazione di conformità non cagiona, di per sé, l'inammissibilità del ricorso, poiché, a tal fine, occorre la dimostrazione della difformità tra l'atto depositato e quello consegnato o notificato (Cass. 28.5.2008 n. 13958 e Cass. 8.7.2005 n. 14430).

Il resistente ha l'onere non solo di eccepire la mancanza dell'attestazione, ma deve anche illustrare le difformità da essa riscontrate. In mancanza di tale contestazione, si deve presumere che i due documenti siano identici (Cass. 2.9.2004 n. 17702)²⁴.

Ove la parte resistente non si sia costituita, viene a mancare, sia per la parte sia per il giudice, ogni possibilità di riscontrare la difformità, dato che la contumacia del resistente preclude l'acquisizione del secondo esemplare del ricorso agli atti del giudizio.

Alla luce delle considerazioni effettuate, in tale ipotesi, la mancanza dell'attestazione di conformità del ricorso depositato in segreteria a quello notificato a controparte costituisce causa di inammissibilità (Cass. 22.2.2008 n. 4615, Cass. 22.1.2010 n. 1174 e Cass. 5.3.2010 n. 5370).

Quanto esposto, però, non è pacifico, stante la presenza di sentenze in senso contrario.

In altra sede, i giudici hanno infatti stabilito che, anche in caso di omessa costituzione in giudizio del resistente, la semplice mancanza della c.d. "attestazione di conformità" non comporta l'inammissibilità del ricorso, posto che, ragionando diversamente, sarebbe sufficiente l'inerzia della controparte a comportare l'inammissibilità dell'impugnazione, *"e si premierebbe il comportamento omissivo di un soggetto che è gravato, invece ... dell'onere di eccepire l'eventuale difformità"* (Cass. 20.3.2009 n. 6780).

²⁴ È interessante la fattispecie esaminata da Cass. 30.11.2011 n. 25504: la copia dell'appello depositata in Commissione era composta di tre pagine in più rispetto all'originale notificato a controparte, ma l'appello è stato ritenuto ugualmente ammissibile, siccome nelle tre pagine mancanti non erano stati sollevati motivi nuovi e diversi rispetto a quelli introdotti con l'atto di appello, *"bensì mancavano unicamente alcune ulteriori argomentazioni svolte a sostegno dei motivi d'appello"*.

PROCURA DEL RICORSO

Per presentare ricorso, il difensore deve aver ricevuto apposita procura dal contribuente, che deve essere apposta a margine o in calce al ricorso medesimo.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

L'art. 12 del DLgs. 546/92 stabilisce che *"le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato"*.

Tale norma individua poi le diverse tipologie di professionisti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, i quali, in certe circostanze, sono competenti solo per determinate materie, elencate nella seguente tabella.

Soggetti abilitati	Materie di competenza	Abilitazione
Avvocati	Tutte le materie	Iscrizione nei relativi albi professionali
Dottori commercialisti e ragionieri iscritti nella sezione A commercialisti dell'albo		
Consulenti del lavoro		
Ingegneri	<ul style="list-style-type: none"> estensione e classamento dei terreni; ripartizione dell'estimo fra compossessori di una stessa particella; consistenza e classamento di singole unità immobiliari urbane e attribuzione di rendita catastale. 	Iscrizione nei relativi albi professionali
Architetti		
Geometri		
Periti edili		
Dottori agronomi		
Agrotecnici e periti agrari		
Spedizionieri doganali	Tributi doganali	Iscrizione nei relativi albi professionali
Impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali e ispettori della Guardia di Finanza, a riposo dopo almeno 20 anni di effettivo servizio (art. 63 co. 3 del DPR 600/73)	Tutte le materie	Iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso il Dipartimento finanze del Ministero
Soggetti iscritti al 30.9.93 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio, per la sub-categoria tributi, in possesso di laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioniere	Imposte di registro e di successione, tributi locali, IVA, IRPEF e IRES	
Dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel CNEL, in possesso di laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria e relativa abilitazione professionale	Controversie nelle quali sono parti gli associati	Iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso il Dipartimento finanze del Ministero
Dipendenti di imprese o di loro controllate (art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.) in possesso di laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria e relativa abilitazione professionale	Controversie nelle quali sono parti le imprese o loro controllate	

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

Soggetti abilitati	Materie di competenza	Abilitazione
Funzionari delle associazioni di categoria	Controversie nelle quali sono parti gli associati	Iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso il Dipartimento finanze del Ministero
Dipendenti dei CAF in possesso di abilitazione professionale	Controversie nelle quali sono parti i soggetti assistiti	Iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso il Dipartimento finanze del Ministero

Dal punto di vista oggettivo, non sono tenuti a munirsi di difensore i soggetti che intendono proporre ricorsi di valore inferiore a 3.000,00 euro, anche se relativi ad atti impositivi dei Comuni e degli altri enti locali².

2 POTERI DEL DIFENSORE ATTRIBUITI CON LA PROCURA

L'assistenza tecnica nel processo tributario è esercitata in virtù del conferimento di apposito incarico ad opera della parte nei confronti del difensore abilitato (co. 7 dell'art. 12 del DLgs. 546/92).

L'art. 182 co. 2 c.p.c., richiamato dall'art. 12 del DLgs. 546/92, stabilisce che il giudice, ove rilevi un vizio comportante la nullità della procura, assegna un termine perentorio per il rilascio o per la rinnovazione della stessa.

Per questo motivo, tutti i potenziali vizi della procura che si illustreranno, quali, ad esempio, la mancanza iniziale della medesima, il difetto di certificazione, il conferimento in momenti processuali successivi al ricorso, non potranno mai cagionare l'inammissibilità del ricorso, se non dopo l'eventuale inottemperanza all'ordine giudiziale.

Tra l'altro, in giurisprudenza sono stati ritenuti formali vizi quali la presenza della procura nella copia del ricorso depositata e non nell'originale (Cass. 30.12.2014 n. 27494) e viceversa (Cass. 6.6.2007 n. 13208).

2.1 ATTI DI DISPOSIZIONE DEL DIRITTO

È precluso al difensore il compimento di quegli atti che comportano la disposizione del diritto oggetto del processo, salvo che, in relazione ad essi, abbia ricevuto specifico potere (art. 84 co. 2 c.p.c.).

Resta comunque fermo il potere del difensore, in virtù della discrezionalità tecnica riconosciutagli nell'impostazione della lite, di scegliere la condotta processuale da egli ritenuta più rispondente agli interessi della parte.

Possono essere compiuti dal difensore in quanto non comportano la disposizione del diritto in contesa:

- la chiamata in causa di un terzo;
- la dichiarazione di irrilevanza o di disconoscimento di una scrittura privata (rispettivamente, Cass. 21.12.2000 n. 16057 e Cass. 6.12.2000 n. 15502);
- la rinuncia ad uno o più dei motivi di impugnazione, a condizione che il ricorso resti sorretto da altri motivi non rinunciati (Cass. 23.10.2003 n. 15962, per il caso di ricorso per Cassazione).

Invece, occorre l'esplicito conferimento del potere per i seguenti atti:

- acquiescenza per l'impugnazione della sentenza (Cass. 14.2.2000 n. 1610);
- effettuazione della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del DLgs. 546/92 (C.T. Prov. Reggio Emilia 16.12.2013 n. 210/3/13)³;
- rinuncia al ricorso (Cass. 15.7.2005 n. 15016).

2.2 NOMINA DI SOSTITUTI PROCESSUALI

La problematica relativa alla sostituzione ricorre nel caso in cui non sia prevista nella procura la facoltà di farsi sostituire da difensori dallo stesso nominati.

Nonostante la fattispecie non sia espressamente disciplinata tanto nel rito civile quanto nel processo tributario, sembra comunque possibile, da parte del difensore, nominare un sostituto processuale, in forza delle disposizioni di seguito richiamate:

² Ai sensi dell'art. 12 co. 7 del DLgs. 546/92, il valore della lite va computato vagliando la sola imposta richiesta, al netto di sanzioni e interessi, a meno che non si tratti di un atto irrogativo di sole sanzioni.

³ Alle stesse conclusioni si dovrebbe pervenire per la mediazione tributaria di cui all'art. 17-bis del DLgs. 546/92.

- art. 2232 c.c., secondo cui il prestatore d'opera, nell'esecuzione dell'incarico assunto, può avvalersi, sotto la propria direzione e responsabilità, di sostituti e ausiliari, se tale collaborazione è consentita dal contratto o dagli usi e non è incompatibile con l'oggetto della prestazione;
- art. 9 co. 3 del RDL 27.11.33 n. 1578 (Ordinamento delle professioni forensi), che consente all'avvocato incaricato di farsi rappresentare da altro avvocato sulla base di apposito incarico reso "di volta in volta negli atti di causa o con dichiarazione separata".

Da quanto sopra, si evince che l'incarico non può coinvolgere una pluralità di atti, ma deve trattarsi di incarichi episodici, non comprendenti la predisposizione dell'attività difensiva sostanziale riservata al difensore (Cass. 27.6.90 n. 6541).

Pur in assenza di un espresso richiamo, si ritiene che la disposizione sia applicabile anche agli altri soggetti abilitati all'assistenza davanti alle Commissioni tributarie⁴.

3 FORMULAZIONE ED ESTENSIONE DELLA PROCURA CONFERITA IN PRIMO GRADO

È applicabile al processo tributario l'art. 83 u.c. c.p.c., il quale stabilisce la presunzione di conferimento della procura per un determinato grado del processo quando nell'atto non è espressa volontà diversa (Cass. 27.7.2007 n. 16718).

Se nella procura conferita al difensore per il primo grado di giudizio sono state utilizzate formule quali "per il presente giudizio" o altre similari (ad esempio, processo, causa, controversia, lite, ecc.), senza specifiche indicazioni delimitative, l'efficacia della medesima si estende anche al processo di appello, quale ulteriore grado in cui si articola il giudizio (Cass. 3.10.2000 n. 13089, Cass. 27.7.2007 n. 16718 e Cass. 9.10.2009 n. 21436).

Per converso, l'incarico si presume conferito limitatamente ad un determinato grado del processo quando, nel conferirlo, siano stati utilizzati termini generici o sia stata attribuita la rappresentanza processuale senza alcun'altra indicazione.

Nella seguente tabella si elencano le fasi del processo per cui è necessario attribuire una nuova procura:

Istituto processuale	Necessità della procura
Ricorso di primo grado	Sì
Ricorso in appello	No (se la procura in primo grado comprende anche l'appello)
Ricorso per revocazione	Sì
Sospensione dell'atto	No
Riassunzione in rinvio	No
Riassunzione presso il giudice competente	No
Riassunzione a seguito di sentenza della C.T. Reg.	No
Giudizio di ottemperanza	No
Conciliazione giudiziale	Necessità di indicazione espressa
Mediazione tributaria	Necessità di indicazione espressa
Acquiescenza alla sentenza	Necessità di indicazione espressa
Acquiescenza a uno o più motivi di ricorso	No
Rinuncia al ricorso	Necessità di indicazione espressa

N.B. La presente tabella è stata redatta dando per pacifico che, nel ricorso di primo grado, il potere al difensore sia stato conferito nella maniera più ampia possibile.

⁴ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 221.

4 CONFERIMENTO DELL'INCARICO

L'art. 12 co. 7 del DLgs. 546/92 specifica che l'incarico va conferito *"in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato"* e che *"all'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto nel verbale"*.

Però, l'art. 18 co. 3 del DLgs. 546/92 prevede che il ricorso, a pena di inammissibilità, deve essere sottoscritto da un difensore abilitato.

Posto che, come si è evidenziato, l'art. 18 co. 3 del DLgs. 546/92 prescrive che il ricorso deve essere sottoscritto da un difensore munito di procura, è stato sostenuto che l'incarico può essere conferito oralmente in udienza solo quando⁵:

- sebbene la parte sia legittimata a stare in giudizio personalmente, ritenga, successivamente alla proposizione del ricorso, di avvalersi dell'assistenza tecnica di un difensore;
- la parte decida di sostituire, durante il giudizio, il difensore incaricato⁶.

5 SOTTOSCRIZIONE DELLA PROCURA

La procura deve essere debitamente sottoscritta, e, se rilasciata in calce o a margine di un atto del processo, la sottoscrizione è certificata dall'incaricato, come prevede l'art. 12 co. 7 del DLgs. 546/92.

In virtù del "nuovo" art. 182 c.p.c., qualsiasi irregolarità nella sottoscrizione/certificazione della procura non può dare luogo all'inammissibilità del ricorso, siccome il giudice deve, prima di ciò, invitare la parte a regolarizzare la propria posizione.

Tanto detto, può accadere che il difensore non autentichi la firma del conferente l'incarico.

In tal caso, le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza 28.11.2005 n. 25032, hanno precisato che la procura apposta in calce o a margine dell'atto rimane comunque valida, a condizione che sia sottoscritto dal difensore l'atto cui la procura accede.

Infatti, posto che la procura è parte integrante dell'atto, la sottoscrizione del difensore apposta sul documento assolve il duplice scopo di:

- certificare l'autografia della firma del conferente;
- sottoscrivere l'atto medesimo.

Ciò detto, è valida la procura nel caso in cui la firma del difensore:

- si trovi subito dopo la sottoscrizione del conferente, con o senza apposite diciture quali "per autentica" o "vera";
- sia apposta solamente in chiusura del testo dell'atto cui accede la procura stessa.

È stato, inoltre, chiarito che l'assenza della specifica autenticazione della procura, in caso di sottoscrizione dell'atto da parte del difensore, non costituisce una violazione di legge, sia pure in termini di mera irregolarità.

Conferimento della procura nel processo telematico

Nel processo telematico la procura alle liti, se conferita con procura speciale autenticata, può essere firmata digitalmente. Al riguardo si possono avere tre casi:

- la parte è sprovvista di firma digitale. In questo caso la procura alle liti viene rilasciata su un atto separato rispetto all'atto principale con firma autografa, regolarmente autenticata dal difensore. Tale atto deve essere oggetto di scansione da parte del difensore, firmato digitalmente e allegato al ricorso/appello;
- la parte è in possesso di firma digitale. In questo caso ha facoltà di firmare digitalmente la procura predisposta dal difensore. Il testo della procura dovrà essere contenuto in un documento "nativo digitale", trasformato in formato ".PDF". Il *file* deve essere firmato digitalmente dalla parte che conferisce la pro-

⁵ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 226.

⁶ In virtù del "nuovo" art. 182 c.p.c., tuttavia, l'incarico conferito, al di fuori delle situazioni elencate, dopo il ricorso, non dovrebbe mai condurre all'inammissibilità del medesimo, posto che il giudice, anche in assenza di procura, avrebbe dovuto invitare la parte a regolarizzare la propria posizione.

cura⁷ e dovrà essere "controfirmato" (e non firmato) dall'avvocato che autentica. A tal fine, il difensore dovrà utilizzare la funzione "Controfirma" presente nei *software* più comuni, seguendo le istruzioni del *software*;

- la parte (ricorrente o appellante) si difende personalmente⁸, in questo caso potrà avvalersi del deposito telematico degli atti a condizione che sia in possesso di firma digitale e di un indirizzo PEC e non si pone il problema della procura alle liti.

Per maggiore praticità, è preferibile quindi disporre la procura su atto separato rispetto al ricorso, non apponendola a margine dello stesso. Ciò in quanto ai fini della notifica e per la costituzione in giudizio sarà più facile creare il documento nativo digitale firmato digitalmente da depositare.

5.1 PROCURA NON SOTTOSCRITTA DAL CONFERENTE

L'incarico privo della sottoscrizione del conferente comporta la nullità del medesimo in quanto, in tale ipotesi, è impossibile riferire l'atto ad un soggetto determinato. Il vizio è insanabile dalla presenza di altre firme sull'atto.

In tal caso, in sede di costituzione in giudizio, si potrebbe depositare una nuova procura debitamente sottoscritta, oppure presentare un nuovo ricorso (beninteso, entro i termini) al fine di sanare il vizio⁹.

5.2 ASSENZA DELL'AUTENTICAZIONE SULLA COPIA DELL'ATTO

In generale, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, è irrilevante l'assenza della sottoscrizione della procura ad opera della parte e della relativa autenticazione del difensore sulla copia, essendo sufficiente che:

- la sottoscrizione della parte seguita dall'autenticazione del difensore sia contenuta nell'originale;
- la copia notificata contenga elementi idonei a dimostrare la provenienza dell'atto da difensore munito di procura speciale, come la trascrizione o l'indicazione del mandato (Cass. 6.6.2007 n. 13208).

6 RINUNCIA O REVOCA DELLA PROCURA

La revoca della procura da parte del cliente o la rinuncia alla procura da parte del difensore, a norma dell'art. 85 c.p.c., non hanno efficacia:

- sia nei confronti dell'altra parte,
- sia sul processo, non determinando, a norma dell'art. 301 c.p.c., la sua interruzione,

fino a quando non sia intervenuta la sostituzione del precedente difensore (Cass. SS.UU. 28.10.95 n. 11303 e C.T. Reg. Torino 21.9.2016 n. 1088/1/16).

Infatti, il difensore revocato o che ha espresso rinuncia al mandato difensivo mantiene la rappresentanza legale per tutti gli atti del processo, fino a quando non si sia provveduto alla sua sostituzione con un altro difensore al quale sia stato conferito apposito incarico.

7 PROCURA CONFERITA A PIÙ DIFENSORI

Nel caso di incarico attribuito a più difensori, si presume che esso sia stato conferito disgiuntamente a ciascuno di essi, salvo che la parte abbia espressamente indicato di voler attribuire incarico congiunto.

Difatti, è opinione ricorrente in giurisprudenza che se l'incarico viene conferito a più difensori, il ricorso è validamente proposto se sottoscritto anche da uno solo, a meno che, però, nella procura non vi sia stata una espressa scelta inequivocabile circa il carattere "congiunto" dell'incarico¹⁰.

⁷ In questo caso la firma dovrebbe poter essere apposta a distanza, in quanto la firma digitale garantisce l'autenticità di chi sottoscrive.

⁸ Secondo quanto previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92 nel processo tributario la parte deve avvalersi di un difensore nelle controversie che abbiano un valore superiore a 3.000,00 euro. Per valore della lite si intende il valore del tributo al netto di interessi e sanzioni.

⁹ In tal senso, Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 227.

L'incarico disgiunto comporta l'attribuzione ad ogni difensore di pieni poteri di rappresentanza processuale. Ciascun difensore è quindi autonomamente legittimato alla sottoscrizione dell'atto introduttivo del giudizio (Cass. 23.1.2004 n. 1168).

¹⁰ Cass. 8.5.2003 n. 7021 e Cass. 8.3.2006 n. 4921, ove si afferma che la locuzione "in unione" non è indice di volontà di conferire il mandato congiuntamente; Cass. 29.3.2007 n. 7697 e Cass. 2.1.2012 n. 1.

STESURA E NOTIFICA DELL'APPELLO

Nella presente Scheda si prendono in considerazione le modalità di redazione e di notifica del ricorso in appello, dando peculiare rilievo alle cause che potrebbero comportarne l'inammissibilità.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Le sentenze delle Commissioni tributarie provinciali possono essere censurate tramite appello, come prevede l'art. 52 co. 1 del DLgs. 546/92: possono quindi essere oggetto del processo di secondo grado le sole sentenze, e non, ad esempio, le ordinanze istruttorie, ancorché illegittime².

Il rito di appello si svolge sulla falsariga del processo di primo grado. Infatti, l'art. 53 del DLgs. 546/92 stabilisce che il ricorso in appello va notificato alle parti appellate e depositato presso la segreteria del giudice di secondo grado a norma degli artt. 20 e 22 del DLgs. 546/92.

Nella gestione del processo dinanzi alla Commissione tributaria regionale è molto importante la conoscenza di alcuni istituti tipici del processo civile, applicabili pure nel rito tributario.

A differenza di quanto, in un certo senso, può essere affermato per il primo grado di giudizio, in appello assume una notevole rilevanza la strategia processuale.

In particolare, il difensore deve avere bene in mente quali sono le funzioni e i limiti che caratterizzano l'appello principale e l'appello incidentale, nonché la differenza tra detti istituti e l'onere di riproposizione delle questioni non esaminate in primo grado. Un errore nella formulazione dell'atto, infatti, spesso comporta effetti irreversibili, ad esempio consistenti nell'implicita rinuncia a far valere determinate eccezioni, o all'impugnazione di una parte di sentenza sfavorevole al contribuente.

Occorre inoltre prestare la massima attenzione alle cause di inammissibilità che, se rilevate, possono cagionare il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

2 LEGITTIMAZIONE ALL'APPELLO

Il soggetto legittimato all'appello è colui il quale ha acquistato la qualità di parte in primo grado³, sempre che sussista l'interesse all'impugnazione della sentenza, il che si può verificare per entrambe le parti, ad esempio, quando la pronuncia ha annullamento solo parzialmente l'atto.

Bisogna prestare attenzione alle ipotesi in cui, tra il primo ed il secondo grado del processo, la parte perda la capacità di stare in giudizio. In questa fattispecie, l'appello deve essere proposto o notificato dalla/nei confronti della c.d. "giusta parte", pena l'inammissibilità del medesimo per mancata instaurazione del contraddittorio.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² Si pensi all'ordinanza di sospensione dell'atto impugnato emessa ai sensi dell'art. 47 del DLgs. 546/92, o alle ordinanze con cui si rinvia l'udienza.

³ Se, nei ricorsi contro gli atti esattivi, il processo riguarda il merito della pretesa ma il ricorso di primo grado è stato notificato al solo Agente della riscossione, l'Agenzia delle Entrate ha comunque legittimazione all'appello (Cass. 30.5.2017 n. 13584).

Così, se il contribuente decedesse dopo la pubblicazione della sentenza, l'appello, a pena di inammissibilità, va notificato/ricevuto dagli eredi⁴.

3 CAUSE DI INAMMISSIBILITÀ E CONTENUTO DELL'ATTO

Al pari di quanto previsto per il ricorso di primo grado, l'appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi indicati dall'art. 53 del DLgs. 546/92, oppure se non contiene la sottoscrizione del difensore ex art. 18 del medesimo decreto.

L'inammissibilità dell'appello è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo (art. 22 co. 2 del DLgs. 546/92), quindi sia con sentenza a seguito dell'udienza sia in sede di esame preliminare del ricorso con decreto presidenziale⁵.

Tuttavia, la giurisprudenza, come affermazione generale, è costante nel ritenere che le cause di inammissibilità "devono essere interpretate in senso restrittivo, e cioè riservando loro un limitato campo di operatività, comprensivo cioè di quei soli casi nei quali il rigore estremo (*extrema ratio*) è davvero giustificato" (cfr., per tutte, Cass. SS.UU. 29.5.2017 n. 13452, Cass. 31.10.2005 n. 21170 e Cass. 2.4.2014 n. 7645)⁶.

Nella seguente tabella si evidenzia ciò che l'atto di appello deve contenere ai sensi della normativa vigente, e la conseguenza dell'eventuale inosservanza.

Indicazione	Norma	Omissione
Commissione tributaria competente	Art. 53 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Generalità dell'appellante	Art. 53 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Residenza/sede legale dell'appellante	Art. 53 del DLgs. 546/92	No inammissibilità
Elezione di domicilio	Art. 18 del DLgs. 546/92	No inammissibilità (vale, in linea di massima, l'elezione indicata nel ricorso di primo grado)
Codice fiscale del ricorrente	Art. 18 del DLgs. 546/92, art. 13 co. 3- <i>bis</i> del DPR 115/2002 e artt. 6 e 13 del DPR 605/73	No inammissibilità; maggiorazione della metà del contributo unificato; sanzione amministrativa da 103,00 a 2.065,00 euro
Casella PEC del ricorrente	Art. 16- <i>bis</i> del DLgs. 546/92	Per PEC non reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni vengono eseguite sempre presso la segreteria
Generalità del difensore	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Numero di fax del difensore	Art. 13 co. 3- <i>bis</i> del DPR 115/2002	No inammissibilità; maggiorazione della metà del contributo unificato
Codice fiscale del difensore	Art. 125 c.p.c. e artt. 6 e 13 del DPR 605/73	No inammissibilità; sanzione amministrativa da 103,00 a 2.065,00 euro
Casella PEC del difensore	Artt. 13 co. 3- <i>bis</i> del DPR 115/2002 e 16- <i>bis</i> del DLgs. 546/92	No inammissibilità (Per PEC non reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni vengono eseguite sempre presso la segreteria) maggiorazione della metà del contributo unificato; esecuzione delle comunicazioni presso la segreteria
Parte appellata	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità

⁴ Ove la parte pubblica notificasse l'appello al defunto, il rapporto processuale non potrebbe costituirsi, e ciò giustifica l'inammissibilità (C.T. Reg. Firenze 31.1.2014 n. 178/31/14, che richiama Cass. SS.UU. 16.12.2009 n. 26279, secondo cui l'appellante non può eccepire l'ignoranza incolpevole dell'evento morte, in quanto il decesso di una persona è un accadimento tutt'altro che remoto).

⁵ In tal caso, il decreto presidenziale è reclamabile al collegio ai sensi dell'art. 28 del DLgs. 546/92 entro 30 giorni dalla sua comunicazione alla parte ad opera della segreteria.

⁶ Non ci può essere inammissibilità in ragione di errori materiali commessi nella formulazione delle conclusioni, come nella fattispecie in cui l'appellante abbia chiesto solo di dichiarare nulla la sentenza di primo grado, senza espressamente domandare di confermare l'atto impugnato (Cass. 23.10.2013 n. 24016).

Indicazione	Norma	Omissione
Estremi della sentenza impugnata	Art. 53 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Motivi di appello	Art. 53 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Conclusioni	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Elenco documenti	–	Nessun effetto (documenti producibili sino a 20 giorni prima dell'udienza)
Sottoscrizione del difensore	Art. 18 del DLgs. 546/92	Inammissibilità
Procura al difensore	Art. 18 del DLgs. 546/92	No inammissibilità (sanatoria del giudice <i>ex art. 182 c.p.c.</i> , ma è opportuno non dimenticarla; non necessaria se già rilasciata in primo grado con espressa previsione per l'appello)
Dichiarazione di valore della causa	Art. 14 del DPR 115/2002	No inammissibilità (la segreteria potrebbe pretendere il contributo nella misura massima)
Dichiarazione di conformità	Art. 22 del DLgs. 546/92	Inammissibilità se difetta nella copia depositata in segreteria e se c'è effettiva difformità

Analogamente a quanto avviene in sede di stesura del ricorso introduttivo, il ricorso in appello può contenere, tra l'altro:

- la sollecitazione dell'attivazione dei poteri istruttori del giudice;
- la richiesta di discussione della causa in pubblica udienza;
- la richiesta di sospensione della sentenza.

Procura al difensore

Qualora nella procura conferita per il primo grado di giudizio siano state utilizzate formule quali "*per il presente giudizio*" o altre similari (ad esempio, processo, causa, controversia, lite, ecc.), senza specifiche indicazioni delimitative, l'efficacia della medesima si estende anche al processo di appello, quale ulteriore grado in cui si articola il giudizio.

Pertanto, è sufficiente che il difensore, nell'atto di appello, faccia espressa menzione della procura rilasciata in prima istanza.

Richiesta di sospensione dell'esecuzione della sentenza

Il giudice di appello può, su richiesta di parte, sospendere sia gli effetti dell'atto impugnato che della sentenza appellata (art. 52 del DLgs. 546/92).

La sospensione è accordata in presenza di gravi e fondati motivi; il contribuente, comunque, può sempre domandare la sospensione dell'atto se sussiste il danno grave e irreparabile.

Essa può essere chiesta con l'appello principale o incidentale, oppure mediante atto separato da notificare alle parti e da depositare in segreteria.

L'ordinanza non è impugnabile e può essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia.

Sulle somme sospese sono dovuti gli interessi dell'art. 4 del DM 21.5.2009, al tasso del 4,5% annuo.

Richiesta di condanna alla restituzione delle somme provvisoriamente versate

È sempre opportuno chiedere la condanna alla restituzione delle somme già versate.

Allegazione della sentenza impugnata (esclusione)

L'atto di appello non deve essere corredato dalla sentenza impugnata, posto che, in base all'art. 53 co. 3 del DLgs. 546/92, dopo la costituzione in giudizio, la segreteria del giudice di secondo grado chiede a quella della Commissione tributaria provinciale la trasmissione del fascicolo, che deve contenere copia autentica della sentenza appellata.

3.1 SOTTOSCRIZIONE DELL'ATTO DI APPELLO

L'atto di appello deve essere sottoscritto dal difensore del contribuente a pena di inammissibilità come prevede l'art. 53 del DLgs. 546/92, eccetto l'ipotesi in cui quest'ultimo possa stare in giudizio personalmente ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92.

Per gli appelli notificati dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo del processo tributario telematico. In tal caso, la sottoscrizione si appone con firma digitale.

Nei casi in cui si possa non utilizzare il processo telematico⁷, al pari di quanto previsto per il processo di primo grado, la sottoscrizione deve essere presente sia nell'originale spedito o consegnato a controparte sia nella copia depositata presso la segreteria.

È stato affermato che l'inammissibilità può essere dichiarata solo quando la sottoscrizione difetti in entrambi gli atti, quindi sia nella copia che nell'originale. Invece, non può esserci una tale conseguenza per il ricorso sottoscritto solo nella copia depositata in segreteria e non nell'originale notificato alla controparte (Cass. 17.11.2014 n. 24461), e lo stesso vale per la situazione opposta (Cass. 15.6.2010 n. 14389).

Nel caso di appello proposto dall'ufficio, la sottoscrizione deve essere apposta dal direttore titolare (responsabile del settore contenzioso) o da altro funzionario munito di delega specifica o generale⁸.

Ad ogni modo, si tratta di orientamenti da considerare alla luce dell'art. 182 c.p.c., modificato dalla L. 69/2009 e richiamato dall'art. 12 del DLgs. 546/92, in base al quale se il giudice rileva un vizio della procura invita la parte a regolarizzare la propria posizione; solo in caso di persistente inadempimento può esserci, se del caso, l'inammissibilità.

3.2 DESTINATARI DELLA NOTIFICA DELL'APPELLO

L'art. 53 co. 2 del DLgs. 546/92 prevede che l'appello deve essere notificato a tutti coloro i quali hanno partecipato al giudizio di primo grado.

In base a tale norma, il processo di appello dovrebbe sempre svolgersi in maniera litisconsortile qualora in primo grado si sia svolto in tale forma (e ciò a prescindere dalla sussistenza di un litisconsorzio necessario).

Secondo consolidata giurisprudenza di Cassazione:

- l'inosservanza di detta prescrizione non comporta necessariamente la nullità del procedimento, in quanto le nullità processuali devono essere dichiarate tali dalla legge (Cass. 28.10.2015 n. 21975 e Cass. 16.9.2016 n. 18227);
- non è sufficiente la materiale presenza di una parte nel giudizio di primo grado a rendere indispensabile la sua presenza anche nella fase di appello (Cass. 2.9.2004 n. 17698)⁹.

Nel processo tributario trovano quindi applicazione gli artt. 331 e 332 c.p.c., relativi alle impugnazioni in cause "inscindibili" e "scindibili"¹⁰.

3.3 PRESENTAZIONE DI UN SECONDO APPELLO PER SANARE L'INAMMISSIBILITÀ

Ai sensi dell'art. 60 del DLgs. 546/92, *"l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge"*.

Da ciò si desume che l'appellante, ove abbia notato una causa che potrebbe portare all'inammissibilità dell'impugnazione, possa sanare i vizi presenti nell'appello riproponendone un altro, qualora sia ancora pendente il termine per l'impugnazione e non sia ancora intervenuta la declaratoria di inammissibilità¹¹.

⁷ Appelli notificati fino al 30.6.2019 e, senza limitazioni temporali, controversie di valore fino a 3.000,00 euro nelle quali la parte possa difendersi senza assistenza tecnica, secondo quanto previsto dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

⁸ La sottoscrizione può avvenire anche ad opera dell'avvocato dello Stato qualora l'ufficio, ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92, abbia deciso di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato.

⁹ Tuttavia, parte della giurisprudenza ha sostenuto che, in virtù dell'art. 53 del DLgs. 546/92, l'appello non proposto nei confronti di tutte le parti di primo grado è inammissibile, a meno che le parti non destinatarie della notifica si costituiscano spontaneamente (C.T. Reg. Torino 14.3.2011 n. 50/2/11 e C.T. Reg. Milano 3.2.1012 n. 13/28/12).

¹⁰ Nelle liti "inscindibili" o "tra loro dipendenti" (ad esempio, nelle ipotesi di litisconsorzio necessario) il processo di impugnazione deve necessariamente svolgersi in maniera litisconsortile, per cui spetta al giudice l'ordine di integrazione del contraddittorio. Nell'ipotesi di cause "scindibili" l'impugnazione può (ma non deve) svolgersi in maniera litisconsortile (è il caso degli obbligati solidali) e il giudice, se del caso, si limita a disporre la notifica dell'impugnazione.

¹¹ Il momento a cui occorre fare riferimento per verificare se vi sia già stata la dichiarazione di inammissibilità è la notifica a controparte del secondo appello (Cass. 30.8.2006 n. 18821).

Il secondo appello deve essere effettivamente riproposto, quindi rinotificato alla controparte e nuovamente depositato, non essendo sufficiente il semplice deposito.

È controverso se il secondo atto di appello possa contenere ulteriori motivi rispetto al primo, fermo restando il divieto di domande nuove¹².

4 MOTIVI DI APPELLO

In base al principio del *tantum devolutum quantum appellatum*, la Commissione tributaria conosce della causa nei limiti del "devoluto", ovvero nei limiti in cui le parti, censurando la sentenza impugnata e riproponendo le doglianze già sollevate in prima istanza, delineano il *thema decidendum* del processo.

Il ricorso proposto senza la formulazione dei motivi è inammissibile. Infatti, i motivi di appello costituiscono un elemento essenziale, siccome sono strumentali all'individuazione:

- dei limiti della devoluzione, consentendo al giudice di delineare l'ambito del riesame della causa;
- degli errori eventualmente commessi dal giudice di prime cure e della loro relazione causale con la decisione adottata (cfr., per tutte, Cass. 12.7.2004 n. 12859)¹³.

La sinteticità della pronuncia del giudice di primo grado può indurre il contribuente alla reiterazione, nell'appello, del contenuto del ricorso di primo grado, senza che in tal caso possa dichiararsi l'inammissibilità dell'impugnazione (C.T.C. 11.3.2003 n. 1670).

Fermo restando quanto esposto, la Corte di Cassazione ha altresì sostenuto che l'indicazione dei motivi non deve necessariamente "consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'impugnazione, richiedendosi, piuttosto una esposizione chiara e univoca del devolutum per ottenere la riforma della sentenza impugnata con l'accoglimento della domanda iniziale". Detto diversamente, l'inammissibilità va dichiarata solo nel caso in cui l'enunciazione dei motivi manchi o sia assolutamente incerta, ovvero quando essa "che pure può essere sommaria ... si presenti tale da non consentire l'individuazione del nucleo della censura rivolta contro la decisione impugnata" (Cass. 20.12.2007 n. 26842 e Cass. 19.1.2007 n. 1224).

I motivi di appello non devono poi essere confusi con i motivi di ricorso. Non a caso, occorre tenere presente che in sede di ricorso introduttivo, i motivi riguardano l'atto impositivo, mentre nell'atto di appello, i motivi concernono la sentenza¹⁴.

Qualora la sentenza di primo grado abbia statuito sulla sola ammissibilità della domanda, l'appellante deve, oltre a censurare la sentenza di primo grado, riproporre le ragioni poste a base dell'atto introduttivo del giudizio (Cass. 19.1.2006 n. 974).

È l'ipotesi in cui la Commissione tributaria provinciale, senza entrare nel merito della controversia, ha per esempio dichiarato inammissibile il ricorso per tardività.

Per la Cass. 28.2.2019 n. 5864, nella misura in cui il contribuente, sia pure in forma sintetica, abbia riproposto le doglianze esposte nel ricorso introduttivo in contrapposizione a quanto sancito dai giudici, è univoca la volontà di impugnare.

¹² La tesi affermativa potrebbe fondarsi sul fatto che, in merito al ricorso introduttivo, la Corte di Cassazione ha affermato che il divieto di integrazione dei motivi di cui all'art. 24 del DLgs. 546/92 non è ostativo alla presentazione, beninteso, nei termini, di un secondo ricorso contenente motivi nuovi rispetto al primo (Cass. 31.3.2008 n. 8234, confermata da Cass. 30.6.2010 n. 15441).

¹³ In virtù di quanto esposto, sono stati dichiarati inammissibili atti di appello i cui motivi consistevano in un richiamo ad altri atti di appello stesi sempre dalla parte appellante (Cass. 9.8.2006 n. 18006), richiamavano genericamente le conclusioni formulate in seno al processo di primo grado (Cass. 11.10.2006 n. 21816 e Cass. 9.4.2009 n. 8640) o avevano contenuto assertorio e ripetitivo delle ragioni poste alla base del ricorso introduttivo, e, inoltre, erano privi di critica della sentenza impugnata (C.T. Reg. Potenza 22.2.2001 n. 15/1/01).

¹⁴ Come affermato da C.T. Reg. Bari 28.4.2011 n. 92/23/11, se il giudice di primo grado ha espresso il proprio convincimento, "l'appellante non può limitarsi a proporre sic et simpliciter i motivi già coltivati, ma deve indicare specificamente le ragioni per le quali censura le argomentazioni poste a fondamento del decisum". Invece, in caso di motivazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale apparente o inesistente, il contribuente non ha altra scelta che riproporre i motivi di ricorso perché non c'è un iter logico da censurare.

Formulazione dei motivi

I motivi di impugnazione devono essere contenuti nell'atto di appello.

Cass. 5.12.2001 n. 15374 ha sancito che *"il potere di impugnazione si consuma, infatti, con la proposizione del gravame, e non è ammessa la successiva estensione del gravame mediante la proposizione di motivi aggiunti"*.

Nello stesso senso si è espressa l'Agenzia delle Dogane la quale, con la circ. 4.4.2002 n. 26 (§ 13.4.5), ha chiarito che non è *"possibile fare riserva di presentare i motivi di appello in un momento successivo o, addirittura, nella eventuale fase di discussione in pubblica udienza"*.

4.1 APPELLO PROPOSTO DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Considerato che il contenzioso tributario è un processo di impugnazione, le ragioni su cui si basa il provvedimento impugnato si intendono acquisite agli atti del processo, e, pertanto, ove in primo grado le questioni di merito poste a fondamento dell'atto non siano state esaminate (ad esempio, perché assorbite da questioni pregiudiziali), l'ufficio non ha l'onere di riproporle nell'appello (Cass. 12.2.2008 n. 3330).

4.2 APPELLO FONDATO SOLO SU QUESTIONI "DI RITO"

L'appello è un gravame a "critica libera", per cui può essere anche basato su questioni "di rito" quali l'omessa comunicazione della data di trattazione, l'omessa discussione della causa in pubblica udienza nonostante la presentazione dell'apposita istanza o il difetto di motivazione della sentenza.

Nel caso in cui si intenda proporre appello per questioni "di rito", occorre prestare attenzione al modo in cui si stende l'atto, siccome l'appello fondato solo su questioni processuali potrebbe essere dichiarato inammissibile, a meno che non si rientri nelle ipotesi comportanti la rimessione in primo grado ex art. 59 del DLgs. 546/92.

Con la sentenza 24.1.2007 n. 1505, la Corte di Cassazione, richiamando numerosi precedenti, ha affermato che:

- nell'ipotesi di sentenza di appello avente contenuto solo "demolitorio" della sentenza impugnata, il motivo di invalidità (ad esempio, l'omessa comunicazione della data di trattazione dell'udienza di primo grado) *"esaurisce l'oggetto della cognizione riservata al giudice di secondo grado, [per cui] la parte soccombente ha interesse a dedurre un mero vizio di nullità del giudizio di primo grado, dovendo la causa essere rimessa al primo giudice, affinché il procedimento di primo grado sia rinnovato con contraddittorio regolarmente costituito"*;
- nelle altre fattispecie, invece, l'appello tende alla rinnovazione del giudizio di primo grado, sicché:
 - le censure con le quali si deducono vizi di mera attività del primo giudice (ad esempio, insufficienza di motivazione della sentenza) *"hanno carattere strumentale e meramente subordinato, perché esse non sono di per sé idonee ad assicurare alla parte appellante, la tutela sostanziale invocata, che è connessa non alla mera rimozione della sentenza di primo grado, ma al riesame delle questioni di merito già dibattute in prime cure"*;
 - in virtù di ciò, qualora l'appello fosse basato solo su questioni processuali, esso sarebbe inammissibile per difetto di interesse, posto che l'eventuale fondatezza della censura "di rito" *"non comporta – in difetto di rituale e tempestiva deduzione delle questioni di merito – il potere del giudice di appello di pronunciare sul merito della controversia, con l'ulteriore conseguenza che la sentenza non impugnata per il merito resta intangibile"*¹⁵.

Si evidenzia infine che, salvo casi particolari, l'appello fondato solo su motivi "di rito" appare rischioso anche nelle ipotesi in cui l'accoglimento comporta la rimessione della causa in primo grado, siccome spesso non è pacifico se una violazione della norma processuale sia o meno idonea a rientrare nel campo di applicazione dell'art. 59 del DLgs. 546/92.

4.3 DIVIETO DI DOMANDE NUOVE

Il nostro sistema processuale è ispirato al principio del doppio grado di giurisdizione, e questo comporta che l'oggetto dell'appello debba essere circoscritto alle domande ed alle eccezioni formulate dalle parti in primo grado siccome, nel caso opposto, la domanda verrebbe esaminata per la prima volta in appello, con conseguente perdita di un grado di giudizio¹⁶.

¹⁵ Con riferimento al processo tributario, Cass. 20.2.2001 n. 2455 e Cass. 10.6.2009 n. 13331.

¹⁶ A differenza di quanto previsto per la giustizia amministrativa, il doppio grado di giurisdizione non è un dogma avente rango costituzionale. La Costituzione impone, all'art. 111, il vaglio di legittimità delle sentenze, ma non l'assoluta necessità dell'appello.

Nel processo tributario, il principio è espresso nell'art. 57 del DLgs. 546/92, secondo cui:

- *"nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio";*
- *"non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio".*

Dal punto di vista tecnico, si ha domanda nuova inammissibile *"solo quando i nuovi elementi, dedotti innanzi al giudice di secondo grado, comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, modificando l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si sia svolto in quella sede il contraddittorio"* (Cass. 23.5.2005 n. 10864).

A titolo esemplificativo, sono state considerate domande nuove:

- la contestazione circa la sussistenza della responsabilità solidale dei coniugi ex art. 14 della L. 114/77 (Cass. 18.6.2008 n. 16453);
- la richiesta di annullamento dell'atto per mancanza di motivazione, qualora in primo grado sia stata sollevata l'illiceità dello stesso in quanto contrastante con l'assetto contabile del contribuente regolarmente tenuto (Cass. 4.9.2001 n. 11369);
- in una lite inerente l'imposta di registro, la deduzione del carattere condizionato della sentenza di esecuzione in forma specifica di cui all'art. 2932 c.c. (Cass. 30.7.2007 n. 16829);
- la censura di non debenza dell'IRAP per difetto di autonoma organizzazione, nell'ipotesi in cui in primo grado il ricorso sia stato basato sull'incompatibilità dell'imposta con l'ordinamento comunitario (Cass. 9.9.2008 n. 23305).

Interessi

L'art. 57 co. 1 del DLgs. 546/92 stabilisce che in appello possono essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

Responsabilità processuale aggravata

Nel processo tributario si ritiene applicabile la responsabilità processuale aggravata, detta anche da "lite temeraria" o da "danno processuale"¹⁷.

Nel caso in cui i fatti dai quali può scaturire la responsabilità processuale aggravata si presentino nelle more del giudizio di appello, la parte può, anche in tale sede, avanzare la domanda.

Mutamento sopravvenuto di legge

Il sopravvenuto mutamento di legge non rientra nell'ambito del divieto di domande nuove, a condizione che esso sia relativo ad un motivo sollevato in sede di ricorso introduttivo.

Eccezioni rilevabili d'ufficio

Il divieto di nuove domande e di nuove eccezioni non concerne le eccezioni rilevabili d'ufficio, posto che queste ultime, potendo essere sollevate dal giudice, ben possono essere eccepite dalle parti, anche successivamente alla stesura dell'atto di appello.

La rilevabilità delle eccezioni sollevabili d'ufficio, comunque, deve essere valutata con cautela, in quanto non sempre è chiaro se un'eccezione possa o meno essere rilevata d'ufficio.

5 NOTIFICA DEL RICORSO

Il processo di appello, analogamente a quanto avviene nel processo di primo grado, si instaura, in primo luogo, mediante notifica dell'atto a controparte e, successivamente, tramite la costituzione in giudizio.

Il ricorso in appello deve essere proposto esclusivamente mediante notifica a mezzo PEC dall'1.7.2019 ogniqualvolta la parte si avvalga della difesa tecnica¹⁸.

Fino al 30.6.2019 e ogniqualvolta il ricorrente non si avvale della difesa tecnica l'appello può essere notificato:

¹⁷ L'art. 96 c.p.c. stabilisce che se la parte ha agito con mala fede o colpa grave *"il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, con sentenza"*.

¹⁸ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92 *"per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica"*.

- a mezzo PEC;
- consegna diretta dell'originale del ricorso;
- spedizione a mezzo posta dell'originale del ricorso;
- notifica a mezzo ufficiale giudiziario di copia del ricorso (conforme all'originale).

Entro 30 giorni dalla notifica l'appellante dovrà provvedere alla propria costituzione in giudizio.

Per gli appelli notificati a far data dall'1.7.2019 è obbligatorio avvalersi del canale informatico per la costituzione in giudizio. A tal fine è necessario accedere al portale della Giustizia Telematica disponibile all'indirizzo www.giustiziatributaria.gov.it e, previa registrazione a seguito della quale vengono rilasciate le credenziali di accesso, si potrà accedere ad un'"Area riservata", utilizzando la quale è possibile adempiere ai vari incombeni di segreteria che fino al 30.6.2019 sono posti in essere con modalità cartacea. Per la costituzione in giudizio, si deve compilare la nota di iscrizione a ruolo compilando le varie schermate proposte dal sistema, allegando nella pagina denominata "Documenti" il *file* dell'appello utilizzato per la notifica a mezzo PEC, la procura e la prova della notifica del ricorso. Sia i documenti che ciascun documento allegato devono essere preventivamente firmati digitalmente e solo dopo caricati a sistema.

Per gli appelli presentati con modalità "tradizionale", in sede di costituzione in giudizio, l'appellante depositerà o spedisirà l'originale, in caso di notifica dell'appello in a mezzo ufficiale giudiziario; la copia, in caso di consegna diretta o spedizione a mezzo posta dell'appello.

Nullità della notifica dell'appello e rinnovazione disposta dal giudice

La Corte di Cassazione ha più volte sancito che la notifica dell'atto di appello, qualora sia affetta da nullità, deve essere rinnovata ai sensi dell'art. 291 c.p.c., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio, sanando la nullità (Cass. 1.8.2008 n. 20972 e Cass. 28.3.2003 n. 4702)¹⁹.

È stato anche sostenuto che ove la notifica non sia andata a buon fine per ragioni non imputabili al notificante, questi, dal momento in cui è venuto a conoscenza di ciò, ha l'onere di richiederne la rinnovazione entro un termine ragionevole, termine che deve essere "tempestivo".

Si può individuare, quale termine ragionevole, quello di cui all'art. 325 c.p.c. (termine breve per l'impugnazione) dimezzato (Cass. SS.UU. 15.7.2016 n. 14594)²⁰.

Modalità di notifica	Agenzia delle Entrate	Contribuente
PEC obbligatoria dall'1.7.2019 per liti di valore superiore a 3.000,00 euro	Sì	Sì
Ufficiale giudiziario	Sì	Sì
Spedizione a mezzo posta in plico senza busta A/R	Sì	Sì
Messo comunale	Sì	No
Messo speciale nominato dall'amministrazione finanziaria	Sì	No
Consegna diretta	No	Sì

5.1 LUOGO DI NOTIFICA DELL'APPELLO

L'art. 17 co. 3 del DLgs. 546/92 afferma che "*l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo*".

L'appello va quindi notificato con riferimento all'elezione di domicilio o alla dichiarazione di residenza evincibili dagli atti di primo grado, a meno che il domicilio sia variato, con comunicazione alle altre parti e alla segreteria.

Ai sensi dell'art. 17 co. 1 secondo periodo della norma appena menzionata, però, le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria e alle parti costituite la denuncia di variazione.

Per le notifiche a mezzo PEC, la comunicazione dell'indirizzo PEC equivale ad elezione di domicilio, quindi per le notifiche si utilizza tale indirizzo. Inoltre, l'art. 16 co. 2 del DLgs. 546/92 ha previsto che "*nelle ipotesi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte ed ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (...) le notificazioni sono eseguite ai sensi dell'articolo 16*".

¹⁹ In riferimento ad un appello notificato in busta anziché in plico senza busta, Cass. 14.4.2010 n. 8846.

²⁰ Salvo una rigorosa prova contraria, nel senso di dimostrare che il termine dimezzato non poteva ritenersi sufficiente per la rinnovazione della notifica, "ad esempio, relativa a difficoltà del tutto particolari nel reperire l'indirizzo del nuovo studio".

Per le notifiche con modalità tradizionali, è controverso se il difensore abbia l'onere di denunciare alle parti costituite ed alla segreteria del giudice l'eventuale cambiamento di indirizzo dello studio.

L'inammissibilità dell'appello per notifica non avvenuta a causa del trasferimento del difensore è stata confermata da recente giurisprudenza, in ragione del fatto che l'art. 17 del DLgs. 546/92 opera solo per il domicilio eletto in via autonoma dalla parte, ma non per l'elezione presso lo studio del procuratore (Cass. 6.11.2013 n. 24940, Cass. 29.5.2013 n. 13366 e Cass. 29.10.2012 n. 18614). Questo orientamento, tuttavia, non è pacifico, cfr. Cass. 3.7.2013 n. 16699.

L'appello notificato all'indirizzo dello studio del professionista domiciliatario desunto dal portale telematico dell'ordine di appartenenza non può essere inammissibile se, in concreto, l'indirizzo presente nel sito Internet fosse errato (Cass. 25.9.2014 n. 20323).

La nullità della notifica, comunque, può essere sanata dalla costituzione in giudizio della parte appellata (Cass. 22.4.2015 n. 8154).

5.2 APPELLO PROPOSTO DAL CONTRIBUENTE

Per gli appelli notificati dall'1.7.2019, il contribuente deve notificare l'appello a mezzo PEC, salvo che la lite abbia valore fino a 3.000,00 euro e il contribuente non si avvalga della difesa tecnica.

In tal caso, ai sensi del combinato disposto degli artt. 20 e 53 del DLgs. 546/92, il contribuente può notificare l'appello mediante ufficiale giudiziario, consegna diretta o spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento²¹.

La notifica dell'appello, se eseguita tramite spedizione a mezzo posta, deve quindi avvenire in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Secondo la giurisprudenza, l'invio dell'appello in busta chiusa non comporta l'inesistenza della notifica bensì una mera irregolarità, che rimane sanata ove l'appellato si costituisca senza contestare il contenuto della busta (Cass. 11.1.2005 n. 333 e Cass. 2.9.2004 n. 17702).

Si rammenta comunque l'opportunità di notificare l'appello in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, evitando ogni altra forma di spedizione (plico con busta, raccomandata semplice, ecc.).

5.3 APPELLO PROPOSTO DALLA PARTE PUBBLICA

La parte pubblica per gli appelli notificati dall'1.7.2019 deve, al pari del contribuente, utilizzare la PEC.

Per gli appelli notificati fino al 30.6.2019, per effetto del combinato disposto degli artt. 16, 20 e 53 del DLgs. 546/92, la parte pubblica può notificare l'appello, tra l'altro, mediante ufficiale giudiziario, messo speciale nominato dall'Amministrazione finanziaria, messo comunale, o spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

6 COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLANTE

L'appellante deve, al pari del ricorrente in primo grado, provvedere alla propria costituzione in giudizio, la cui omissione determina l'inammissibilità dell'impugnazione.

Per effetto dell'art. 53 co. 2 del DLgs. 546/92, il ricorso in appello deve essere depositato ai sensi dei primi tre commi dell'art. 22 del DLgs. 546/92, quindi entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso in appello, a pena di inammissibilità.

Per gli appelli notificati dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo del processo tributario telematico²². Pertanto, da tale data, il canale "cartaceo" potrà essere utilizzato solo nei casi in cui il contribuente possa stare in giudizio senza difesa tecnica²³.

Per potersi avvalere di tale tecnologia è necessario avere a disposizione:

- un redattore di atti (suite office/open office, word, ecc.);

²¹ Occorre rammentare che, secondo un orientamento, la notifica mediante consegna diretta è ammissibile solo nei confronti delle Agenzie fiscali e degli enti locali, e non degli Agenti della Riscossione.

²² Art. 16 co. 5 del DL 119/2018.

²³ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

- un *software* che crei *file* in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;
- una casella di posta elettronica certificata;
- un dispositivo di firma digitale.

Tutti gli altri incombenzi processuali di competenza della segreteria sono effettuati utilizzando il portale della Giustizia Tributaria messo a disposizione dal Ministero, non essendo quindi necessario acquistare un *software* specifico. Per poter avere accesso alle varie funzioni nelle quali si articola la procedura è necessario accreditarsi ed avere a disposizione una connessione Internet. Attraverso l'accredito è possibile l'interazione telematica tra le Commissioni tributarie e gli attori del processo: i contribuenti ed i difensori, gli uffici impositori i giudici tributari e le segreterie delle Commissioni tributarie.

Per gli appelli che possono essere notificati con modalità diversa dalla notifica a mezzo PEC²⁴, la costituzione in giudizio deve avvenire:

- mediante deposito o spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento dell'appello:
 - in originale, se è stato notificato a controparte a mezzo di ufficiale giudiziario o messo comunale o messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria,
 - in copia, se è stato consegnato o spedito a mezzo posta a controparte;
- con fotocopia della ricevuta di deposito o di spedizione per raccomandata²⁵.

Nulla vieta che, all'atto della costituzione in giudizio, l'appellante depositi documenti o memorie²⁶.

Cause di inammissibilità del ricorso

L'art. 22 del DLgs. 546/92 stabilisce che sono cause di inammissibilità del ricorso:

- il mancato rispetto del termine di 30 giorni previsto per la costituzione;
- la non conformità dell'atto depositato o spedito alla segreteria della Commissione rispetto a quello consegnato o spedito alla parte appellata.

6.1 ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ

L'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92 sancisce che *"se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito dalla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile"*.

La semplice mancanza dell'attestazione di conformità non comporta, di per sé, l'inammissibilità del ricorso, in quanto, a tal fine, occorre l'effettiva dimostrazione della difformità tra l'atto depositato e quello consegnato o notificato (Cass. 28.5.2008 n. 13958 e Cass. 8.7.2005 n. 14430).

Con l'introduzione del processo tributario telematico, e quindi con l'obbligatorietà della notifica a mezzo PEC (salvo nel caso in cui il contribuente possa difendersi personalmente²⁷) si ritiene che il professionista firmando la copia depositata tramite il portale attesti anche la conformità tra l'atto notificato e quello depositato. Tuttavia, in mancanza di chiarimenti e per evitare possibili eccezioni, si può inserire in calce all'atto la dichiarazione di conformità. A titolo di esempio *"Con la sottoscrizione digitale il difensore attesta fin da ora la conformità dell'originale che verrà caricato sul portale della Giustizia Tributaria all'originale notificato a mezzo PEC alla controparte"*.

Tale dichiarazione può essere inserita sull'originale che viene utilizzato per la notifica, oppure in un *file* avente formato PDF/A, che viene firmato digitalmente dal difensore e nel quale sono indicati tutti i riferimenti necessari ad identificare la causa.

²⁴ Appelli notificati fino al 30.6.2019 o per quelli notificati dall'1.7.2019 solo se il contribuente può stare in giudizio senza difesa tecnica, quindi per liti di valore fino a 3.000,00 euro.

²⁵ È possibile, in luogo della ricevuta di spedizione, depositare l'avviso di ricevimento, siccome in questo documento è presente, con valore di atto pubblico quindi fidefacente, la data di spedizione (utile per appurare la tempestività del ricorso/appello) mediante timbro datario o stampigliatura meccanografica (Cass. SS.UU. 29.5.2017 n. 13452). Ove, però, il ricorrente non abbia depositato la ricevuta di spedizione e la data di spedizione, presente nell'avviso di ricevimento, sia apposta a mano o dattiloscritta, non c'è fidefacenza, dunque, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, è necessario che la data di ricezione del plico, apposta dall'agente postale nell'avviso di ricevimento, sia anteriore alla scadenza del termine per presentare il ricorso o l'appello.

²⁶ Ai sensi dell'art. 58 del DLgs. 546/92 e fermo restando il termine dei 20 giorni liberi prima dell'udienza ex art. 32 del DLgs. 546/92, in appello è sempre ammessa la produzione di documenti, quand'anche non siano stati esaminati in primo grado in quanto tardivi o non siano stati prodotti (Cass. 20.12.2000 n. 16003, Cass. 25.3.2011 n. 6921 e Corte Cost. 14.7.2017 n. 199).

²⁷ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92.

Omessa costituzione in giudizio dell'appellato

Ove la parte appellata non si sia costituita, viene a mancare, sia per la parte sia per il giudice, ogni possibilità di riscontrare la difformità, dato che la contumacia preclude l'acquisizione del secondo esemplare del ricorso agli atti del giudizio.

In tale ipotesi, la mancanza dell'attestazione di conformità del ricorso depositato in segreteria a quello notificato a controparte costituisce causa di inammissibilità (Cass. 22.2.2008 n. 4615 e Cass. 22.1.2010 n. 1174).

Quanto esposto, però, non è pacifico, stante la presenza di sentenze in senso contrario.

In altra sede, i giudici hanno infatti stabilito che, anche in caso di mancata costituzione in giudizio del resistente, la mancanza dell'attestazione non comporta l'inammissibilità, posto che, ragionando diversamente, sarebbe sufficiente l'inerzia della controparte a comportare l'inammissibilità dell'impugnazione, *"e si premierebbe il comportamento omissivo di un soggetto che è gravato, invece ... dell'onere di eccepire l'eventuale difformità"* (Cass. 20.3.2009 n. 6780).

6.2 NOTA DI ISCRIZIONE A RUOLO

Il contribuente deve compilare e depositare in segreteria la nota di iscrizione a ruolo. Per gli appelli notificati a mezzo PEC, la compilazione è fatta telematicamente all'atto del deposito da parte dell'appellante. Utilizzando il canale informatico, non è possibile costituirsi senza compilare la nota di iscrizione a ruolo.

Per le notifiche con modalità "tradizionale", mediante la nota di iscrizione a ruolo, il contribuente, in sostanza, chiede l'iscrizione del ricorso nel registro generale (RGA), per cui la mancanza di tale nota, nonostante non sia causa di inammissibilità (C.T. Prov. Verbania 31.5.2012 n. 26/2/12), impedisce il proseguimento dell'*iter* burocratico del ricorso (nota Min. Economia e Finanze 16.9.2011).

Documento da depositare	Effetti dell'omissione
Copia/originale del ricorso	Inammissibilità
Ricevuta di spedizione	Inammissibilità
Ricevuta di consegna	Inammissibilità
Avviso di ricevimento (spedizione ricorso)	Inammissibilità (secondo un orientamento)
Ricevuta di deposito dell'appello presso la C.T. Prov.	Inammissibilità (sino al 13.12.2014)
Nota di iscrizione a ruolo	No inammissibilità (il processo rimane fermo sul versante burocratico)
Contributo unificato (modello F23/bollettino postale/marca da bollo)	No inammissibilità (possibili sanzioni amministrative)

6.3 TRASMISSIONE DEL FASCICOLO DEL PROCESSO

Il co. 3 dell'art. 53 del DLgs. 546/92 prevede che, successivamente al deposito dell'appello ad opera dell'appellante presso la segreteria del giudice di secondo grado, *"la segreteria della commissione tributaria regionale chiede alla segreteria della commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza"*²⁸. Tale trasmissione avviene telematicamente, tramite il SIGIT²⁹ per i processi ove opera il canale informatico.

Il mancato inserimento, nel fascicolo, della copia autentica della sentenza non è sanzionato da alcuna norma processuale.

7 COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLATO

Successivamente alla notifica dell'appello principale, l'appellato ha l'onere di costituirsi in giudizio presentando, se sussistono i presupposti, appello incidentale³⁰.

L'art. 54 del DLgs. 546/92 stabilisce che le parti diverse dall'appellante devono costituirsi in giudizio nei modi e

²⁸ Non è quindi necessario ridepositare tutti i documenti prodotti in primo grado.

²⁹ Art. 18 del DM 23.12.2013 n. 163

³⁰ La costituzione in giudizio avviene, per la parte appellata, mediante il deposito *brevi manu* delle controdeduzioni presso la segreteria del giudice adito. Tuttavia, dovrebbe essere ammissibile la costituzione in giudizio a mezzo posta, analogamente a quanto si è affermato con riferimento al processo di primo grado, mediante plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento.

nei termini indicati dall'art. 23 del DLgs. 546/92, depositando apposito atto di controdeduzioni. Si evidenzia che, in tal caso, la nota di iscrizione a ruolo è necessaria solo se l'appellato presenta appello incidentale.

Per la costituzione in giudizio dell'appellato, relativa ad atti di appello notificati dall'1.7.2019 è obbligatorio l'utilizzo del canale informatico, salvo nel caso in cui parte appellata sia il contribuente e il valore della lite non sia superiore a 3.000,00 euro.

Per i depositi tradizionali³¹, l'appellato dovrà depositare presso la segreteria della Commissione tributaria adita, il proprio fascicolo, contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione (art. 23 del DLgs. 546/92).

L'atto di controdeduzioni contiene:

- l'esposizione delle difese in replica ai motivi di gravame dell'appellante;
- le eccezioni processuali e di merito che l'appellato intende sollevare;
- l'indicazione delle prove di cui l'appellato intende avvalersi.

In caso di vittorietà totale in primo grado, è necessario riproporre le questioni non esaminate/assorbite *ex art.* 56 del DLgs. 546/92.

Costituzione tardiva

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 23 e 54 del DLgs. 546/92, l'appellato ha l'onere di costituirsi entro 60 giorni dalla data di ricezione dell'appello principale.

Pure nel processo di appello, la costituzione tardiva dell'appellato non comporta effetti irreversibili: quindi, nel secondo grado di giudizio, il contribuente può, fermo restando che ciò impedisce la proposizione dell'appello incidentale, costituirsi tardivamente³².

³¹ Per appelli notificati fino al 30.6.2019 e, senza limitazioni temporali, per liti di valore fino a 3.000,00 euro, se il contribuente non si avvale della difesa tecnica.

³² Subisce però gli effetti delle eventuali preclusioni processuali: così, se la costituzione avviene dopo i 20 giorni liberi prima dell'udienza, non sarà più possibile depositare documenti (art. 32 del DLgs. 546/92).

TERMINI PER L'APPELLO

L'appello, a pena di decadenza, deve essere notificato entro i termini previsti dalla legge, ovvero entro 60 giorni dalla notifica della sentenza oppure, in assenza di ciò, entro 6 mesi dal deposito della sentenza medesima.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

L'impugnazione della sentenza è un atto che deve essere compiuto entro termini perentori: infatti, in caso di mancato gravame nei termini, si ha il passaggio in giudicato della decisione.

Nel processo tributario vige il c.d. "doppio termine" di impugnazione, posto che l'art. 51 del DLgs. 546/92 stabilisce che il termine per impugnare le sentenze delle Commissioni tributarie è:

- in caso di notifica della sentenza ad istanza di parte, di 60 giorni dalla notificazione stessa (c.d. termine "breve");
- in assenza della suddetta notifica, di 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza (c.d. termine "lungo").

Pertanto, la parte deve valutare l'opportunità di notificare la sentenza per far decorrere il termine "breve" per l'impugnazione.

Al fine di evitare gli effetti della decadenza, occorre notificare l'impugnazione prima del decorso del termine, sia esso "breve" o "lungo".

Decreti di irregolare funzionamento

La sospensione del termine per impugnare si può verificare qualora sia stato emanato un decreto di irregolare funzionamento dell'ufficio tributario ai sensi dell'art. 1 del DL 498/61.

Sospensione feriale dei termini

Nel processo tributario vige la sospensione feriale dei termini di cui alla L. 742/69, per cui il termine rimane sospeso di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno².

Computo del termine

In virtù del rinvio alle disposizioni codicistiche di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 546/92, opera l'art. 155 c.p.c., in base al quale *"nel computo dei termini a giorni o ad ore, si escludono il giorno e l'ora iniziali"*, e nei termini a mesi o ad anni, si osserva il calendario comune

Oltre a ciò, la norma richiamata sancisce che i giorni festivi si computano nel termine, e che se il giorno di scadenza è festivo o sabato, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² Prima delle modifiche apportate dal DL 132/2014 all'art. 1 della L. 742/69, applicabili a decorrere dall'anno 2015, la sospensione feriale si verificava dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno.

2 TERMINE "BREVE"

La notifica della sentenza ad opera della parte comporta la decorrenza del termine "breve" per impugnare³.

Ai sensi dell'art. 38 co. 2 del DLgs. 546/92:

- le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notifica della sentenza alle altre parti a norma dell'art. 16 del DLgs. 546/92;
- depositando, nei successivi 30 giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato nella segreteria, unitamente ai documenti comprovanti la notificazione.

Successivamente alla notifica, le parti, a seconda delle circostanze, dovranno depositare:

- per le notifiche a mezzo PEC la ricevuta di accettazione e la ricevuta di consegna;
- copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta,
- con fotocopia della ricevuta di deposito o di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento.

L'inosservanza di ciò non è sanzionata da alcuna disposizione processuale.

Rimessione in termini

È possibile chiedere al giudice di essere rimessi in termini ai sensi dell'art. 153 co. 2 c.p.c.

Occorre però dimostrare il caso fortuito o la forza maggiore, entrambe fattispecie circoscritte ad eventi eccezionali e/o imprevedibili.

2.1 MODALITÀ DI NOTIFICA DELLA SENTENZA

A norma dell'art. 38 del DLgs. 546/92, la notifica della sentenza può avvenire tramite le forme previste dall'art. 16 del DLgs. 546/92 per cui, se è obbligatorio l'utilizzo del processo tributario telematico, la notifica della sentenza deve essere fatta a mezzo PEC ed, entro i successivi 30 giorni dalla notifica, sarà necessario depositare la copia sia della sentenza notificata che delle ricevute che attestano la notifica presso la segreteria della Commissione tributaria competente. Eventuali errori producono le stesse conseguenze che si verificano nel processo tributario se non si utilizza il canale telematico⁴, determinando l'operatività del termine lungo di 6 mesi dal deposito della sentenza ed impedendo il decorso del termine breve.

Nei casi in cui non sia obbligatorio l'utilizzo del processo telematico, la notifica della sentenza può essere fatta, ferma la possibilità di valersi dell'ufficiale giudiziario:

- se il notificante è il contribuente:
 - mediante spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento;
 - tramite consegna diretta⁵;
- se il notificante è un'Agenzia fiscale o un ente locale, fruendo, oltre che del servizio postale:
 - dei messi comunali;
 - dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria.

Relativamente al perfezionamento della notifica, l'Agenzia delle Entrate (circ. 21.6.2010 n. 37) ha specificato che il termine "breve" decorre:

- dalla relata di notifica apposta dall'ufficiale giudiziario o dal messo comunale o speciale sull'originale o copia autentica dell'originale della sentenza notificata;
- dalla ricevuta rilasciata dall'ufficio al quale la sentenza è stata consegnata;
- dall'avviso di ricevimento attestante la data in cui il destinatario ha ricevuto, tramite servizio postale, la sentenza in plico senza busta.

³ Essa può, inoltre, servire per sollecitare l'adempimento al "comando" del giudice. Infatti, l'ufficio deve rimborsare le somme provvisoriamente versate entro 90 giorni dalla notifica della sentenza (art. 68 del DLgs. 546/92).

⁴ Cass. 8.11.2017 n. 26449.

⁵ Occorre rammentare che, secondo un orientamento, la notifica mediante consegna diretta è ammissibile solo nei confronti delle Agenzie fiscali e degli enti locali, e non degli Agenti della Riscossione. Ove si optasse per questa interpretazione, la notifica della sentenza per consegna diretta nei confronti di Agenzia delle Entrate-Riscossione non comporterebbe il decorso del termine "breve" per l'impugnazione.

Notifica a mezzo PEC

Per la notifica a mezzo PEC si utilizza la copia della sentenza estratta dal fascicolo telematico, la quale deve essere sottoscritta digitalmente dal difensore che in tal modo ne attesta la conformità all'originale. A tal fine, si dovrà indicare nell'oggetto che si sta procedendo alla notifica di sentenza ai sensi dell'art. 38 del DLgs. 546/92. Si ritiene, inoltre, possibile predisporre la relata di notifica, benché non sia necessaria. Nel testo della PEC si dovrà indicare che si tratta di notifica ai sensi dell'art. 16-*bis* co. 3 del DLgs. 546/92.

Notifica avvenuta mediante plico con busta

Potrebbe accadere che, erroneamente, la parte provveda alla notifica della sentenza mediante spedizione a mezzo posta in plico con busta, anziché in plico senza busta⁶.

Nel suddetto caso, visto il mancato rispetto dell'art. 16 del DLgs. 546/92 ad opera del notificante, potrebbe essere messa in discussione la decorrenza del termine "breve" ai fini dell'impugnazione.

In altri termini, ove l'appellante (destinatario della notifica) proponesse impugnazione oltre il termine "breve", questa potrebbe comunque ritenersi tempestiva, siccome troverebbe applicazione il termine "lungo".

È comunque prudente fare riferimento al termine "breve", quale che sia la modalità di notifica della sentenza.

2.2 LUOGO DELLA NOTIFICAZIONE

L'art. 17 co. 2 del DLgs. 546/92 specifica che *"l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo"*.

Gli atti relativi ai successivi gradi di giudizio (ivi compresa, quindi, la sentenza) devono essere notificati con riferimento all'elezione di domicilio o alla dichiarazione di residenza evincibili dagli atti di primo grado, ferma restando la validità della notifica in mani proprie, a meno che l'elezione di domicilio non sia variata, e di ciò sia data comunicazione alle parti e alla segreteria.

Per le notifiche a mezzo PEC si utilizza l'indirizzo comunicato nel primo atto processuale. Inoltre, secondo quanto disposto con l'art. 16-*bis* co. 2 del DLgs. 546/92 *"nelle ipotesi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte ed ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (...) le notificazioni sono eseguite ai sensi dell'articolo 16"*.

Notifica della sentenza a procuratore di più parti

L'art. 285 c.p.c. prevede che la notificazione della sentenza avviene a norma dell'art. 170 c.p.c.

A sua volta, l'art. 170 c.p.c. (relativo alle comunicazioni e alle notificazioni nel corso del procedimento), al secondo comma, contempla che *"è sufficiente la consegna di una sola copia dell'atto, anche se il procuratore è costituito per più parti"*.

L'art. 16-*bis* co. 1 ultimo periodo del DLgs. 546/92 dispone che *"la comunicazione si intende perfezionata con la ricezione avvenuta nei confronti di almeno uno dei difensori della parte"*.

Si evidenzia che, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, l'art. 170 c.p.c. non risulta applicabile al processo tributario, in virtù della formulazione dell'art. 38 del DLgs. 546/92, che rinvia alle modalità di notifica contemplate dall'art. 16 del suddetto decreto (circ. 31.3.2010 n. 17, § 3.4).

2.3 PROVA DELLA NOTIFICA

Secondo quanto previsto dall'art. 5 co. 2 del DM 163/2013, le comunicazioni e le notificazioni telematiche inviate a mezzo PEC si perfezionano nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario.

Pertanto, per le notifiche eseguite a mezzo PEC ai fini del computo dei termini processuali, la notifica si perfeziona:

- per il mittente: alla data in cui è stata inviata al proprio gestore, attestata dalla relativa ricevuta di accettazione. Nel processo tributario, la notifica per il notificante si considererà eseguita nel giorno di scadenza ove la ricevuta di accettazione sia stata generata entro le ore 23:59⁷.

⁶ Si rileva che, con riferimento alla notifica del ricorso, parte della giurisprudenza ha specificato che la notifica in plico con busta costituisce semplice irregolarità, a condizione, però, che il contenuto della busta non venga contestato (Cass. 18.12.2006 n. 27067).

⁷ Per quanto riguarda le limitazioni orarie, la Corte Costituzionale – con sentenza n. 75 del 9.4.2019 – ha riconosciuto l'illegittimità

- per il destinatario: alla data in cui la comunicazione o la notifica è resa disponibile nella propria casella PEC.

Per le notifiche a mezzo ufficiale giudiziario, la prova della notificazione è costituita dalla relata di notifica che, ai sensi dell'art. 148 c.p.c., deve essere apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto.

Con la sentenza 21.3.2007 n. 6749, la Corte di Cassazione ha sancito che qualora la relata sia apposta nel frontespizio dell'atto anziché in calce la notificazione non può essere idonea a comportare il decorso del termine "breve".

La prova della notifica potrà essere costituita, oltre che dalla relata:

- dalla ricevuta di deposito, ove la sentenza venga consegnata direttamente alla controparte;
- dall'avviso di ricevimento, qualora il notificante si sia avvalso della spedizione a mezzo posta.

Modalità di notifica della sentenza	Agenzia delle Entrate	Contribuente
PEC	X	X
Ufficiale giudiziario	X	X
Spedizione a mezzo posta in plico senza busta A/R	X	X
Messo comunale	X	
Messo speciale nominato dall'Amministrazione finanziaria	X	
Consegna diretta		X

2.4 ATTI EQUIPOLLENTI ALLA NOTIFICA DELLA SENTENZA

In linea di principio, è possibile sostenere che solo la notifica della sentenza ha l'effetto di comportare il decorso del termine "breve" per l'impugnazione.

La giurisprudenza ha infatti stabilito che, a tal fine, non hanno rilievo:

- la comunicazione del dispositivo ad opera della segreteria;
- la proposizione del ricorso per correzione degli errori materiali ex art. 287 c.p.c. (Cass. 23.6.2000 n. 8596).

Però, sono state delineate alcune fattispecie idonee a comportare il decorso del termine "breve" diverse dalla notificazione della sentenza, quali:

- il ricorso per revocazione contro la sentenza del giudice di appello (cfr., per tutte, Cass. 20.1.2006 n. 1196);
- il ricorso per regolamento di giurisdizione (Cass. 22.11.2002 n. 16535).

2.4.1 Notifica di un secondo appello per correggere vizi del primo

L'art. 60 del DLgs. 546/92 precisa che *"l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge"*.

Secondo consolidata giurisprudenza, nel caso in cui non sia ancora intervenuta la declaratoria di inammissibilità, la parte può proporre un secondo appello.

Tuttavia, il secondo appello deve, a pena di inammissibilità, essere presentato entro il termine "breve" decorrente dalla data di proposizione del primo, in caso di mancata notifica della sentenza (Cass. 26.7.2000 n. 9826 e Cass. SS.UU. 9.6.2016 n. 12084).

2.4.2 Effetto "bilaterale" della notifica

Nel caso in cui le parti siano entrambe soccombenti, la notifica della sentenza ha effetto "bilaterale", nel senso che i termini per l'impugnazione decorrono sia per il notificante sia per il notificatario (Cass. 12.6.2007 n. 13732)⁸.

2.5 DECESSO DELLA PARTE O DEL DIFENSORE

L'art. 328 co. 1 c.p.c. prevede che, se durante la decorrenza del termine "breve" per l'impugnazione sopravviene uno degli eventi indicati dall'art. 299 c.p.c. (morte o perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti), *"il termine stesso è interrotto e il nuovo decorre dal giorno in cui la notificazione della sentenza è rinnovata"*.

mità costituzionale dell'art. 16-septies del DL 179/2012 nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21:00 ed entro le ore 24:00 si perfeziona per il notificante alle ore 7:00 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta. La previsione dell'art. 16-septies è ritenuta applicabile al processo tributario in quanto ha carattere generale ed è compatibile con l'art. 16-bis del DLgs. 546/92 e con il DM 163/2013.

⁸ Pertanto, l'eventuale appello incidentale proposto oltre i termini dal soggetto notificante la sentenza deve considerarsi tardivo.

Il co. 2 della suddetta norma specifica che la rinnovazione della notificazione della sentenza può essere fatta agli eredi collettivamente e impersonalmente.

L'interruzione del termine ha luogo non solo nel caso in cui la morte concerna la parte alla quale la sentenza è stata notificata, ma anche qualora il suddetto evento riguardi la parte notificante (Cass. 29.11.95 n. 12359).

L'art. 328 c.p.c. si ritiene applicabile al processo tributario.

Infatti, ai sensi dell'art. 40 del DLgs. 546/92, la morte della parte e del suo difensore, così come la radiazione o la sospensione dall'albo di quest'ultimo, costituiscono cause di interruzione del processo.

Decesso, radiazione e sospensione dall'albo del procuratore costituito

L'art. 328 c.p.c. si applica anche ove sopravvenga la morte, la radiazione e la sospensione dall'albo del procuratore costituito.

Infatti, con la sentenza 3.3.86 n. 41, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 328 c.p.c. nella parte in cui non prevedeva le cause sopra individuate tra i motivi di interruzione del termine "breve" per impugnare.

3 TERMINE "LUNGO"

La mancata notificazione della sentenza, o la notifica della sentenza eseguita tramite forme diverse da quelle contemplate dalla legge, comporta il decorrere del c.d. termine "lungo".

Trova quindi applicazione l'art. 327 c.p.c., secondo cui la formazione del giudicato si ha decorsi 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza⁹.

3.1 IRRILEVANZA DELLA COMUNICAZIONE DEL DISPOSITIVO

L'art. 37 del DLgs. 546/92 stabilisce che:

- la sentenza è resa pubblica mediante deposito in segreteria entro 30 giorni dalla deliberazione;
- il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data;
- il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro 10 giorni dal deposito.

Il termine decorre esclusivamente dal momento in cui la sentenza è depositata in segreteria, per cui non ha rilevanza la data in cui il dispositivo è stato comunicato ai sensi dell'art. 37 del DLgs. 546/92 (Cass. 7.5.2008 n. 11114).

La pubblicazione avviene mediante il deposito della sentenza in segreteria, attestato dalla firma e dalla data apposti sulla sentenza dal segretario.

3.2 DECESSO DEL CONTRIBUENTE E DEL DIFENSORE

L'art. 328 co. 3 c.p.c. prevede che se dopo 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza si verifica uno degli eventi indicati dall'art. 299 c.p.c. (morte o perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti), il termine "lungo" è prorogato per tutte le parti di 6 mesi dal giorno dell'evento¹⁰.

Decesso, radiazione e sospensione dall'albo del procuratore costituito

Con la sentenza 3.3.86 n. 41, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 328 c.p.c. nella parte in cui non prevedeva le cause sopra individuate tra i motivi di interruzione del termine "breve" per impugnare.

La giurisprudenza ha sancito che tali principi non possono applicarsi al termine "lungo", stante l'espreso rinvio al termine "breve" da parte della sentenza della Corte Costituzionale (Cass. 9.9.2004 n. 18153 e Cass. 28.3.2007 n. 7660).

⁹ La L. 69/2009 ha ridotto il termine "lungo" di impugnazione da un anno a 6 mesi, per cui, in assenza di notifica della sentenza ad opera della controparte, il giudicato si forma decorsi 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza stessa, e non più decorso un anno. In merito alla fase transitoria, ai sensi dell'art. 58 della L. 69/2009, le modifiche apportate dalla riforma "si applicano ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore" (ovvero successivamente al 4.7.2009).

¹⁰ Alla luce della riduzione a 6 mesi del termine "lungo" di impugnazione ad opera della L. 69/2009, possono sorgere dubbi sull'opportunità che il termine utile affinché si verifichi la proroga sia, anch'esso, di 6 mesi. Sino ad ora, quantomeno con riferimento al contenzioso tributario, non sembra che la questione sia stata esaminata in dottrina o in giurisprudenza.

3.3 CONCORSO DEL TERMINE "BREVE" E DEL TERMINE "LUNGO"

La parte potrebbe provvedere alla notifica della sentenza in prossimità dello spirare del termine "lungo" per l'impugnazione.

La Corte di Cassazione ha più volte specificato che il termine "lungo" è un termine invalicabile, *"sicché ove nell'imminenza del suo spirare venga effettuata la notificazione, questa fa decorrere il termine breve che si sovrappone al termine lungo senza prolungarne la scadenza; ciò in quanto tale notificazione risponde ad una ratio di accelerazione, ed opera quindi esclusivamente all'interno del periodo considerato, in senso riduttivo"* (Cass. 16.6.2000 n. 8191).

4 MANCATA CONOSCENZA DELLA SENTENZA

L'art. 38 co. 3 del DLgs. 546/92 sancisce che il termine "lungo" non opera *"se la parte non costituita dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione di udienza"*¹¹.

Pertanto, l'impugnazione può essere proposta oltre il termine "lungo" qualora ricorrano, congiuntamente, i seguenti requisiti:

- mancata conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso introduttivo;
- nullità della comunicazione dell'avviso di udienza.

La giurisprudenza ha sostenuto che:

- i presupposti indicati dalla norma devono essere dimostrati dalla parte che ne invoca l'applicabilità (Cass. 16.1.2007 n. 833);
- stante il chiaro dettato normativo, la disposizione non può essere invocata dalla parte che:
 - abbia ricevuto il ricorso ma non la comunicazione dell'udienza;
 - si sia comunque costituita in giudizio, sebbene tardivamente (Cass. 28.5.2009 n. 12623 e Cass. 13.6.2017 n. 14746).

Decorsi 6 mesi (quindi spirato il termine "lungo" per l'impugnazione) dall'avvenuta conoscenza del processo, alla parte dovrebbe essere preclusa l'invocazione della disposizione.

Comunque, l'art. 38 co. 3 del DLgs. 546/92 può tornare a favore del contribuente solo nel caso del termine per impugnare la sentenza di appello, visto che egli, in primo grado, si deve costituire a pena di inammissibilità.

Tutte le considerazioni effettuate sono state superate da una sentenza della Corte di Cassazione, che, "valorizzando" l'art. 153 co. 2 c.p.c., ha sancito che qualora alla parte non sia stata comunicata né la data di trattazione dell'udienza né il dispositivo della sentenza, essa può beneficiare della rimessione in termini ai fini dell'impugnazione della sentenza (Cass. 11.3.2013 n. 6048).

Pertanto, nonostante il contribuente sia conscio, per forza di cose, della pendenza del processo in quanto notificante il ricorso, l'ignoranza incolpevole circa il deposito della sentenza non avrebbe effetti irreversibili, in quanto il termine "lungo" decorrerebbe dal momento di effettiva conoscenza della sentenza. A titolo esemplificativo, dalla notifica della cartella di pagamento o dell'atto di rideterminazione delle somme dovute.

Si evidenzia, però, che la sentenza richiamata è stata dichiarata espressamente superata da Cass. 15.10.2013 n. 23323, per cui sarebbe opportuno un intervento delle Sezioni Unite.

Nullità della notifica del ricorso introduttivo

La giurisprudenza civile ha stabilito che la c.d. "impugnazione contumaciale tardiva" postula non solo la nullità dell'atto introduttivo del processo, ma anche la causalità tra la suddetta nullità e la mancata conoscenza dello stesso (Cass. 12.7.2000 n. 9255).

In base ad un diverso orientamento, la parte avrebbe l'onere di dimostrare la nullità del ricorso, mentre spetterebbe alla controparte provare la conoscenza del processo (Cass. 2.4.63 n. 822 e Cass. 2.10.91 n. 10248).

È stato evidenziato che:

¹¹ Con riferimento al processo civile, l'art. 327 c.p.c., con una formulazione forse meno difficile da interpretare, specifica che il termine "lungo" non opera se *"la parte contumace dimostra di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della citazione"*.

- nei casi di inesistenza della notifica, la mancata conoscenza del processo si presume, ed è onere della controparte confutare tale assunto;
- nelle ipotesi di nullità della notifica, si presume invece la conoscenza del processo, ed è la parte che invoca l'art. 38 co. 3 del DLgs. 546/92 a dover dimostrare che la nullità della notifica gli ha impedito la materiale conoscenza dell'atto (Cass. 31.8.2009 n. 18933).

Nullità della comunicazione dell'udienza

L'avviso di trattazione dell'udienza è comunicato alle parti costituite ad opera della segreteria (art. 31 del DLgs. 546/92).

Posto che la comunicazione deve avvenire nei confronti delle parti costituite, il riferimento alla nullità della comunicazione dell'udienza nei confronti delle parti non costituite effettuato dall'art. 38 co. 3 del DLgs. 546/92 sembrerebbe privo di rilievo.

Ad ogni modo, la segreteria potrebbe comunque aver inviato la comunicazione alle parti non costituite.

APPELLO INCIDENTALE E RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI ASSORBITE

È molto importante conoscere la differenza tra appello principale, appello incidentale tempestivo e tardivo e onere di riproposizione delle questioni non esaminate in primo grado. Ciò in quanto potenziali errori sulla presentazione, ad esempio, dell'appello incidentale possono comportare la formazione del giudicato di primo grado.

Alfio CISELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

L'appello principale è l'appello che, dal punto di vista cronologico, viene proposto per primo, e soggiace ai normali termini di impugnazione ("breve", 60 giorni dalla notifica della sentenza *ex art. 51 del DLgs. 546/92*, "lungo", 6 mesi dal deposito della sentenza, *ex art. 327 c.p.c.*).

Invece, l'appello incidentale è l'appello proposto successivamente a quello principale, tramite le controdeduzioni, che, a pena di inammissibilità dell'appello incidentale *ex art. 54 del DLgs. 546/92*, devono essere tempestive, ovvero poste in essere entro 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale.

Qualora l'appellato sia risultato totalmente vittorioso in primo grado, egli ha l'onere, nelle controdeduzioni, di riproporre analiticamente tutte le questioni o non esaminate dal giudice di primo grado o assorbite da altre questioni pregiudiziali (*art. 56 del DLgs. 546/92*).

2 APPELLO INCIDENTALE

Nelle controdeduzioni, la parte appellata può proporre appello incidentale, qualora ne sussistano i presupposti.

La necessità di presentare appello incidentale sorge nelle ipotesi in cui, in primo grado:

- si sia determinata una situazione di soccombenza ripartita (il che può accadere nei casi di annullamento parziale dell'atto);
- il giudice abbia disposto la compensazione delle spese.

La possibilità di avanzare appello incidentale in sede di controdeduzioni risponde all'esigenza di rendere unitario il processo di appello, evitando il rischio di giudicati contrastanti.

2.1 QUESTIONI PREGIUDIZIALI "DI RITO" NON ACCOLTE IN PRIMO GRADO E ONERE DI DEVOLUZIONE

L'appello incidentale deve essere distinto dall'onere di devoluzione delle questioni non esaminate o rigettate dal giudice di primo grado.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

A tal fine, l'art. 56 del DLgs. 546/92 stabilisce che *"le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate"*.

Rileviamo che Cass. SS.UU. 12.5.2017 n. 11799, pronunciandosi sulle implicazioni tra appello incidentale e onere di devoluzione, ha in sostanza sancito come, quasi in ogni ipotesi, sia necessario l'appello incidentale, ad opera della parte appellata che, pur totalmente vincitrice in primo grado, sia soccombente in modo virtuale su questioni pregiudiziali.

Detta sentenza, riferita al settore processualcivilistico, contiene principi operanti in ambito processuale tributario².

La differenza tra appello incidentale e devoluzione è in primo luogo temporale: secondo un orientamento (Cass. 12.1.2006 n. 413), la devoluzione, a differenza dell'appello incidentale, può avvenire anche dopo i 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale.

Inoltre, in sede di devoluzione basta, in via espressa, riproporre l'eccezione, non essendo tuttavia sufficiente il mero richiamo agli atti di primo grado (Cass. 27.3.2003 n. 4625 e Cass. 27.9.2007 n. 20352), mentre nell'appello incidentale occorre una critica alla sentenza, che si concretizza o in una censura della *ratio decidendi* o sul non aver esaminato l'eccezione.

2.1.1 Eccezioni di merito

Se l'eccezione di merito è stata ritenuta infondata, espressamente o tramite enunciazione indiretta, *"ma che sottenda in modo chiaro ed univoco la valutazione di infondatezza"*, occorre l'appello incidentale, e la questione, se l'appello incidentale non viene presentato, non può in ogni caso essere rilevata d'ufficio dal giudice.

Le eccezioni di merito (fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa) sono assai comuni in ambito fiscale, basta pensare alle condizioni di applicabilità del redditometro o dell'accertamento induttivo (Cass. 7.6.2011 n. 12346), all'omesso contraddittorio tra le parti (Cass. 30.9.2015 n. 19414) e all'omessa notifica dell'atto presupposto (Cass. 5.4.2013 n. 8398).

Se il ricorrente, in primo grado, ha espressamente indicato un ordine di esame delle questioni di merito, la sua inosservanza va fatta valere mediante appello incidentale.

Invece, se l'eccezione non è stata accolta (la locuzione "non accolte" presente nell'art. 56 del DLgs. 546/92 viene interpretata nel senso che il giudice non le deve avere nemmeno esaminate), basta la semplice riproposizione.

2.1.2 Eccezioni di rito

Le eccezioni di rito sono quelle tipicamente processuali (Cass. SS.UU. 16.10.2008 n. 25246 sulla questione di giurisdizione, Cass. 21.11.2008 n. 27620 sull'inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione attiva), in merito alle quali, secondo Cass. SS.UU. 12.5.2017 n. 11799, ci va sempre l'appello incidentale.

Dunque, occorre appellare incidentalmente sia quando il giudice ha ritenuto non fondata la questione sia ove non l'abbia esaminata (ciò in quanto, a differenza delle eccezioni di merito, il mancato esame di un'eccezione di rito si concretizza in una violazione dell'art. 276 c.p.c., che impone di esaminare le eccezioni di rito prima di quelle di merito).

Alcune eccezioni processuali, come l'inammissibilità del ricorso ex art. 22 del DLgs. 546/92, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del processo.

2.2 MODALITÀ E TERMINI PER LA PROPOSIZIONE DELL'APPELLO INCIDENTALE

L'appello principale e l'appello incidentale si distinguono sulla base di un criterio temporale posto che:

- è principale l'appello proposto mediante notifica alle altre parti;
- è incidentale l'impugnazione che si innesta successivamente ad un gravame già presentato dalle altre parti, all'atto della costituzione in giudizio.

Come precisato dall'Agenzia delle Dogane con la circ. 4.4.2002 n. 26 (§ 13.5), *"l'unico criterio in grado di attribuire all'appello la natura di principale, ovvero incidentale è quello cronologico; sicché deve considerarsi principale l'impugnazione proposta per prima"*.

L'atto di appello incidentale deve contenere tutti i requisiti previsti dall'art. 53 del DLgs. 546/92 per l'appello principale.

² Cass. 28.1.2016 n. 21808 ha rimesso al Primo Presidente, in vista dell'eventuale devoluzione alle Sezioni Unite, la medesima questione riferita però al processo tributario.

Esso non incontra limiti oggettivi, in quanto può concernere qualsiasi capo della sentenza, anche autonomo o non connesso a quello oggetto di appello principale (Cass. 21.3.2014 n. 6650).

2.2.1 Proposizione dell'appello incidentale

L'art. 54 co. 2 del DLgs. 546/92 stabilisce che l'appello incidentale va presentato, a pena di inammissibilità, nell'atto di controdeduzioni: pertanto, tale atto non deve essere notificato alle altre parti³.

Per i ricorsi in appello notificati dall'1.7.2019, è obbligatorio l'utilizzo della telematica, come sancisce l'art. 16 co. 5 del DL 119/2018.

In ragione di ciò, se il processo riguarda un appello notificato dall'1.7.2019, anche l'appello incidentale, in sostanza la costituzione in giudizio, dovrà avvenire in via telematica.

La segreteria della Commissione tributaria regionale non è tenuta a notificare le parti dell'avvenuto deposito dei documenti, quindi è loro onere monitorare costantemente il fascicolo del processo presso la segreteria stessa.

2.2.2 Termini per l'appello incidentale

La presentazione dell'appello incidentale deve avvenire all'atto della costituzione in giudizio che, in tal caso, deve essere tempestiva.

Di conseguenza, il gravame incidentale è ammissibile solo ove depositato entro 60 giorni dall'appello principale (cfr., per tutte, Cass. 23.7.2007 n. 16285)⁴.

Anche qualora l'appello incidentale sia proposto oltre il termine, il giudice deve pronunciarsi sulla sua ammissibilità incorrendo, in caso contrario, nell'omessa pronuncia (Cass. 22.9.2006 n. 20545).

Il giudice ha l'obbligo di esaminare l'appello incidentale proposto entro il termine dell'art. 54 del DLgs. 546/92 quand'anche l'appello principale, dopo la notifica, non sia stato depositato presso la segreteria del giudice di secondo grado, divenendo per questo motivo inammissibile (Cass. 18.7.2012 n. 12443).

Appello incidentale proposto mediante atto diverso dalle controdeduzioni

Fermo restando il rispetto del termine di 60 giorni dalla notifica dell'appello principale, la giurisprudenza ha specificato che l'appello incidentale è ammissibile se proposto mediante atto diverso dalle controdeduzioni.

Infatti, è stata sancita la validità dell'appello incidentale presentato lo stesso giorno in cui sono state depositate le controdeduzioni ma in un atto separato (Cass. 5.12.2005 n. 26393).

Conversione dell'appello principale in appello incidentale

In base al principio di conservazione degli atti processuali, *"l'appello erroneamente proposto in via principale – anziché incidentalmente, nell'atto di controdeduzioni, dopo l'avvenuta proposizione di altro appello principale – [è] comunque ammissibile, alla sola condizione che sia rispettato il suddetto termine di 60 giorni prescritto per l'impugnazione incidentale, decorrente dalla notifica dell'atto principale"*.

Qualora il deposito dell'appello principale erroneamente proposto avvenga decorsi 60 giorni dalla notifica dell'altro appello principale, esso è inammissibile, con conseguente formazione del c.d. "giudicato interno" limitatamente ai capi di sentenza impugnati (erroneamente in via principale) dalla parte appellata (Cass. 4.4.2008 n. 8785 e Cass. 19.5.2006 n. 11809).

Nella conversione dell'appello principale in appello incidentale, la mancata riunione dei due appelli proposti separatamente non determina la nullità di nessuna delle due sentenze emanate (Cass. 19.5.2006 n. 11809).

2.3 APPELLO INCIDENTALE TARDIVO

La notifica dell'appello principale ha l'effetto di "rimettere in termini" la parte che, pur versando in una situazione di parziale soccombenza, non ha appellato la sentenza nei termini.

Infatti, l'appello incidentale può essere proposto anche se nei confronti dell'appellato sono spirati i termini di impugnazione della sentenza (appello incidentale tardivo).

³ Secondo Cass. 23.5.2018 n. 12677, l'appello incidentale, benché l'art. 54 del DLgs. 546/92 rinvii all'art. 23 dello stesso decreto (quindi alle modalità per la costituzione in giudizio del resistente/appellato), può essere proposto mediante utilizzo del servizio postale, in plico raccomandato. In tal caso, in ragione del principio di scissione del perfezionamento della notifica, previsto pure dall'art. 16 del DLgs. 546/92, ai fini della tempestività dell'appello incidentale occorre fare riferimento alla data di spedizione del plico, e non alla data di ricezione ad opera della segreteria.

⁴ Quindi, è inammissibile l'appello avanzato unitamente alla memoria illustrativa (C.T.C. 20.4.2002 n. 3311).

Tale facoltà è prevista dall'art. 334 c.p.c., secondo cui *"le parti contro le quali è stata proposta impugnazione e quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331 possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza"*.

Il limite dell'appello incidentale tardivo non consiste solo nel fatto che l'appello principale sia ammissibile, ma *"presuppone che l'interesse alla sua proposizione scaturisca, appunto, proprio dalla proposizione dell'impugnazione avverso"* (Cass. 30.1.2018 n. 2248).

Detto principio risulta particolarmente sfavorevole per l'Erario, posto che questi, avendo come ruolo istituzionale quello di riscuotere e accertare le giuste imposte, ha, di per sé, un interesse autonomo ed originario all'appello della sentenza che solo in parte ha riconosciuto fondate le sue pretese.

Tuttavia, ciò potrebbe coinvolgere anche il contribuente, dunque è altamente opportuno che l'appello incidentale sia sempre depositato entro il termine di impugnazione della sentenza.

L'appello incidentale tardivo, nel momento in cui si ritiene ammissibile, ben può riguardare capi di sentenza diversi e autonomi rispetto a quelli oggetto di appello principale (Cass. 16.11.2018 n. 29593).

2.3.1 Soggetti legittimati all'appello incidentale tardivo

L'art. 334 c.p.c. prevede che l'appello incidentale tardivo può essere proposto:

- dalle parti destinatarie dell'appello principale;
- dai destinatari dell'ordine di integrazione del contraddittorio (nelle liti "inscindibili").

Pertanto, è esclusa la possibilità di avvalersi dell'appello incidentale tardivo per le parti notificatarie dell'impugnazione nell'ipotesi di cause "scindibili" (Cass. 8.2.2006 n. 2785).

2.3.2 Appello incidentale tardivo e inammissibilità dell'appello principale

L'art. 334 co. 2 c.p.c. stabilisce che se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale tardiva perde efficacia. La norma è operante anche nel processo tributario (Cass. 30.8.2001 n. 11349 e Cass. 10.1.2013 n. 465)⁵.

L'appellante incidentale tardivo ha, in astratto, interesse a impugnare la sentenza che dichiara inammissibile l'appello principale. Tuttavia, la Corte di Cassazione ha negato tale possibilità in quanto *"una decisione può essere impugnata soltanto dal soggetto nei cui confronti è stata pronunciata"* (Cass. 25.1.2008 n. 1610).

I giudici di Cassazione hanno affermato che la perdita di efficacia dell'appello incidentale tardivo permane anche se, per ipotesi, l'inammissibilità dell'appello principale sia stata intenzionale, per cui frutto di una precisa strategia difensiva (Cass. 1.4.2014 n. 7519).

Ipotizziamo che un contribuente vinca in primo grado su un accertamento di elevato ammontare, con spese compensate.

La sentenza non viene notificata, e, 10 giorni prima del decorso dei 6 mesi dal deposito (termine "lungo" per l'impugnazione ex art. 327 c.p.c.), il contribuente propone appello principale sulle spese.

A questo punto, per l'ufficio, che ha tutto l'interesse ad acquisire lo *status* di appellante incidentale, ci sono due termini:

- uno "esterno", che è quello dell'art. 327 c.p.c. dei 6 mesi dal deposito della sentenza, che deve essere rispettato per qualificare l'appello incidentale come tempestivo;
- uno "interno", di 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale, che deve essere rispettato affinché l'appello incidentale sia ammissibile ex art. 54 del DLgs. 546/92.

Supponiamo che il contribuente non si costituisca in giudizio: ciò farebbe automaticamente scattare l'inammissibilità dell'appello principale.

L'Agenzia delle Entrate, sulla base di quanto esposto, proporrà un appello incidentale destinato a "stare in piedi" solo se depositato entro i 6 mesi ex art. 327 c.p.c., per cui avrà solo 10 giorni di tempo per il deposito.

Ove depositasse l'appello incidentale 20 giorni dopo, avrà presentato un appello ammissibile (in quanto depositato nel rispetto del termine ex art. 54 del DLgs. 546/92) ma tardivo, per cui "travolto" dall'inammissibilità dell'appello principale.

⁵ Ciò trova applicazione solo con riferimento alle cause di inammissibilità e non alle ipotesi di infondatezza o di rinuncia all'appello principale.

CONTRIBUTO UNIFICATO

Nella presente Scheda si illustrano i criteri di quantificazione del contributo unificato in relazione al processo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Ai sensi dell'art. 9 del DPR 115/2002 è dovuto, anche per il processo tributario, "il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio".

Ciò comporta che, pure nel contenzioso tributario, operano le norme del DPR 115/2002 relative al contributo unificato, per cui, ad esempio, nel ricorso occorre inserire la dichiarazione di valore della causa, in modo che la segreteria del giudice possa appurare se la quantificazione del contributo è avvenuta correttamente.

Il controllo in merito alla dichiarazione di valore ed al pagamento del contributo unificato è posto in capo ai funzionari delle segreterie delle Commissioni tributarie (circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1).

La determinazione del contributo unificato avviene secondo la tabella contenuta nell'art. 13 co. 6-*quater* del DPR 115/2002, in forza della quale l'importo del contributo varia a seconda del valore della causa.

Detta norma prevede che per i ricorsi principali e incidentali avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali è dovuto il contributo unificato nei seguenti importi:

Valore della causa	Importo del contributo
Sino a 2.582,28 euro	30,00 euro
Oltre 2.582,28 e sino a 5.000,00 euro	60,00 euro
Oltre 5.000,00 e sino a 25.000,00 euro e cause di valore indeterminabile	120,00 euro
Oltre 25.000,00 e sino a 75.000,00 euro	250,00 euro
Oltre 75.000,00 e sino a 200.000,00 euro	500,00 euro
Oltre 200.000,00 euro	1.500,00 euro

L'art. 14 co. 3-*bis* del DPR 115/2002 stabilisce che nel processo tributario il valore della lite è determinato ai sensi dell'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, che, a sua volta, recita testualmente: "per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controverse relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

2 AVVISI DI ACCERTAMENTO E CARTELLE DI PAGAMENTO

La quantificazione del contributo unificato non comporta particolari problemi per gli avvisi di accertamento e le cartelle di pagamento, siccome occorre verificare il *quantum* richiesto a titolo di maggiore imposta, al netto di sanzioni e interessi.

In linea di massima, ciò vale anche per gli altri atti impositivi che, in sostanza, richiedono al contribuente un maggior tributo, come nel caso di:

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

- avvisi di liquidazione (strumento impositivo tipico delle imposte d'atto);
- avvisi di recupero di crediti d'imposta;
- "fatture" emesse dagli enti locali per richiedere maggiori somme ad esempio per la TIA;
- avvisi di pagamento doganali;
- ingiunzioni fiscali.

2.1 ACCERTAMENTI SU DIVERSI TRIBUTI

Qualora l'accertamento o la cartella di pagamento siano relativi a più tributi, è corretto sommare le varie imposte, e applicare il contributo sullo scaglione tabellare che emerge da tale sommatoria, a meno che si intenda impugnare l'accertamento solo con riferimento ad una parte dei tributi accertati.

In questo senso sembra essersi espressa la circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1, ove viene sostenuto che *"qualora l'atto impugnato contenga più tributi, il valore della lite si identifica esclusivamente con quello relativo al tributo di cui si chiede l'annullamento"*.

Allora, se mediante un accertamento per IRES e IVA sono richiesti 50.000,00 euro a titolo di IRES e 30.000,00 euro a titolo di IVA, il contributo è dovuto nella misura di 500,00 euro.

Ancora, se un accertamento IRPEF per 74.000,00 euro concerne anche le addizionali regionali e comunali per un totale di 1.500,00 euro, il contributo è dovuto nella misura di 500,00 euro.

Cartelle di pagamento

La cartella di pagamento può riscuotere somme relative a diverse giurisdizioni (ad esempio, sia imposte che contributi previdenziali che sanzioni irrogate dall'Antitrust): in tal caso, per determinare il contributo occorre sommare gli importi richiesti a titolo di imposta, con esclusione delle poste che non rientrano nella giurisdizione tributaria, anche perché, come logico, tali poste non verranno travolte dall'eventuale caducazione della cartella ad opera della Commissione tributaria (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 14).

Quindi, occorre "dividere" le somme richieste con la cartella di pagamento, e computare il contributo unificato solo con riferimento agli importi rientranti nella giurisdizione tributaria, al netto di sanzioni e interessi (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 15).

Così, se una cartella di pagamento riguarda 20.000,00 euro di imposte e 10.000,00 euro di contributi previdenziali, il contributo è dovuto nella misura di 120,00 euro².

2.2 PIÙ ATTI IMPUGNATI CON UNICO RICORSO

Il contributo unificato atti giudiziari va calcolato con riferimento ad ogni atto impugnato, e ciò sia in primo grado che in appello (art. 14 del DPR 115/2002).

Non ha quindi rilievo il fatto che, mediante un unico ricorso, siano stati impugnati diversi atti impositivi, o l'appello di più sentenze tramite un unico ricorso.

Si pensi a due atti del valore di 2.000,00 e di 3.000,00 euro. Optando per la tesi accolta dal legislatore, occorre pagare due contributi, uno di 30,00 e l'altro di 60,00 euro³.

2.3 ACCERTAMENTI IMPUGNATI SOLO PER LE SANZIONI

Potrebbe succedere che il contribuente, ritenendo fondati i rilievi concernenti l'imposta, presti acquiescenza ai medesimi e ricorra solo in merito alle sanzioni, ritenendole non dovute ad esempio per obiettiva incertezza normativa.

Nella menzionata ipotesi, l'Agenzia delle Entrate, in tema di determinazione del valore della lite ai fini dell'art. 17-bis del DLgs. 546/92, ha specificato che esso concerne le sole sanzioni (circ. 19.3.2012 n. 9, § 1.3).

2.4 ACCERTAMENTI DI MINOR PERDITA

Una problema particolare concerne gli accertamenti con cui viene determinata una minor perdita, per i quali, stante le varie opinioni sul tema, è opportuno un previo confronto con la segreteria.

² Naturalmente, il contributo unificato rimarrebbe fermo, in relazione alle entrate extratributarie, qualora si presentasse ricorso anche presso l'ulteriore giurisdizione, con le regole del caso.

³ In senso analogo si è espressa la giurisprudenza di merito (C.T. Reg. Firenze 15.3.2018 n. 537/1/18).

Sulla determinazione del valore della lite *ex art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92* la C.M. 18.12.96 n. 291 aveva specificato che occorre riferirsi:

- all'imposta virtuale, calcolata sulla differenza tra la perdita dichiarata e la minor perdita accertata;
- ovvero alla maggiore imposta effettiva, nel caso in cui sia accertato un reddito imponibile in luogo della perdita dichiarata.

Si potrebbe però obiettare che, qualora l'atto impugnato non accerti il tributo (ad esempio, in caso di riduzione di perdite d'esercizio senza accertamento di un reddito imponibile), non sia necessaria l'assistenza tecnica poiché il valore della lite è pari a zero. Allora, proiettando il discorso sul versante del contributo unificato, la lite non sarebbe di valore indeterminabile, ma di valore pari a zero, con debenza del contributo nella misura minima di 30,00 euro⁴.

Tuttavia, si potrebbe anche sostenere che l'atto sia di valore indeterminabile, con debenza del contributo nella misura di 120,00 euro.

Con la circ. 19.3.2012 n. 9, l'Agenzia delle Entrate, in tema di reclamo, ha chiarito che il valore della lite va determinato considerando l'imposta virtuale alla quale eventualmente si deve sommare la maggiore imposta accertata, ove l'accertamento abbia cagionato un utile.

In base ad una interpretazione ancora diversa, fatta propria da alcune segreterie, il contributo andrebbe pagato sul valore determinato in merito alle sanzioni irrogate, e non sull'imposta virtuale.

3 ATTI IRROGATIVI DI SANZIONI

Il contributo unificato, nel caso di atti irrogativi di sanzioni amministrative, va corrisposto parametrando il valore con riferimento agli importi chiesti a titolo di sanzione.

Potrebbero sorgere questioni ove l'ente impositore contestasse, distintamente, la maggiore imposta e le relative sanzioni⁵. Tuttavia, questa eventualità dovrebbe essere scongiurata dal fatto che l'art. 17 del DLgs. 472/97 impone che le sanzioni vengano contestate unitamente all'accertamento.

Ciò può trovare applicazione, ad esempio, negli atti irrogativi di sanzioni derivanti dall'omessa/irregolare compilazione del modulo RW, nelle sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 7-*bis* del DLgs. 241/97 per l'omesso/tardivo invio delle dichiarazioni ad opera degli intermediari, e, più in generale, per tutte le sanzioni aventi natura tributaria non collegate direttamente all'evasione delle imposte.

Sanzioni accessorie

Un discorso peculiare va fatto per le sanzioni accessorie, come quella relativa alla chiusura dei locali commerciali per inosservanza della normativa in tema di emissione dello scontrino/ricevuta fiscale (art. 12 del DLgs. 471/97).

In tal caso, l'art. 13 co. 6-*quater* del DPR 115/2002 prevede che il contributo debba essere versato nella misura di 120,00 euro, in quanto trattasi di atto avente valore indeterminabile.

4 RIMBORSI CHIESTI DAL CONTRIBUENTE

Qualora la lite sia scaturita dall'impugnazione del diniego di rimborso di somme richieste dal contribuente o del silenzio-rifiuto opposto dall'Amministrazione, il valore della causa deve essere determinato con riferimento all'imposta cui si chiede la restituzione.

Non si condivide la presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui nelle cause da rimborso il valore della lite va parametrato al tributo domandato in restituzione con riferimento al singolo periodo d'imposta⁶.

Il parametro per individuare il valore della lite deve essere l'atto come prevede l'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, quindi il diniego espresso o il silenzio-rifiuto⁷.

⁴ Cfr. Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 1141.

⁵ Qualora venisse emanato un accertamento su maggiore IRES e un atto per la sanzione da dichiarazione infedele.

⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, con riferimento al reclamo di cui all'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92. In senso contrario, però, C.T. Prov. Pavia 30.7.2013 n. 270/1/13.

In quest'ultima ipotesi, ad ogni domanda del contribuente corrisponde un silenzio-rifiuto, per cui sembra corretto determinare il valore della causa considerando il totale delle imposte chieste in restituzione, con riferimento però alla singola domanda di rimborso.

5 FERMI DI AUTO E IPOTECHE

Frequente è la fattispecie in cui il contribuente presenta ricorso contro i provvedimenti di fermo di auto e di iscrizione di ipoteca. In dette situazioni, può essere arduo quantificare il valore della causa.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella direttiva 14.12.2012 n. 2 (§ 15), ha affermato che:

- bisogna fare riferimento all'entità del credito tutelato dalle varie cartelle di pagamento notificate al contribuente⁸;
- i crediti che hanno rilievo sono solo quelli fiscali, con esclusione, a titolo esemplificativo, di quelli previdenziali.

In base ad una diversa soluzione, invece, occorrerebbe optare per il valore indeterminabile di dette cause, quindi versare il contributo unificato nella misura di 120,00 euro⁹.

6 ATTI DI VALORE INDETERMINABILE

L'art. 13 co. 6-*quater* lett. c) del DPR 115/2002 stabilisce che nelle liti di valore indeterminabile il contributo è dovuto nella misura di 120,00 euro.

Ciò, quindi, dovrebbe operare per i seguenti provvedimenti:

- dinieghi di iscrizione all'anagrafe delle ONLUS (circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1);
- provvedimenti di revoca d'ufficio delle partite IVA inattive;
- impugnazione delle risposte date a seguito di interpello (dichiarate comunque non impugnabili dall'art. 6 del DLgs. 24.9.2015 n. 156);
- chiusura temporanea dei locali per mancata emissione dello scontrino fiscale;
- sanzioni accessorie in genere;
- dinieghi di autotutela;
- avvisi di classamento;
- dinieghi di definizione delle liti pendenti (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 24).

7 INTIMAZIONE AD ADEMPIERE

Se l'espropriazione non è iniziata decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo, occorre la notifica al contribuente di un'intimazione ad adempiere, con cui si intima il pagamento entro i 5 giorni successivi (art. 50 del DPR 602/73).

Occorre, secondo le risposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze rese nel corso di Telefisco 2017 (del 2.2.2017), pagare tanti contributi unificati quante sono le pregresse cartelle di pagamento o accertamenti esecutivi, più quello parametrato al valore dell'intimazione.

Così, se l'intimazione riguarda tre cartelle di pagamento del valore di 500,00 euro ciascuna, il totale è di 120,00 euro, applicandosi il primo scaglione di valore (4 contributi di 30,00 euro, tre per le cartelle e uno per l'intimazione).

⁷ A nostro avviso, quindi, solo se l'ente impositore, a fronte di un'unica domanda di rimborso presentata per più annualità, opponesse un diniego per ciascun anno, sarebbe accoglibile la tesi della circ. 9/2012.

⁸ Oppure dai vari crediti affidati ad Agenzia delle Entrate-Riscossione nel caso degli accertamenti esecutivi (art. 29 del DL 78/2010).

⁹ Cfr. Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 1142.

Detta interpretazione non può essere condivisa, siccome l'atto impugnato è unicamente l'intimazione di pagamento, per cui è corretto pagare un contributo parametrato al valore dell'intimazione, salvo il contribuente abbia espressamente impugnato sia l'intimazione sia gli atti prodromici.

8 DINIEGHI E REVOCHE DI AGEVOLAZIONI

Per il diniego di agevolazione, se nell'atto non è quantificata alcuna imposta, come nel caso del diniego alla fruizione del *bonus* "ricerca e sviluppo", si potrebbe optare per il carattere indeterminabile del valore, con conseguente debenza del contributo nella misura di 120,00 euro.

Nell'ipotesi di revoca delle agevolazioni, invece, se viene recuperata una maggiore imposta, il valore sarà determinato sulla base di tale importo.

9 CONSOLIDATO FISCALE

Nell'ipotesi del consolidato fiscale, l'art. 40-*bis* del DPR n. 600/73 stabilisce che l'Agenzia delle Entrate provvede all'accertamento della maggiore IRES di gruppo mediante unico atto, e che la consolidata accertata e la consolidante sono litisconsorti necessari.

In detta fattispecie, l'atto è unico e il litisconsorzio necessario è espressamente previsto dalla legge, e ciò, a nostro avviso, costituisce la ragione per sostenere che il contributo unificato sia dovuto una sola volta per grado di giudizio in relazione al valore della causa.

Per contro, ad avviso della direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 20), nonostante l'unicità dell'atto, la consolidata dovrebbe versare il contributo unificato nella misura di 30,00 euro (atto avente valore pari a zero), e la consolidante in base al valore della lite.

10 OBBLIGAZIONI SOLIDALI

Per le obbligazioni solidali l'ente impositore può notificare tanti atti impositivi quanti sono i condebitori solidali, e gli esiti dei processi possono essere diversi.

Quindi, gli atti notificati ai condebitori solidali rimangono distinti, con debenza del contributo per ciascuno di essi (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012, § 4).

E ciò a prescindere dal fatto che i coobbligati abbiano impugnato i diversi atti con un unico ricorso o con due ricorsi distinti, in quanto il parametro di riferimento deve essere l'atto impugnato.

11 SOCIETÀ DI PERSONE ED ENTI AD ESSE EQUIPARATI

L'art. 40 del DPR 600/73 stabilisce che l'accertamento nei confronti delle società di persone avviene mediante unico atto; la prassi, adottata dalle Direzioni provinciali con l'avallo della giurisprudenza, di notificare in un primo momento l'atto "unitario" alla società e, successivamente, i singoli accertamenti sul maggior reddito di partecipazione ai soci, non fa venire meno il carattere inscindibile della lite ovvero l'unitarietà dell'atto che, peraltro, dà luogo al litisconsorzio necessario (Cass. SS.UU. 4.6.2008 n. 14815).

Nonostante ciò, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ritenuto che i provvedimenti notificati alla società ed ai soci mantengono la loro autonomia, quindi ogni atto (sia quello "unitario" che quello di maggior reddito di partecipazione notificato ai soci) sconta il contributo unificato (direttiva 14.12.2012 n. 2, § 19)¹⁰.

¹⁰ Lo stesso discorso, nonostante non sia stato espressamente chiarito dal Ministero, può essere effettuato per le società che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 115 del TUIR.

Si pensi ad una rettifica del valore di 200.000,00 euro, ove vi siano quattro soci con quote del 25%; una volta ricevuto l'atto sul maggior reddito di partecipazione con una maggiore IRPEF di 50.000,00 euro, il contributo unificato sarebbe dovuto da ciascuno nella misura di 250,00 euro.

Oltre a ciò, il contributo sarebbe dovuto dalla società nella misura di 30,00 euro¹¹.

Tuttavia, sovente accade che le contestazioni relative alle imposte sui redditi abbiano riflesso anche ai fini IVA e IRAP.

Ipotizziamo che l'Agenzia delle Entrate accerti in capo alla società di persone maggiori IVA e IRAP per un totale di 80.000,00 euro a titolo di imposta, e che l'atto, in virtù della responsabilità solidale, sia notificato "per conoscenza" ai soci.

Il maggior reddito viene indicato nell'accertamento alla società, ma ovviamente l'imposta non viene quantificata.

Poi, ai soci vengono notificati gli accertamenti sul maggior reddito di partecipazione, con un totale di imposta pari a 60.000,00 euro ciascuno.

In detta ipotesi, la società dovrà pagare un contributo unificato pari a 500,00 euro¹², e i soci un contributo pari a 250,00 euro ciascuno¹³.

Fattispecie	Quantificazione del contributo unificato
Società di persone (atto ai fini IVA e IRAP)	Totale delle imposte
Società di persone (atto ai fini IVA e IRAP e sul maggior reddito)	Totale delle imposte (IVA e IRAP)
Società di persone (atto solo sul maggior reddito)	30,00 euro
Soci	Totale delle imposte (IRPEF e addizionali)

¹¹ In capo alla società, infatti, si sarebbe in presenza di un "avviso senza imposta" trattandosi di tributi imputati per trasparenza, quindi il valore sarebbe pari a zero, con conseguente debenza del contributo unificato nella misura minima.

¹² Non dovrebbe avere rilievo il fatto che nell'accertamento notificato alla società, oltre ai rilievi ai fini IVA e IRAP, sia indicato il maggior reddito che verrà imputato per trasparenza (non si tratta di "avviso senza imposta"). Qualora, invece, l'Agenzia delle Entrate avesse notificato un atto ai fini IVA e IRAP e uno relativo solo al maggior reddito, il contributo andrebbe pagato dalla società per il primo atto nella misura di 500,00 euro e per il secondo nella misura di 30,00 euro.

¹³ A ben vedere, se i soci impugnano in proprio anche l'atto emesso ai fini IVA e IRAP in virtù della loro responsabilità solidale, dovrebbero anch'essi pagare, ciascuno, il contributo nella misura di 500,00 euro.

CONTRIBUTO UNIFICATO (APPELLO)

Nella presente Scheda si illustrano i criteri di quantificazione del contributo unificato in relazione al processo dinanzi alla Commissione tributaria regionale.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Il processo di secondo grado, ai fini del contributo unificato, presenta diversi aspetti problematici, siccome il legislatore non ha tenuto nella dovuta considerazione il carattere impugnatorio del rito fiscale; non a caso, ai fini della determinazione della lite si fa riferimento all'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, che riguarda il solo valore della maggiore imposta richiesta nell'atto.

Se l'appellante, con un unico ricorso, impugna più sentenze, il contributo unificato è dovuto con riferimento al valore degli appelli singolarmente considerati (art. 14 del DPR 115/2002).

Tanto premesso, se il contribuente risulta totalmente vittorioso nel merito e, dopo la ricezione dell'appello principale dell'ente impositore, si limita a presentare le controdeduzioni, non deve corrispondere alcun contributo unificato, siccome la causa non concerne più, nei suoi confronti, la maggiore imposta richiesta, alla luce del fatto che la pretesa è stata interamente annullata dal giudice di primo grado².

Qualora il contribuente perda in primo grado e proponga appello principale per censurare la sentenza, occorre pagare, all'atto della costituzione in appello, il contributo unificato parametrato alla maggiore imposta contestata nell'atto, a meno che il contribuente, nel passaggio tra il primo ed il secondo grado di giudizio, abbia ommesso di contestare alcune parti di sentenza, rendendole in tal modo definitive.

Si pensi all'ipotesi in cui l'Agenzia delle Dogane notifichi un accertamento con sanzioni per 20.000,00 euro e due recuperi a tassazione di 40.000,00 e 60.000,00 euro. Se il contribuente contesta in primo grado l'atto con riferimento ad entrambe le censure, il contributo dovrebbe essere dovuto nella misura di 500,00 euro (causa di valore compreso tra 75.000,00 e 200.000,00 euro).

Ipotizziamo che il giudice di primo grado rigetti totalmente il ricorso, e che il contribuente proponga appello solo per il recupero a tassazione di 40.000,00 euro. La parte di sentenza che ha rigettato il ricorso con riferimento al recupero a tassazione di 60.000,00 euro è passata in "giudicato interno", quindi non concerne il processo di appello, per cui il contributo unificato dovrà essere versato nella misura di 250,00 euro (causa di valore compreso tra 25.000,00 e 75.000,00 euro).

2 APPELLO INCIDENTALE

La principale questione che si pone per il secondo grado è la situazione di parziale soccombenza, che si verifica ove il contribuente vinca solo in parte la causa.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² Peraltro, nella suddetta ipotesi non c'è nemmeno obbligo di compilazione della nota di iscrizione a ruolo.

Potrebbe essere l'ipotesi degli accertamenti presuntivi (esempio, percentuali di ricarico o "redditometro"), qualora il giudice di primo grado abbia ritenuto di annullare solo in parte l'atto, oppure un caso di accertamento analitico-contabile contenente diversi recuperi a tassazione annullati parzialmente.

Se il contribuente ottiene una sentenza di parziale accoglimento del ricorso, dovrà pagare il contributo unificato solo sulla parte di atto che contesta con l'appello incidentale o con l'appello principale.

Rimane da chiarire, però, la questione relativa alla quantificazione del contributo in merito agli scaglioni di valore della causa.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la direttiva 14.12.2012 n. 2 (§ 5), ha optato per la tesi che ritiene sempre necessario il versamento del contributo unificato a carico dell'appellante incidentale, anche se il valore della causa, sotto il profilo degli scaglioni, non viene modificato.

Riprendendo l'esempio prospettato dalla direttiva, se un accertamento ha il valore di 200.000,00 euro, in primo grado il contribuente versa un contributo pari a 500,00 euro (scaglione di valore compreso tra 75.000,00 e 200.000,00 euro), e, se il giudice riduce la pretesa a 80.000,00 euro:

- l'ufficio/appellante principale prenota a debito un contributo unificato pari a 500,00 euro, in quanto l'appello vale 120.000,00 euro;
- il contribuente/appellante incidentale paga sempre un contributo unificato pari a 500,00 euro, proprio in forza della tesi sostenuta (l'appello, in questo caso, varrebbe 80.000,00 euro).

In tal modo, però, viene snaturato il criterio posto dall'art. 14 del DPR 115/2002, che lega la debenza del contributo unificato al valore della lite, a sua volta chiaramente parametrato all'atto oggetto di impugnazione e, di conseguenza, di appello.

3 APPELLO INCIDENTALE SU QUESTIONI PREGIUDIZIALI

In base ai più recenti orientamenti giurisprudenziali (Cass. SS.UU. 12.5.2017 n. 11799), operanti anche nel processo tributario, l'appellato totalmente vittorioso nel merito ma soccombente su una eccezione pregiudiziale di merito oppure di rito deve, se intende devolverla in appello³, quasi sempre proporre appello incidentale, non essendo sufficiente la mera devoluzione.

L'unico caso in cui è sufficiente la riproposizione (art. 56 del DLgs. 546/92) si ha per le eccezioni pregiudiziali di merito che il giudice ha rigettato implicitamente senza esaminarle.

In base ad una recente, e invero censurabile, direttiva del Ministero dell'Economia e delle Finanze (per quanto ci consta non pubblicata), nei casi come quello in oggetto, l'appellante incidentale deve corrispondere il contributo unificato sull'intero valore dell'atto impugnato, posto che se l'eccezione pregiudiziale fosse accolta in appello, l'atto sarebbe interamente annullato.

4 APPELLO INCIDENTALE SULLE SOLE SPESE

L'aspetto più controverso concerne l'appello incidentale sulle sole spese; ciò succede quando il contribuente vince la causa ottenendo il totale annullamento dell'atto, ma vengono compensate le spese. In tal caso, sussiste l'interesse all'appello con riferimento al capo di sentenza che ha disposto la compensazione delle spese.

Nella suddetta fattispecie, si è dell'avviso che non debba essere corrisposto nessun contributo unificato, visto che il presupposto per la debenza dell'imposta è la contestazione di un atto impositivo in sede processuale, e ciò lo si evince dal rimando all'art. 12 del DLgs. 546/92 da parte dell'art. 14 del DPR 115/2002.

Sarebbe errato versare il contributo parametrando il valore alle spese processuali, in quanto somme che nulla hanno a che vedere con la maggiore imposta contestata con il provvedimento impugnato.

Invece, in base a quanto sostenuto nella direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2 (§ 17), il contributo

³ Si pensi alla fattispecie in cui il giudice di primo grado abbia rigettato l'eccezione di inapplicabilità dell'accertamento sintetico per mancata presenza dello scostamento contemplato dall'art. 38 del DPR 600/73, e, nel contempo, abbia annullato integralmente l'atto accogliendo il merito del ricorso.

unificato sarebbe dovuto altresì in questa ipotesi, posto che, nonostante non possa applicarsi l'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, opererebbe l'art. 10 c.p.c., norma, però, valevole solo per il processo civile (in questo senso anche C.T. Il° Trento 6.2.2017 n. 14/1/1).

5 APPELLO SULLE SOLE SANZIONI

Potrebbe succedere che il contribuente si sia visto respingere totalmente il ricorso contro l'accertamento, e intenda proporre appello con riferimento alle sanzioni, magari sulla base della loro non debenza per obiettiva incertezza normativa.

In detta ipotesi, si potrebbe sostenere che si è in presenza di una lite che coinvolge solamente l'irrogazione delle sanzioni, per cui il valore va determinato dalla somma di queste ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92⁴.

6 RADDOPPIO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

L'art. 13 co. 1-*quater* del DPR 115/2002 stabilisce che quando l'impugnazione, principale o incidentale, è interamente respinta oppure è dichiarata inammissibile/improcedibile, il contributo unificato è raddoppiato.

Il menzionato raddoppio, essendo disciplinato nel co. 1-*quater* e non nel co. 6-*quater*, è però circoscritto al processo civile, quindi, in relazione al grado di appello, non può trovare applicazione nel contenzioso tributario (Corte Cost. 2.2.2018 n. 18; nello stesso senso, risposte del MEF del 28.1.2016).

Rimane però il problema del processo di Cassazione, considerato civile e non tributario. Secondo consolidata giurisprudenza, in tal caso non solo opera il raddoppio, ma, stante il meccanismo della prenotazione a debito, non per la parte pubblica, e finisce con il gravare sul solo contribuente (Cass. 14.3.2014 n. 5955 e Cass. 13.12.2017 n. 29998).

Tipologia di appello	Debenza del contributo
Solo controdeduzioni	Contributo non dovuto
Appello principale	Valore della parte di atto oggetto dell'appello
Appello incidentale	Valore della parte di atto oggetto dell'appello
Appello sulle sole spese	Secondo il Ministero, importo delle spese
Appello sulle sole sanzioni	Valore delle sanzioni

⁴ Nell'ipotesi in cui il contribuente, in primo grado, abbia impugnato l'accertamento solo con riferimento alle sanzioni, l'Agenzia delle Entrate, in tema di determinazione del valore della lite ai fini dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, ha specificato che esso concerne le sanzioni (circ. 19.3.2012 n. 9, § 1.3).

CONTRIBUTO UNIFICATO (ADEMPIMENTI)

Nella presente Scheda si illustrano gli adempimenti relativi al versamento del contributo unificato, anche con riferimento alle conseguenze di eventuali errori.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Per effetto del disposto di cui all'art. 14 co. 1 del DPR 115/2002, *"la parte che per prima si costituisce in giudizio, che deposita il ricorso introduttivo, ovvero che, nei processi di espropriazione forzata, fa istanza per l'assegnazione o la vendita dei beni pignorati, è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato"*.

Nel caso della parte pubblica, però, il contributo unificato è prenotato a debito (art. 11 del DPR 115/2002)^{2,3}.

Quindi, come chiarito dalla circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1, il contributo unificato deve essere pagato dai seguenti soggetti:

- il contribuente, per i ricorsi depositati in primo grado, siccome è questi che introduce il processo;
- la parte soccombente in primo grado, nel caso di appello;
- entrambe le parti, nel caso di soccombenza parziale in primo grado;
- la parte che agisce in revocazione (art. 64 del DLgs. 546/92);
- la parte che notifica il ricorso in riassunzione, nel giudizio di rinvio (art. 63 del DLgs. 546/92);
- la parte che deposita il ricorso, nel giudizio di ottemperanza (art. 70 del DLgs. 546/92).

La circ. 1/2011 del Ministero evidenzia che, nel caso del ricorso/reclamo proposto ai sensi dell'art. 17-bis del DLgs. 546/92:

- nessun contributo deve essere pagato nel momento in cui il contribuente notifica il reclamo;
- se la fase precontenziosa ha esito negativo, il contributo unificato deve essere pagato all'atto del deposito del reclamo presso la segreteria della Commissione tributaria.

2 VERSAMENTO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

Gli adempimenti per il pagamento del contributo unificato cambieranno a seguito della obbligatorietà del processo tributario telematico, per gli atti introduttivi notificati a far data dall'1.7.2019.

In relazione agli atti introduttivi notificati fino al 30.6.2019 e nei casi in cui il contribuente può stare in giudizio senza difesa tecnica⁴ nel momento di deposito del ricorso, il contribuente deve allegare la ricevuta di pagamento

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² La prenotazione a debito è contemplata, ai sensi dell'art. 146 del DPR 115/2002, anche per la parte assoggettata a fallimento, ma tale circostanza non può essere estesa alla liquidazione coatta amministrativa (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 13).

³ Secondo C.T. Reg. Napoli 23.4.2018 n. 3838/3/18 il meccanismo della c.d. "prenotazione a debito" del contributo unificato non è applicabile ai Comuni.

del contributo unificato e il segretario controllerà la regolarità fiscale dell'atto. Si evidenzia che l'eventuale omesso pagamento del contributo unificato, così come il pagamento insufficiente, non hanno inerENZA con la validità processuale del ricorso.

Ove si utilizzi il processo tributario telematico la ricevuta che attesta il versamento del contributo unificato deve essere scansionata, firmata digitalmente e trasmessa come allegato del ricorso/appello utilizzando il portale della Giustizia Tributaria (c.d. "SIGIT") accessibile tramite il sito www.giustiziatributaria.gov.it.

Con la circ. 21.9.2011 n. 1 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha specificato che i versamenti, ai sensi dell'art. 192 del DPR 115/2002, possono avvenire mediante:

- versamento presso le rivendite di generi di monopolio e di valori bollati (ad esempio, tabaccherie);
- modello F23;
- versamento agli uffici postali attraverso un apposito conto corrente postale.

Nelle Regioni Toscana e Lazio, è possibile il pagamento mediante "Pago PA" (DM 10.3.2017).

2.1 VERSAMENTO PRESSO LE TABACCHERIE CONVENZIONATE

La ricevuta adesiva rilasciata dalla tabaccheria convenzionata dopo il pagamento del dovuto deve essere applicata sulla prima pagina della nota di iscrizione a ruolo.

Sul sito Internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono disponibili due bozze di nota di iscrizione a ruolo, una per il primo grado e una per l'appello, sulla cui prima pagina vi è lo spazio dedicato all'applicazione del contrassegno adesivo.

In tal caso, la marca da bollo deve essere di tipo "tributario".

Sul sito del SIGIT è disponibile il servizio di "Controllo dei contrassegni telematici", messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, per verificare che il contrassegno non risulti contraffatto. Il servizio acquisisce i dati relativi ai contrassegni a partire dal giorno successivo a quello di emissione, in un arco di tempo variabile in funzione dell'operatività della rivendita.

2.2 VERSAMENTO MEDIANTE MODELLO F23

Il pagamento del contributo unificato può anche avvenire mediante modello F23, recandosi presso gli sportelli bancari, gli uffici postali, i concessionari della riscossione o in via telematica.

Per la compilazione del modello F23, bisogna richiamare sia le istruzioni alla compilazione del suddetto modello sia la ris. Agenzia delle Entrate 7.12.2012 n. 104.

Si rammenta che:

- nel "campo 4", bisogna indicare le generalità del ricorrente ed il suo codice fiscale;
- nel "campo 5", le generalità del resistente;
- nella sezione sui dati del versamento occorre indicare, nel "campo 6", il codice dell'ufficio giudiziario adito, secondo l'elenco di cui alla Tabella "B" dell'Allegato 6 al DM 17.12.98⁴;
- se ci sono più parti resistenti⁵, nel "campo 10", nello spazio denominato "numero", bisogna indicare il numero di essi in cifra ad eccezione del primo, le cui generalità sono già indicate nel "campo 5";
- nel "campo 11", bisogna indicare il codice tributo "171T", istituito con ris. Agenzia delle Entrate 7.12.2012 n. 104.

2.3 VERSAMENTO MEDIANTE CONTO CORRENTE POSTALE

L'art. 192 co. 1 del DPR 115/2002 sancisce che il versamento può avvenire mediante conto corrente postale intestato alla competente sezione di Tesoreria provinciale dello Stato.

⁴ Art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92 "per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

⁵ Per reperire il suddetto elenco, è necessario entrare nella sezione "F23 codici tributo", e cliccare sul link "Tabella dei codici degli enti diversi dagli uffici finanziari", presso il sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

⁶ Potrebbe essere il caso ove il ricorso sia notificato sia alla Direzione provinciale che ad Agenzia delle Entrate-Riscossione.

In tal caso, all'atto della costituzione in giudizio occorrerà depositare la ricevuta di pagamento rilasciata nel momento in cui si è provveduto al versamento del bollettino, ad opera delle Poste.

Ai fini della compilazione del bollettino:

- il conto corrente postale è il numero 1010376927, e deve essere intestato a "TES. VITERBO CONTRIB. PROC. TRIB. ART. 37 D.L. 98/2011";
- bisogna indicare il nome del ricorrente e del resistente (se ci sono più parti, indicare per esteso il primo nominativo e il numero in cifra dei restanti);
- nella causale, bisogna indicare il codice fiscale del ricorrente o resistente, e il codice della Commissione tributaria adita.

3 OMESSO/INSUFFICIENTE PAGAMENTO⁷

La correttezza fiscale dell'atto è vagliata dalla segreteria della Commissione tributaria, che può invitare la parte a regolarizzare la propria posizione ma non può rifiutare di ricevere l'atto per questo motivo (circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1).

Nello specifico, la segreteria deve controllare la presenza della dichiarazione di valore, la documentazione certificativa del pagamento (marca da bollo di tipo "tributario"), la correttezza della compilazione del modello F23 e, ovviamente, della quantificazione del contributo unificato.

Successivamente al riscontro dell'omesso o insufficiente pagamento, l'ufficio presso il magistrato ove pende la causa, entro 30 giorni dal deposito dell'atto soggetto a contributo unificato, notifica al contribuente un invito al pagamento, con l'avvertenza che, in caso di persistente inadempimento, le somme verranno iscritte a ruolo (art. 248 del DPR 115/2002)⁸.

Dopo, verrà notificata la cartella di pagamento, comprensiva di interessi e sanzioni.

3.1 INVITO AL PAGAMENTO DELLE SOMME

Nel caso in cui la segreteria riscontri, successivamente al deposito del ricorso, la mancata o insufficiente corresponsione dell'imposta, non procede immediatamente all'irrogazione delle sanzioni amministrative, ma invia una comunicazione di pagamento alla parte, nel domicilio da questa eletto, o anche presso la casella PEC.

In detta comunicazione, da notificare entro 30 giorni dalla data di deposito del ricorso, è presente l'intimazione al pagamento delle somme dovute, senza sanzioni né interessi, a titolo di contributo, entro un mese dalla ricezione dell'invito.

La parte, entro 10 giorni dal pagamento, deve depositare presso la segreteria copia del modello F23.

Nell'intimazione si avverte il contribuente che l'omesso pagamento comporterà l'applicazione degli interessi legali nonché delle sanzioni amministrative.

È bene ricordare che, in questo specifico caso, il versamento deve avvenire mediante modello F23, con un diverso codice tributo, il "173T".

Parte della giurisprudenza ha riconosciuto il carattere impugnabile dell'invito (C.T. Prov. Massa Carrara 12.6.2012 n. 239/1/12 e C.T. Prov. Foggia 31.10.2012 n. 184/3/12)⁹.

Pagamento oltre il termine indicato nell'invito

Il versamento del contributo unificato ben può avvenire decorso il mese dalla notifica dell'invito, ma in questo caso:

⁷ In assenza di termini specifici previsti dal DPR 115/2002, la richiesta per il pagamento del contributo unificato può essere avanzata entro l'ordinario termine di prescrizione decennale (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 27).

⁸ Il predetto termine di 30 giorni ha natura ordinatoria e non perentoria, "atteso che tale previsione non individua specifiche scadenze dall'azione di recupero del contributo unificato" (C.T. Prov. Varese 27.11.2013 n. 137/1/13).

⁹ Vi sono però anche pronunce in senso contrario, secondo cui la tutela giurisdizionale potrà essere esperita avverso la successiva cartella di pagamento (cfr. C.T. Prov. Pisa 11.11.2013 n. 225/6/13).

- nel modello F23, occorre utilizzare il consueto codice tributo "171T" per il contributo unificato, e "172T", per gli interessi;
- la parte rischia l'irrogazione delle sanzioni amministrative;
- occorre calcolare gli interessi legali con decorrenza dalla data di deposito del ricorso.

3.2 SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'irrogazione della sanzione nonché il recupero del contributo unificato sono di competenza delle segreterie delle Commissioni tributarie, e non dell'Agenzia delle Entrate.

Ciò comprende anche l'applicazione degli interessi legali e l'iscrizione a ruolo delle somme.

Le sanzioni sono irrogate ai sensi dell'art. 16 del DPR 115/2002, che rinvia all'art. 71 del DPR 131/86, il quale punisce la violazione con una sanzione dal 100% al 200% dell'imposta dovuta.

Ai fini sanzionatori, la circ. Min. Economia e Finanze 1/2011 invita le segreterie a osservare la seguente gradazione:

- 33% del dovuto, se il pagamento avviene dopo la scadenza del termine indicato nell'invito ma entro 60 giorni dalla sua notifica;
- 150% dell'importo dovuto, se il pagamento avviene tra il 61° giorno e il 90° giorno successivo alla notifica dell'invito;
- 200% dell'importo dovuto, negli altri casi.

Il versamento dovrà avvenire mediante modello F23, con codice tributo, relativamente alle sanzioni, "174T".

Ai fini dell'irrogazione, viene notificata apposita intimazione di pagamento, nonostante non sia specificato nella circolare, impugnabile in Commissione tributaria nei termini di legge. Decorsi 30 giorni dalla notifica dell'intimazione, a cui devono aggiungersi 10 giorni di tempo per il deposito della ricevuta di pagamento delle somme, si procederà all'iscrizione a ruolo degli importi.

L'atto irrogativo di sanzioni viene notificato personalmente al contribuente (autore della violazione), e non nel domicilio eletto (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 11).

Codice tributo	Funzione
171T	Contributo unificato
172T	Interessi
173T	Contributo unificato (a seguito di invito)
174T	Sanzioni

4 MAGGIORAZIONE DELLA METÀ DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

L'art. 13 co. 3-*bis* del DPR 115/2002 contempla una sanzione conseguente all'omissione di indicazioni che il ricorso in Commissione tributaria provinciale e regionale deve contenere.

La maggiorazione si applica solo ove le omesse indicazioni concernano il ricorso/appello/appello incidentale, e non altri atti processuali (circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1).

Pertanto, nelle seguenti ipotesi la segreteria potrà pretendere la maggiorazione della metà del contributo unificato:

- omessa indicazione del numero di fax del difensore;
- omessa indicazione della casella PEC del difensore;
- omessa indicazione del codice fiscale della parte.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la direttiva 14.12.2012 n. 2 (§ 6), ha affermato che, ove il ricorso sia stato proposto da più contribuenti che hanno conferito l'incarico ad un unico procuratore, se viene omessa l'indicazione della casella PEC del difensore medesimo la maggiorazione del contributo unificato è unica, in quanto unica è la violazione, non avendo rilievo il fatto che il ricorso sia riconducibile a più contribuenti.

Oltre a ciò, nella risposta 22, è stato affermato che se viene omessa sia la casella PEC sia l'indicazione del valore della lite, la maggiorazione della metà del contributo unificato viene calcolata su 1.500,00 euro.

Regolarizzazione dell'omissione

Nell'ipotesi in cui il ricorrente o l'appellante, nel ricorso, abbiano ommesso l'indicazione ad esempio della casella PEC, la segreteria, come specificato nella circ. 1/2011 del Ministero, non esigerà immediatamente il contributo unificato maggiorato della metà, ma inviterà la parte a regolarizzare la propria posizione.

A tal fine, è sufficiente il deposito di un "atto" contenente le dichiarazioni mancanti, che non deve nemmeno essere notificato alle altre parti¹⁰.

Parte che sta in giudizio personalmente

Nei ricorsi di valore inferiore a 3.000,00 euro, la parte non è tenuta al conferimento dell'incarico ad un difensore abilitato, come prevede l'art. 12 del DLgs. 546/92.

In tal caso, si applica la maggiorazione per l'omessa indicazione del codice fiscale, ma non per l'omessa indicazione della casella PEC, "sanzionata" dall'art. 13 del DPR 115/2002 nel solo caso della PEC del difensore (circ. Min. Economia e Finanze 21.9.2011 n. 1).

5 DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA

Il difensore deve indicare, in calce al ricorso, la dichiarazione di valore della causa (art. 14 co. 3-*bis* del DPR 115/2002).

La dichiarazione di valore contiene elementi che sono utili per la determinazione del contributo unificato, per cui è possibile, in assenza di indicazioni normative contrarie, affermare che se il difensore appone la dichiarazione di valore solo nella copia del ricorso da depositare in segreteria e non anche nell'originale notificato alla controparte, nessuna eccezione di inammissibilità potrà essere opposta ai sensi dell'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92 (difformità tra originale e copia del ricorso)¹¹.

Il modello di "dichiarazione di valore" potrebbe essere il seguente:

"Il sottoscritto Avv./Dott./Rag. in qualità di difensore abilitato del sig. o della società, dichiara, ai sensi dell'art. 14 co. 3-*bis* del DPR 115/2002, che il valore della causa ammonta a euro (indicare l'ammontare delle maggiori imposte richieste nell'atto, al netto di sanzioni e interessi)".

Omessa indicazione della dichiarazione di valore

L'omessa dichiarazione di valore comporta l'applicazione del contributo unificato nella misura massima di 1.500,00 euro.

Tanto detto, la violazione può essere sanata se, entro 30 giorni dalla costituzione in giudizio, il difensore deposita apposito atto con cui viene indicato il valore della lite. Ciò, ai fini della "sanatoria" della violazione, si profila comunque necessario, siccome la segreteria, autonomamente, non può appurare il corretto valore della lite vagliando gli atti di causa (direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2, § 7 e 8)¹².

Violazione	Sanzione
Omesso/insufficiente versamento	Sanzione dal 100 al 200% del dovuto
Omessa dichiarazione di valore della causa nel ricorso	Debenza del contributo nella misura massima di 1.500,00 euro
Omessa PEC del difensore nel ricorso	Maggiorazione del 50% del contributo unificato
Omessa indicazione del fax del difensore nel ricorso	Maggiorazione del 50% del contributo unificato
Omessa indicazione del codice fiscale della parte nel ricorso	Maggiorazione del 50% del contributo unificato

¹⁰ Secondo le indicazioni contenute nella direttiva 2/2012 (§ 7), sembra che detto deposito debba avvenire entro 30 giorni dall'avvenuta costituzione in giudizio.

¹¹ Cfr. Cissello A., Saggese P. "Contenzioso tributario", IPSOA, 2013, p. 1157.

¹² La giurisprudenza ha inoltre sostenuto che la legge introduce, in caso di omessa indicazione del valore della lite, una presunzione legale relativa di valore massimo della medesima, per cui il contribuente, in giudizio, ben può fornire la prova contraria (C.T. Prov. Bergamo 20.3.2013 n. 81/1/13 e C.T. Prov. Roma 12.2.2013 n. 22/10/13).

6 LITI SULLA DEBENZA DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

I processi sulla debenza del contributo unificato sono devoluti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, in quanto detta entrata ha natura fiscale.

La sussistenza della giurisdizione tributaria è stata affermata dalla giurisprudenza (Cass. SS.UU. 5.5.2011 n. 9840). Per ciò che riguarda il legittimato passivo, esso è l'ufficio giudiziario dove è depositato l'atto oggetto del contributo, quindi la segreteria della Commissione tributaria, incardinata nell'amministrazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

7 RIMBORSO DEL CONTRIBUTO

È possibile domandare il rimborso del contributo unificato indebitamente pagato, entro il termine di decadenza biennale di cui all'art. 21 del DLgs. 546/92, decorrente dalla data del versamento.

Rimangono ferme le indicazioni fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato con la circ. 26.10.2007 n. 33.

DIRITTI DI COPIA

La richiesta di copia, autentica o semplice, di atti del processo tributario alla segreteria del giudice comporta la necessità di pagare i relativi diritti di copia.

Alfio CISSELLO e Caterina MONTELEONE¹

1 PREMESSA

Le parti, i loro difensori e chiunque ne abbia interesse può chiedere copia semplice o autentica di qualsiasi atto, documento o provvedimento depositato presso gli uffici giudiziari².

All'atto della richiesta, alla segreteria della Commissione tributaria, di estrarre copia di documenti relativi al contenzioso ivi inclusa la sentenza, il richiedente deve corrispondere i diritti di copia, la cui quantificazione è stata determinata dal DM 27.12.2011³.

Ai sensi dell'art. 1 del decreto citato, le spese per il rilascio di documenti contenuti nei fascicoli di parte e d'ufficio di cui all'art. 25 del DLgs. 546/92 e di copia della sentenza *ex artt.* 38 e 69 del DLgs. 546/92 sono fissate sulla base delle tabelle allegate al DM⁴.

L'importo varia a seconda delle pagine di cui è composto il documento, ed è diverso se si tratta di formati elettronici.

Tanto detto, la circ. Min. Economia e Finanze 26.3.2012 n. 2 specifica che per il concetto di "pagina" bisogna riferirsi alla disciplina sull'imposta di bollo (art. 5 co. 1 del DPR 642/72), quindi i diritti vanno pagati ogni quattro facciate, essendo irrilevante la circostanza che la copia sia realizzata mediante modalità "fronte e retro".

Si evidenzia che, per effetto dell'introduzione, ad opera del DL 98/2011, del contributo unificato anche nel processo tributario, ora l'istanza con cui si richiede la copia autentica di un documento non è più soggetta ad imposta di bollo, essendo relativa ad un processo già assoggettato a contributo unificato (art. 18 del DPR 115/2002)⁵.

Le parti e/o i difensori che accedono al processo tributario telematico a seguito di registrazione e successiva abilitazione possono consultare il fascicolo informativo delle controversie in cui sono parti utilizzando il servizio "Telecontenzioso" ed estrarre copia degli atti presenti nel fascicolo senza pagare i relativi diritti⁶.

¹ a.cissello@eutekne.it; c.monteleone@eutekne.it.

² Circ. Min. Economia e Finanze 26.3.2012 n. 2. Cfr., anche, Cass. SS.UU. 27.1.2010 n. 1629, secondo cui il diritto ad ottenere copia delle sentenze sussiste pure in capo ai terzi, e non solo per le parti e i loro difensori.

³ In precedenza, l'entità dei diritti era determinata dal DM 1.10.96.

⁴ Si rammenta che nei fascicoli indicati sono contenuti tutti i documenti relativi al contenzioso, depositati dalle parti o acquisiti d'ufficio.

⁵ Il bollo non è dovuto nemmeno per le istanze di copia semplice dei documenti, come del resto avveniva nel sistema pregresso, mentre spetta (sia sull'istanza che sul documento) quando la richiesta di copia autentica proviene da un soggetto diverso dalla parte processuale (circ. Min. Economia e Finanze 26.3.2012 n. 2).

⁶ Art. 40 co. 1-*quater* del DPR 115/2002 "il diritto di copia senza certificazione di conformità non è dovuto quando la copia è estratta dal fascicolo informatico dai soggetti abilitati ad accedervi".

2 CERTIFICAZIONE DI CONFORMITÀ

Nel caso in cui non ci si avvalga del processo tributario telematico, se la parte richieda il rilascio di copia autentica di un documento, occorre corrispondere un contributo aggiuntivo pari a 9,00 euro (art. 2 del DM 27.12.2011).

Tale necessità, anche se ciò non sembra evincersi dal dato normativo, emerge ove il contribuente intenda notificare la sentenza. Un'altra ipotesi è rinvenibile nel giudizio di rinvio, ove occorre, a pena di inammissibilità, depositare copia autentica della sentenza della Corte di Cassazione (art. 63 del DLgs. 546/92)⁷.

Invece, il diritto di copia senza certificazione di conformità non è dovuto dalle parti che si sono costituite con modalità telematiche ed accedono con le medesime modalità al fascicolo, e ciò vale anche per il processo tributario⁸.

3 VERSAMENTO

Ove non ci si avvalga del processo telematico, le spese per il rilascio delle copie dei documenti sono a carico del richiedente, e sono onorate mediante applicazione di marche da bollo a cura della segreteria competente (art. 3 del DM 27.12.2011).

Il "nuovo" co. 1-*bis* dell'art. 269 del DPR 115/2002 (inserito dall'art. 1 co. 598 della L. 147/2013) sancisce che, per le parti che hanno depositato il ricorso e accedono al fascicolo processuale con modalità telematiche, non sono dovuti i diritti di copia quando essa è richiesta senza certificazione di conformità.

Ciò, in virtù dell'art. 263 co. 1-*bis* del DPR 115/2002, si applica altresì nel contenzioso tributario.

⁷ Il Ministero delle Finanze ha specificato che, di norma, la copia autentica è necessaria "per poter procedere alla notificazione degli atti e dei provvedimenti o per utilizzare detti atti in altri procedimenti o presso altre amministrazioni pubbliche" (circ. Min. Economia e Finanze 26.3.2012 n. 2).

⁸ Artt. 263 e 269 del DPR 115/2002.

ALLEGATO 1

DM 23.12.2013 N. 163

Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111

Preambolo

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto l'articolo 2, comma 1, lettera mm), della legge 23 ottobre 1992, n. 421, contenente la delega al governo ad adottare le soluzioni organizzative, tecniche e normative necessarie "al fine del completamento del processo di informatizzazione delle amministrazioni pubbliche e della più razionale utilizzazione dei sistemi informativi automatizzati";

Visto il decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, e successive modificazioni e integrazioni, relativo all'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione;

Visto il decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni e integrazioni, recante le disposizioni sul processo tributario;

Visto il decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, recante norme in materia di sistemi informativi automatizzati delle amministrazioni pubbliche ed in particolare l'articolo 16, comma 8, che ha previsto l'individuazione, attraverso uno o più regolamenti governativi, di "particolari modalità di applicazione del presente decreto in relazione all'Amministrazione della giustizia";

Visto l'articolo 15, comma 2, della legge 15 marzo 1997, n. 59;

Visto il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni e integrazioni, relativo alla riforma dell'organizzazione dei Ministeri e, tra l'altro, all'ordinamento e alle attribuzioni del Ministero dell'economia e delle finanze;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, recante il Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, recante disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia;

Visto il decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante "Codice in materia di protezione dei dati personali" e successive modificazioni;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, contenente il "Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'articolo 27 della legge 16 gennaio 2003, n. 3";

Visto il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, recante il "Codice dell'Amministrazione Digitale" e successive modificazioni;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 30 gennaio 2008, n. 43, recante il regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze;

Visti gli articoli 16 e 16-bis, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, recante "Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 30 marzo 2009, recante "Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme digitali e validazione temporale dei documenti informatici" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2009;

Visto il decreto-legge 29 dicembre 2009, n. 193, recante "Interventi urgenti in materia di funzionalità del sistema giudiziario", convertito, con modificazioni, dalla legge 22 febbraio 2010, n. 24;

Visto l'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, recante "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria";

Visto l'articolo 2, comma 35-quater, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, recante "Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo";

Visto il decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;

Visto il decreto del Ministro dello sviluppo economico del 19 marzo 2013 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 83 del 9 agosto 2013 recante "Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata delle imprese e dei professionisti (INI-PEC)";

Ritenuta la necessità di disciplinare le modalità informatiche e telematiche di formazione e trasmissione degli atti del processo tributario in relazione ai casi in cui una o più parti intendano avvalersi di tali modalità;
 Acquisito il parere del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria espresso nella seduta del 19 febbraio 2013;
 Sentito il Garante per la protezione dei dati personali;
 Sentita l'Agenzia per l'Italia Digitale;
 Visto l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;
 Udito il parere del Consiglio di Stato, espresso dalla sezione consultiva per gli atti normativi nella adunanza del 4 luglio 2013;
 Data comunicazione al Presidente del Consiglio dei Ministri effettuata con nota n. 3-11235 del 22 ottobre 2013;

Adotta
 il seguente regolamento:

Art. 1 - Definizioni

1. Agli effetti del presente regolamento si intende per:

- a) "Commissioni tributarie": le Commissioni tributarie provinciali e regionali e le Commissioni tributarie di I e II grado di Trento e Bolzano di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;
- b) "documento informatico": la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. p), del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82;
- c) "copia per immagine su supporto informatico" del documento analogico: documento informatico avente contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. i-ter), del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82;
- d) "fascicolo informatico": versione informatica, ai sensi dell'articolo 41 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, del fascicolo d'ufficio di cui all'articolo 25 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, contenente gli atti, i dati e i documenti, relativi al processo, prodotti come documenti informatici, oppure le copie per immagine su supporto informatico dei medesimi atti qualora siano stati depositati su supporto cartaceo;
- e) "firma elettronica qualificata": un particolare tipo di firma elettronica avanzata che sia basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. r), del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82;
- f) "firma digitale": un particolare tipo di firma elettronica avanzata, basata su un certificato qualificato e su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. s), del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82;
- g) "S.I.Gi.T." - Sistema Informativo della Giustizia tributaria: l'insieme delle risorse hardware e software mediante il quale viene trattato in via informatica e telematica qualsiasi tipo di attività, di dato, di servizio, di comunicazione e di procedura, relativo all'amministrazione della giustizia tributaria;
- h) "soggetto abilitato": tutti i soggetti abilitati dal S.I.Gi.T. ad usufruire dei servizi da questo forniti, limitatamente ai rispettivi profili di abilitazione;
- i) "PEC" - posta elettronica certificata: ogni sistema di posta elettronica nel quale è fornita al mittente documentazione elettronica attestante l'invio e la consegna di documenti informatici, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. g), del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68;
- j) "ricevuta di accettazione": la ricevuta rilasciata dal S.I.Gi.T. al mittente a fronte dell'invio di un messaggio con sistemi telematici;
- k) "ricorso": il ricorso alla Commissione tributaria provinciale o di primo grado di Trento e di Bolzano, il ricorso in appello alla Commissione tributaria regionale o di secondo grado di Trento e di Bolzano, il reclamo, il ricorso per revocazione e il ricorso in ottemperanza, presentati nelle forme e con i contenuti previsti dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;
- l) "istanza di reclamo e mediazione": il reclamo presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;
- m) "nota di iscrizione a ruolo": modulo elettronico contenente le indicazioni previste dall'articolo 22, comma 1, ultimo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
- n) "INI-PEC": Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata, istituito dall'articolo 6-bis, comma 1, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82;

o) "segretario di sezione": addetto all'ufficio di segreteria della commissione tributaria che svolge le funzioni di cui al comma 2 dell'articolo 35 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 e quelle individuate nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

p) "processo verbale dell'udienza": documento attestante le attività svolte in udienza redatto e sottoscritto dal segretario di sezione e da chi presiede l'udienza;

q) "processo tributario telematico": automazione dei flussi informativi e documentali nell'ambito del processo tributario mediante l'utilizzo dell'informatica e della telematica.

Art. 2 - Ambito di applicazione

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

2. La trasmissione, la comunicazione, la notificazione e il deposito di atti e provvedimenti del processo tributario, nonché di quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione, avvengono con modalità informatiche nei modi previsti dal presente regolamento.

3. La parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore.

4. Si applicano le disposizioni del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni e integrazioni, ove non diversamente stabilito dal presente regolamento.

Art. 3 - Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (S.I.Gi.T.)

1. Il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria assicura:

a) l'individuazione della Commissione tributaria adita;

b) l'individuazione del procedimento giurisdizionale tributario attivato;

c) l'individuazione del soggetto abilitato;

d) la trasmissione degli atti e documenti alla Commissione tributaria competente;

e) la ricezione degli atti e documenti da parte della Commissione tributaria competente;

f) il rilascio delle attestazioni concernenti le attività di cui alle precedenti lettere d) ed e);

g) la formazione del fascicolo informatico.

2. Possono accedere al S.I.Gi.T. soltanto i giudici tributari, le parti, i procuratori e i difensori di cui agli articoli 11 e 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il personale abilitato delle segreterie delle Commissioni tributarie, i consulenti tecnici e gli altri soggetti di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Le parti, i loro procuratori e difensori, nonché i consulenti e gli organi tecnici possono accedere alle sole informazioni contenute nei fascicoli dei procedimenti in cui sono costituiti o svolgono attività di consulenza.

3. Con uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sentiti l'Agenzia per l'Italia Digitale e, limitatamente ai profili inerenti alla protezione dei dati personali, il Garante per la protezione dei dati personali, sono individuate le regole tecnico-operative per le operazioni relative all'abilitazione al S.I.Gi.T., alla costituzione in giudizio mediante deposito, alla comunicazione e alla notificazione, alla consultazione e al rilascio di copie del fascicolo informatico, all'assegnazione dei ricorsi e all'accesso dei soggetti di cui al comma 2 del presente articolo, nonché alla redazione e deposito delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze. Con i medesimi decreti sono stabilite le regole tecnico-operative finalizzate all'archiviazione e alla conservazione dei documenti informatici, in conformità a quanto disposto dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni e integrazioni¹.

Art. 4 - Procura alle liti e conferimento dell'incarico di assistenza e difesa

1. La procura alle liti o l'incarico di assistenza e difesa conferiti, congiuntamente all'atto cui si riferiscono, su supporto informatico e sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale dal ricorrente, sono trasmessi dalle parti, dai procuratori e dai difensori di cui all'articolo 3, comma 2, con le modalità di cui all'articolo 9.

2. La procura alle liti o l'incarico di assistenza e difesa redatta ai sensi del comma 1 deve essere autenticata, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 12, comma 3 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e dall'articolo 25 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dal difensore mediante apposizione della firma elettronica qualificata o firma digitale.

¹ Si veda il DM 4.8.2015, pubblicato in G.U. 10.8.2015 n. 184.

3. Se la procura alle liti o l'incarico di assistenza e difesa sono conferiti su supporto cartaceo, le parti, i procuratori e i difensori di cui all'articolo 3, comma 2, del presente regolamento, trasmettono congiuntamente all'atto cui si riferiscono, la copia per immagine su supporto informatico della procura o dell'incarico, attestata come conforme all'originale ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, mediante sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale del difensore.

Art. 5 - Notificazioni e comunicazioni telematiche

1. Le notificazioni e le comunicazioni telematiche sono eseguite mediante la trasmissione dei documenti informatici all'indirizzo di PEC di cui all'articolo 7. Le comunicazioni tra gli uffici delle pubbliche amministrazioni possono essere eseguite anche mediante i sistemi di cooperazione applicativa di cui al Capo VIII del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.

2. Le comunicazioni e le notificazioni telematiche di cui al comma 1 si intendono perfezionate al momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna e produce gli effetti di cui agli articoli 45 e 48 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.

3. Nel caso di notificazioni eseguite a mezzo di ufficiale giudiziario ai sensi degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, gli atti da notificare vanno trasmessi all'indirizzo di posta elettronica certificata dell'Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti (UNEP) pubblicato sull'indice degli indirizzi delle pubbliche amministrazioni (IPA).

4. La comunicazione che contiene dati sensibili è effettuata per estratto, con contestuale messa a disposizione dell'atto integrale nell'apposita area del S.I.Gi.T., secondo le specifiche tecniche stabilite dal decreto di cui all'articolo 3, comma 3, con modalità tali da garantire l'identificazione dell'autore dell'accesso e la tracciabilità delle relative attività.

Art. 6 - Elezione di domicilio digitale e sue variazioni

1. L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata di cui all'articolo 7, ai sensi dell'articolo 18 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, contenuta nel ricorso introduttivo o nell'istanza di reclamo e mediazione notificati tramite PEC, equivale ad elezione di domicilio digitale ai fini delle comunicazioni e notificazioni telematiche.

2. Le variazioni dell'indirizzo di posta elettronica certificata di cui all'articolo 7 sono effettuate con le modalità tecnico-operative stabilite dal decreto di cui all'articolo 3, comma 3, ed hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui siano state notificate alla segreteria della Commissione tributaria e alle parti costituite ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

3. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche nei successivi gradi del processo, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Art. 7 - Indirizzo di posta elettronica certificata

1. L'indirizzo di posta elettronica certificata, le cui credenziali di accesso sono state rilasciate previa identificazione del titolare ai sensi dell'articolo 65, comma 1, lett. c) bis, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, è quello dichiarato dalle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo ed è riportato nella nota di iscrizione a ruolo.

2. Per i professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato, l'indirizzo di posta elettronica certificata di cui al comma 1 deve coincidere con quello comunicato ai rispettivi ordini o collegi, ai sensi dell'articolo 16, comma 7, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, pubblicato nell'INI-PEC.

3. Per i soggetti di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546, abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, l'indirizzo di posta elettronica certificata di cui al comma 1 deve coincidere con quello rilasciato da un gestore in conformità a quanto stabilito dal decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, previa identificazione del soggetto medesimo.

4. Per le società e le imprese individuali iscritte nel registro delle imprese, l'indirizzo di posta elettronica certificata di cui al comma 1 deve coincidere con quello comunicato al momento dell'iscrizione, ai sensi dell'articolo 16 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e dell'articolo 5 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, pubblicato nell'INI-PEC.

5. Per gli enti impositori, l'indirizzo di posta elettronica certificata di cui al comma 1 è quello individuato dall'articolo 47, comma 3, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, pubblicato nell'IPA.

6. Fermo restando quanto stabilito al comma 1 dell'articolo 6, al fine di garantire l'invio delle notificazioni e delle comunicazioni mediante posta elettronica certificata, in caso di errata indicazione dell'indirizzo di PEC negli atti difensivi, possono, altresì, essere utilizzati gli elenchi di cui all'articolo 16, commi 6 e 7 del decreto-legge 29 no-

vembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con le modalità di cui all'articolo 6, comma 1-bis, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, consultabili nell'INI-PEC.

7. Gli indirizzi di PEC degli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie, utilizzati per le comunicazioni di cui al presente decreto, oltre che nell'IPA, sono pubblicati sul portale internet indicato nel decreto di cui all'articolo 3, comma 3.

Art. 8 - Attestazione temporale delle comunicazioni, delle notificazioni telematiche e dei depositi telematici

1. In conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 16, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, qualunque comunicazione o notificazione dei documenti informatici, tramite PEC, si considera effettuata, ai fini della decorrenza dei termini processuali per il mittente, al momento dell'invio al proprio gestore attestato dalla relativa ricevuta di accettazione e, per il destinatario, al momento in cui la comunicazione o notificazione dei documenti informatici è resa disponibile nella casella di posta elettronica certificata.

2. Il deposito dei documenti informatici presso la segreteria della Commissione tributaria si intende eseguito al momento attestato dalla ricevuta di accettazione rilasciata dal S.I.Gi.T.

Art. 9 - Notificazione e deposito degli atti

1. Il ricorso e gli altri atti del processo tributario, nonché quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione, sono notificati utilizzando la PEC secondo quanto stabilito dall'articolo 5.

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

3. Le controdeduzioni e gli altri atti del processo tributario, unitamente alle relative ricevute della PEC, sono depositati presso la segreteria della Commissione tributaria mediante il S.I.Gi.T.

Art. 10 - Modalità di costituzione in giudizio

1. La costituzione in giudizio del ricorrente, nel caso di notifica del ricorso ai sensi dell'articolo 9, avviene con il deposito mediante il S.I.Gi.T. del ricorso, della nota d'iscrizione a ruolo e degli atti e documenti ad esso allegati, attestato dalla ricevuta di accettazione rilasciata dal S.I.Gi.T. recante la data di trasmissione.

2. Successivamente alla costituzione in giudizio del ricorrente, il S.I.Gi.T. rilascia, altresì, il numero di iscrizione del ricorso nel registro generale di cui all'articolo 25 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

3. La costituzione in giudizio e il deposito degli atti e documenti della parte resistente avviene con le modalità indicate al comma 1.

Art. 11 - Deposito degli atti successivi alla costituzione in giudizio

1. Gli atti e i documenti informatici prodotti successivamente alla costituzione in giudizio, effettuata ai sensi dell'articolo 10, sono depositati esclusivamente mediante il S.I.Gi.T. e devono contenere l'indicazione del numero di iscrizione al registro generale assegnato al ricorso introduttivo. Il deposito degli atti e dei documenti informatici viene attestato mediante la ricevuta di accettazione rilasciata dal S.I.Gi.T. recante la data di trasmissione e l'indicazione della corretta acquisizione dei suddetti atti e documenti informatici al fascicolo informatico.

Art. 12 - Deposito di atti e documenti non informatici

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

2. Con il decreto di cui all'articolo 3, comma 3, sono individuate le modalità di acquisizione di copia informatica degli atti e documenti cartacei fornita dalle parti processuali o dagli altri soggetti previsti dall'articolo 3, comma 2.

Art. 13 - Giudizio d'appello

1. Per la costituzione in giudizio e il deposito mediante il S.I.Gi.T. degli atti e documenti riferiti al giudizio d'appello di cui agli articoli 52 e seguenti del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, valgono le medesime modalità indicate negli articoli 10, 11 e 12.

2. Ai fini dell'attuazione delle disposizioni dell'articolo 53, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il deposito del ricorso in appello presso la segreteria della Commissione tributaria regionale è valido anche ai fini del deposito della copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Art. 14 - Fascicolo informatico

1. La segreteria della Commissione tributaria forma il fascicolo informatico ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, con le modalità tecnico-operative stabilite dal decreto di cui all'articolo 3, comma 3, inserendovi anche le attestazioni rilasciate dal S.I.Gi.T ed ogni altro atto e documento informatico acquisito dal S.I.Gi.T.
2. Il fascicolo informatico contiene anche le copie informatiche degli atti e dei documenti cartacei prodotti e acquisiti ai sensi dell'articolo 12.
3. Il fascicolo informatico sostituisce il fascicolo d'ufficio di cui all'articolo 25 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, a condizione che contenga anche tutti gli atti e documenti cartacei prodotti e acquisiti ai sensi dell'articolo 12.
4. Il fascicolo informatico consente ai giudici tributari e agli altri soggetti abilitati al S.I.Gi.T. di cui all'articolo 3, comma 2, la diretta consultazione dello stesso, ed esonera le segreterie delle Commissioni tributarie dal produrre e rilasciare copie su supporto cartaceo degli atti e dei documenti informatici ivi contenuti ai soggetti abilitati alla consultazione.
5. Nel caso di richiesta delle parti di ottenere copia autentica degli atti contenuti nel fascicolo informatico, ai sensi degli articoli 25 e 38 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria, previo pagamento delle spese, provvede all'invio della copia stessa tramite PEC.

Art. 15 - Processo verbale dell'udienza

1. Il processo verbale dell'udienza, redatto come documento informatico, è sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale da chi presiede l'udienza e dal segretario. Nei casi in cui è richiesto, le parti procedono alla sottoscrizione delle dichiarazioni o del processo verbale apponendo la propria firma elettronica qualificata o firma digitale.
2. Qualora non sia possibile procedere alla sottoscrizione nella forma di cui al comma 1, il processo verbale viene redatto su supporto cartaceo, sottoscritto nei modi ordinari e acquisito al fascicolo informatico secondo le modalità di cui all'articolo 12.

Art. 16 - Redazione e deposito dei provvedimenti

1. Ai fini della formazione delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze, redatti come documenti informatici sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale dei soggetti di cui all'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la trasmissione dei documenti tra i componenti del collegio giudicante avviene tramite il S.I.Gi.T.
2. Il segretario di sezione sottoscrive, apponendo la propria firma elettronica qualificata o firma digitale, i provvedimenti di cui al comma 1, trasmessi tramite il S.I.Gi.T. e provvede al deposito della sentenza ai sensi dell'articolo 37 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Art. 17 - Formula esecutiva

1. In caso di richiesta di una delle parti di sentenza munita della formula esecutiva, il segretario provvede, previo pagamento delle spese, al rilascio della stessa sottoscritta con propria firma elettronica qualificata o firma digitale secondo le modalità tecniche operative stabilite dal decreto di cui all'articolo 3, comma 3.

Art. 18 - Trasmissione dei fascicoli

1. La trasmissione da parte della Commissione tributaria provinciale del fascicolo informatico alla competente Commissione tributaria regionale avviene tramite il S.I.Gi.T., con le modalità tecniche operative stabilite dal decreto di cui all'articolo 3, comma 3, finalizzate ad assicurarne la data certa nonché l'integrità, l'autenticità e la riservatezza.
2. La trasmissione del fascicolo informatico da e verso organi giurisdizionali diversi da quelli indicati al comma 1 avviene, in ogni stato e grado del giudizio, per via telematica con le modalità stabilite con decreto interministeriale del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia, sentita l'Agenzia per l'Italia Digitale, finalizzate ad assicurarne la data certa nonché l'integrità, l'autenticità e la riservatezza.

Art. 19 - Pagamento del contributo unificato e delle altre spese di giustizia

1. Il pagamento del contributo unificato e degli altri diritti e spese viene effettuato in via telematica secondo le modalità e gli strumenti previsti dal regolamento di cui agli articoli 191 e 196 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115.

2. Nelle more dell'adozione del regolamento di cui al comma 1, il pagamento del contributo unificato e degli altri diritti e spese è effettuato secondo le modalità tecniche operative stabilite dal decreto di cui all'articolo 3, comma 3.
3. La parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di pagamento di cui ai commi precedenti è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore.

Art. 20 - Disposizioni finali

1. Le disposizioni del presente regolamento si applicano ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di novanta giorni dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del primo decreto di cui all'articolo 3, comma 3, e depositati presso le Commissioni tributarie individuate con il medesimo decreto.
2. Con successivi decreti² del Ministero dell'economia e delle finanze sono individuate le ulteriori Commissioni tributarie per le quali trovano gradualmente applicazione le disposizioni del presente regolamento.

Il presente regolamento, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e farlo osservare.

² Si veda il DM 30.6.2016, pubblicato in G.U. 12.7.2016 n. 161.

ALLEGATO 2

DM 4.8.2015

Specifiche tecniche previste dall'articolo 3, comma 3, del regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111

Preambolo

IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE

Visto il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in data 23 dicembre 2013, n. 163 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 37 del 14 febbraio 2014), "Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111", di seguito denominato "regolamento";

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, recante il "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa", di seguito denominato "Testo unico";

Visto il decreto del 26 aprile 2012, recante le "Regole tecniche per l'utilizzo, nell'ambito del processo tributario, della Posta Elettronica Certificata (PEC), per le comunicazioni di cui all'art. 16, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992";

Visto il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, recante il "Codice dell'amministrazione digitale" (di seguito denominato "CAD");

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, "Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'art. 27 della legge 16 gennaio 2003, n. 3";

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 dicembre 2013, recante le "Regole tecniche per il protocollo informatico ai sensi degli articoli 40-bis, 41, 47, 57-bis e 71, del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005";

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 dicembre 2013, recante le "Regole tecniche in materia di conservazione ai sensi degli articoli 20, commi 3 e 5-bis, 23-ter, comma 4, 43, commi 1 e 3, 44, 44-bis e 71, comma 1, del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005";

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 13 novembre 2014, recante le "Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici, nonché di formazione e conservazione dei documenti informatici delle pubbliche amministrazioni, ai sensi degli articoli 20, 22, 23-bis, 23-ter, 40, comma 1, 41 e 71, comma 1, del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005";

Visto il decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante "Codice in materia di protezione dei dati personali";

Rilevata la necessità di adottare le specifiche tecniche previste dall'art. 3, comma 3, del citato decreto ministeriale del 23 dicembre 2013, n. 163;

Acquisito il parere del Garante per la protezione dei dati personali, espresso con provvedimento n. 314 in data 28 maggio 2015;

Acquisito il parere dell'Agenzia per l'Italia Digitale, espresso con determinazione n. 23/2015 in data 1° luglio 2015;

Decreta:

Art. 1 - Definizioni

1. Ai fini del presente decreto, oltre alle definizioni contenute nell'art. 1 del regolamento, si intende:

a. "Area pubblica": area del portale della Giustizia Tributaria che contiene le informazioni generali sui servizi, le novità normative relative al processo tributario ed il servizio di registrazione al S.I.Gi.T.;

b. "Area riservata": area del portale della Giustizia Tributaria che contiene le pagine web accessibili ai soggetti abilitati che possono utilizzare i servizi del S.I.Gi.T.;

c. "CCITT Group IV": metodo di compressione delle immagini bitonali (bianco e nero) utilizzate nelle macchine FAX;

- d. "DPI": la misura, espressa in punti per pollice, della risoluzione grafica di una periferica (monitor, stampante, scanner) o di una immagine;
- e. "IEN": Istituto Elettrotecnico Nazionale;
- f. "Log": documento informatico contenente la registrazione cronologica di una o più operazioni informatiche, generato automaticamente dal sistema informativo;
- g. "PDF" (Portable Document Format): documento informatico che mantiene la propria formattazione e viene visualizzato su qualsiasi dispositivo di output;
- h. "PDF/A": formato standard internazionale creato appositamente per l'archiviazione nel lungo periodo di documenti informatici basato sul formato PDF;
- i. "PDF/A-1a": livello di conformità del PDF/A che indica la completa aderenza ai requisiti ISO 19005-1, compresi quelli relativi alle proprietà strutturali e semantiche di documenti;
- j. "PDF/A-1b": livello di conformità del PDF/A alla minima aderenza ai requisiti ISO 19005-1 per garantire che la riproduzione affidabile dell'aspetto visivo del documento sia conservabile nel lungo periodo, affinché mantenga lo stesso aspetto anche quando verrà visualizzato o stampato in futuro;
- k. "Portale della Giustizia Tributaria" (di seguito denominato "Portale"): portale istituzionale dei servizi telematici della Giustizia Tributaria, reso disponibile dal dominio "giustiziatributaria.gov.it", contenente le informazioni generali sui servizi, le novità normative relative al processo tributario, le istruzioni operative per la registrazione al S.I.Gi.T. e per l'utilizzo delle funzionalità presenti nel portale;
- l. "Ricevuta di accettazione": ricevuta che attesta l'avvenuta trasmissione al S.I.Gi.T. e, in caso di esito positivo dei controlli, il momento del deposito ai fini del computo dei termini processuali, di cui agli art. 22 e 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546;
- m. "Sistema di gestione informatica dei documenti" (di seguito denominato Sistema documentale): sistema del Dipartimento delle Finanze di cui all'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;
- n. "Sistema Informativo della Fiscalità": di seguito denominato "SIF" indica l'insieme delle risorse, degli apparati, degli strumenti, delle regole e delle relazioni, di cui dispongono le Strutture della Fiscalità per il perseguimento dei propri fini istituzionali;
- o. "Sistema Informativo della Giustizia Tributaria": di seguito denominato "S.I.Gi.T.";
- p. "Sistema Pubblico per la gestione dell'Identità Digitale": di seguito denominato "SPID";
- q. "TIFF" (Tagged Image File Format): formato grafico per le immagini che possono essere rappresentate con diverse caratteristiche del colore;
- r. "UNEP" (Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti): è un'articolazione delle Corti d'Appello, all'interno delle quali operano ufficiali ed operatori giudiziari;
- s. "UTC": Coordinated Universal Time.

Art. 2 - Ambito di applicazione (art. 3 comma 3 del regolamento)

1. Il presente decreto stabilisce le regole tecnico-operative della fase introduttiva del processo tributario, con riguardo alle seguenti operazioni:
- a) registrazione e accesso al S.I.Gi.T.;
 - b) notificazioni e comunicazioni;
 - c) costituzione in giudizio;
 - d) formazione e consultazione del fascicolo informatico;
 - e) deposito degli atti e documenti informatici successivi alla costituzione in giudizio;
 - f) pagamento del contributo unificato tributario.
2. Le disposizioni di cui al primo comma si applicano ai processi telematici instaurati innanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Art. 3 - Portale della Giustizia Tributaria

1. Il Portale della Giustizia Tributaria è accessibile all'indirizzo www.giustiziatributaria.gov.it ed è composto da una "area pubblica" e da una "area riservata".
2. Ai fini del processo tributario l'area pubblica contiene le pagine web e i servizi del portale ad accesso libero; in essa sono disponibili:
- a) le informazioni generali sui servizi disponibili;
 - b) il servizio di registrazione al S.I.Gi.T.;

c) il manuale operativo, con l'indicazione delle istruzioni per l'uso di strumenti informatici e telematici nel Processo Tributario.

3. L'area riservata contiene le pagine web e i servizi disponibili del S.I.Gi.T., accessibili previa registrazione informatica dei soggetti ai sensi dell'art. 4 secondo il relativo profilo di abilitazione.

4. Per accedere ai servizi del S.I.Gi.T. è necessario utilizzare una postazione su cui siano state adottate adeguate misure di sicurezza, quali l'installazione ed il costante aggiornamento del sistema operativo, di un valido sistema antivirus e di programmi di protezione e difesa in genere.

Art. 4 - Registrazione dei soggetti

1. La registrazione dei soggetti al S.I.Gi.T. avviene ai sensi degli articoli 64 e 65 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (CAD) con le modalità indicate nei commi 3 e 4, nonché con gli altri strumenti di accesso resi disponibili tramite lo SPID.

2. Per eseguire la registrazione i soggetti devono possedere la firma elettronica qualificata o firma digitale e l'indirizzo di PEC di cui all'art. 7 del regolamento.

3. La registrazione dei soggetti in possesso di una Carta d'Identità Elettronica (CIE) o Carta Nazionale dei Servizi (CNS) avviene con le seguenti modalità:

a) compilare la richiesta di registrazione al S.I.Gi.T. utilizzando il modello presente nell'area pubblica del portale e provvedere alla sua conversione nel formato PDF/A-1a o PDF/A-1b; sottoscrivere con firma elettronica qualificata o firma digitale e provvedere alla relativa trasmissione;

b) successivamente alla trasmissione, il sistema chiede al soggetto richiedente l'inserimento della CIE/CNS per la verifica del certificato e la registrazione della CIE/CNS;

c) il S.I.Gi.T. elabora i dati contenuti nella richiesta di registrazione ed invia all'indirizzo PEC del soggetto l'esito della richiesta.

4. La registrazione dei soggetti non in possesso della CIE/CNS, avviene con le seguenti modalità:

a) compilare la richiesta di registrazione con le modalità descritte al precedente comma 3, lettera a) e provvedere alla relativa trasmissione;

b) in riscontro alla trasmissione telematica, il soggetto ottiene la prima parte della password di accesso;

c) il S.I.Gi.T. elabora i dati contenuti nella richiesta di registrazione ed invia all'indirizzo PEC del soggetto la seconda parte della password che completa le credenziali di accesso, composte dalla coppia "nome utente" e "password";

d) al primo accesso al S.I.Gi.T. è obbligatorio cambiare la password generata dal sistema, secondo le regole di sicurezza inerenti la gestione delle credenziali, consultabili nell'area pubblica del Portale.

5. Il mancato rispetto dei requisiti indicati nei commi precedenti per la registrazione comporta un messaggio automatico di esito negativo.

Art. 5 - Servizi del S.I.Gi.T. (art. 3 del regolamento)

1. Il S.I.Gi.T. è un servizio erogato attraverso il Sistema Informativo della Fiscalità (SIF) e si avvale, pertanto, delle medesime infrastrutture, regole di governo, di sicurezza e di protezione dei dati personali.

2. Il S.I.Gi.T. assicura ai soggetti abilitati secondo le disposizioni di cui all'articolo precedente la trasmissione degli atti e dei documenti informatici, la formazione e la consultazione del fascicolo e l'acquisizione delle informazioni riguardanti i giudizi tributari.

3. Il S.I.Gi.T. garantisce l'avvenuta ricezione degli atti e dei documenti informatici, attraverso l'invio di una ricevuta all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.

4. Il S.I.Gi.T., nell'ambito dei servizi telematici, utilizza un sistema di riferimento temporale basato sulla scala di tempo UTC (IEN), con una differenza non superiore ad un minuto primo, determinata ai sensi del decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato 30 novembre 1993, n. 591.

5. Il S.I.Gi.T. espone i servizi telematici su internet attraverso una connessione su canali sicuri.

6. Il S.I.Gi.T. controlla:

a) l'identificabilità dell'autore e l'integrità di ogni documento informatico ricevuto, attraverso la verifica della firma elettronica qualificata o firma digitale;

b) ogni documento informatico in arrivo utilizzando un adeguato sistema antivirus;

c) il rispetto dei formati descritti nel successivo art. 10.

7. Il S.I.Gi.T. invia all'indirizzo PEC del soggetto abilitato una ricevuta di attestazione di iscrizione a ruolo, recante il numero di registro generale.

8. Il S.I.Gi.T. garantisce l'identificabilità dell'autore, l'integrità, la leggibilità e la reperibilità degli atti e dei documenti informatici conformi ai requisiti indicati nell'art. 10 e acquisiti attraverso la registrazione degli stessi nel Sistema documentale ai sensi dell'art. 53 del Testo unico.

9. Il S.I.Gi.T. garantisce la sola registrazione degli atti e dei documenti informatici nei formati diversi da quelli previsti dall'art. 10 e indicati nel Manuale di gestione adottato ai sensi dell'art. 5 delle Regole tecniche per il protocollo informatico di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 dicembre 2013.

10. Il S.I.Gi.T. non garantisce l'identificabilità dell'autore, l'integrità, la leggibilità e la reperibilità degli atti e dei documenti informatici non conformi ai requisiti indicati nell'art. 10 e la registrazione dei predetti atti e documenti che risultano difformi da quelli indicati al comma 9.

Art. 6 - Notificazioni e comunicazioni (art. 5 del regolamento)

1. Tutti gli atti e i documenti informatici notificati tramite PEC devono rispettare i requisiti indicati nell'art. 10.

2. Le notificazioni eseguite a mezzo dell'Ufficiale Giudiziario sono inoltrate all'UNEP tramite PEC, nel formato stabilito dal Decreto ministeriale n. 44 del 21 febbraio 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 18 aprile 2011.

3. Le comunicazioni telematiche sono effettuate tramite PEC con le modalità tecnico-operative stabilite nel Decreto direttoriale del 26 aprile 2012 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 102 del 3 maggio 2012, nonché secondo quanto previsto dal sistema pubblico di connettività tra le pubbliche amministrazioni.

Art. 7 - Trasmissione di atti e documenti del ricorrente (art. 10 del regolamento)

1. Ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, il soggetto abilitato e identificato ai sensi dell'art. 4, trasmette al S.I.Gi.T. il ricorso, la ricevuta di PEC che attesta l'avvenuta notifica dello stesso, la procura alle liti, la documentazione comprovante il pagamento del contributo unificato tributario e gli eventuali allegati, previo inserimento dei dati richiesti dal sistema per l'iscrizione a ruolo.

2. Gli atti e i documenti da trasmettere devono avere i requisiti indicati nell'art. 10 e sono acquisiti singolarmente utilizzando esclusivamente la classificazione resa disponibile dal sistema.

3. Il S.I.Gi.T., in seguito alla trasmissione, rilascia con modalità sincrona la ricevuta di accettazione, contenente numero, data e ora della trasmissione degli atti e dei documenti. Successivamente la stessa ricevuta viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.

4. Il S.I.Gi.T. successivamente procede:

- a) al controllo antivirus dei file trasmessi;
- b) alla verifica della dimensione dei file trasmessi;
- c) alla verifica della validità della firma apposta sui file trasmessi;
- d) alla verifica dell'integrità dei file firmati;
- e) al controllo del formato dei file trasmessi.

5. In caso di esito positivo dei controlli, il S.I.Gi.T. provvede all'iscrizione del ricorso al Registro Generale e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata l'informazione del numero di ruolo. In tal caso, la data della ricevuta di accettazione del comma 3 attesta il momento del deposito. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.

6. In caso di riscontro nel ricorso delle anomalie di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. non procede all'iscrizione nel Registro Generale e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata un messaggio contenente la tipologia delle suddette anomalie. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.

7. In caso di riscontro nei soli allegati al ricorso delle anomalie di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. iscrive il ricorso al Registro Generale e non acquisisce i file contenenti le anomalie riscontrate, rendendo contestualmente disponibile nell'area riservata un messaggio contenente l'indicazione dei file non acquisiti e le relative anomalie. Le stesse informazioni vengono inviate all'indirizzo PEC del soggetto abilitato, con invito a provvedere ad un nuovo deposito dei file non acquisiti.

8. La codifica puntuale delle anomalie, derivanti dei riscontri di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, e la relativa descrizione sono pubblicate ed aggiornate nell'area pubblica del Portale.

9. Il S.I.Gi.T. assicura la disponibilità delle informazioni di cui ai commi 5, 6 e 7 del presente articolo, nell'area riservata, entro le 24 ore successive alla trasmissione.

Art. 8 - Trasmissione di atti e documenti del resistente (art. 10 del regolamento)

1. Ai fini della costituzione in giudizio del resistente, la trasmissione degli atti e dei documenti al S.I.Gi.T. da parte del soggetto abilitato, identificato ai sensi dell'art. 4, avviene previo inserimento al sistema del numero di iscrizione a ruolo; qualora il soggetto abilitato non sia in possesso del numero di Registro Generale provvede ad inserire al sistema i dati identificativi della controversia.
2. Gli atti e i documenti da trasmettere devono avere i requisiti indicati nell'art. 10 e sono acquisiti singolarmente utilizzando esclusivamente la classificazione resa disponibile dal sistema.
3. Il S.I.Gi.T., in seguito alla trasmissione, rilascia con modalità sincrona la ricevuta di accettazione, contenente numero, data e ora della trasmissione degli atti e dei documenti. Successivamente la stessa ricevuta viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
4. Il S.I.Gi.T. successivamente procede:
 - a) al controllo antivirus dei file trasmessi;
 - b) alla verifica della dimensione dei file trasmessi;
 - c) alla verifica della validità della firma apposta sui file trasmessi;
 - d) alla verifica dell'integrità dei file firmati;
 - e) al controllo del formato dei file trasmessi.
5. In caso di esito positivo dei controlli, il S.I.Gi.T. inserisce gli atti e i documenti nel fascicolo processuale e, contestualmente, rende disponibile l'informazione nell'area riservata. In tal caso, la data della ricevuta di accettazione del comma 3 attesta il momento del deposito. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
6. In caso di riscontro nell'atto di costituzione in giudizio delle anomalie di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. non acquisisce l'atto e gli eventuali allegati e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata un messaggio contenente la tipologia delle suddette anomalie. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
7. In caso di riscontro nei soli allegati all'atto di costituzione in giudizio delle anomalie di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. non procede all'acquisizione dei soli allegati e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata un messaggio contenente la tipologia delle suddette anomalie. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato, con invito a provvedere ad un nuovo deposito dei file non acquisiti.
8. La codifica puntuale delle anomalie, derivanti dai riscontri di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, e la relativa descrizione sono pubblicate ed aggiornate nell'area pubblica del Portale.
9. Il S.I.Gi.T. assicura la disponibilità delle informazioni di cui ai commi 6 e 7 del presente articolo, nell'area riservata, entro le 24 ore successive alla trasmissione.

Art. 9 - Trasmissione degli atti successivi alla costituzione in giudizio (art. 11 del regolamento)

1. Salvo quanto disposto dall'art. 2, comma 3, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in data 23 dicembre 2013, n. 163, la trasmissione degli atti successivi alla costituzione in giudizio tramite il S.I.Gi.T., sia da parte del ricorrente che del resistente, è effettuata con le medesime modalità di cui all'art. 8.
2. Per l'individuazione della controversia di riferimento è necessario indicare il numero di Registro Generale assegnato al ricorso introduttivo o, se non disponibile, il numero di ricevuta di accettazione di cui all'art. 5, comma 3.

Art. 10 - Standard degli atti processuali e dei documenti informatici allegati

1. Il ricorso e ogni altro atto processuale in forma di documento informatico rispettano i seguenti requisiti:
 - a) sono in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;
 - b) sono privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
 - c) sono redatti tramite l'utilizzo di appositi strumenti software senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti; non è pertanto ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico;
 - d) sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, pertanto il file ha la seguente denominazione: < nome file libero >.pdf.p7m.
2. I documenti informatici allegati, per i quali è ammessa la scansione in formato immagine di documenti analogici, rispettano i seguenti requisiti:
 - a) sono in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, oppure TIFF con una risoluzione non superiore a 300 DPI, in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalità Fax);
 - b) sono privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
 - c) sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale.

3. La dimensione massima consentita di ogni singolo documento informatico è di 10 MB; qualora il documento sia superiore alla dimensione massima è necessario suddividerlo in più file. Il numero massimo di documenti informatici che possono essere trasmessi con un singolo invio telematico è pari a cinquanta. La dimensione massima consentita per l'insieme dei documenti informatici trasmessi con un singolo invio telematico è pari a 50 MB. Il sistema, prima della trasmissione degli atti e documenti, controlla e segnala all'utente l'eventuale superamento di uno o più dei predetti limiti¹.

Art. 11 - Deposito di atti e documenti non informatici (art. 12 del regolamento)

1. Gli atti e documenti depositati in formato analogico sono acquisiti dalla segreteria della Commissione tributaria, registrati tramite il S.I.Gi.T. nel Sistema documentale ai sensi dell'art. 53 del Testo unico, e inseriti nel fascicolo di cui all'art. 12, previa scansione nel formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, in bianco e nero, e sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale.

2. Gli atti e i documenti analogici da acquisire devono rispettare i seguenti requisiti:

- a) fogli formato massimo A4;
- b) fogli liberi da rilegatura;
- c) fogli numerati.

3. Gli atti e i documenti depositati in formato analogico sono identificati nel fascicolo di cui all'art. 12 in forma di documento informatico e descritti con i seguenti dati:

- a) numero di Registro Generale;
- b) progressivo dell'allegato;
- c) indicazione della parte che ha depositato il documento;
- d) data del deposito.

Art. 12 - Fascicolo informatico (art. 14 del regolamento)

1. Il fascicolo informatico raccoglie gli atti, i documenti, gli allegati, le ricevute di posta elettronica certificata, i messaggi di sistema e i dati del procedimento disciplinato dal regolamento.

2. Il fascicolo informatico contiene anche le copie per immagine degli atti e documenti, quando siano stati depositati su supporto analogico.

3. Le operazioni di accesso al fascicolo informatico, consentite ai soggetti abilitati ai sensi degli articoli 4 e 5, sono registrate e conservate con caratteristiche di inalterabilità e integrità per anni 5 dalla data di passaggio in giudicato della sentenza, in un apposito file di log che contiene le seguenti informazioni:

- a) il codice fiscale del soggetto che ha effettuato l'accesso;
- b) il riferimento al documento informatico prelevato o consultato (identificativo di registrazione del documento informatico nell'ambito del Sistema documentale);
- c) la data e l'ora dell'accesso.

4. La gestione del fascicolo informatico avviene secondo le disposizioni contenute nell'art. 41 del CAD.

5. La conservazione del fascicolo informatico avviene secondo le disposizioni contenute negli articoli 43 e 44 del CAD.

Art. 13 - Pagamenti (art. 19 del regolamento)

1. Il pagamento del contributo unificato tributario e degli altri diritti e spese di giustizia sono eseguiti nelle forme previste dal decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115.

2. A decorrere dalla data che verrà pubblicata sul Portale della Giustizia Tributaria, il pagamento con modalità telematiche del contributo unificato tributario e degli altri diritti e spese di giustizia, è effettuato con le modalità previste dall'art. 5 del CAD e dall'art. 1, comma 599, della legge 27 dicembre 2013, nel rispetto delle "Linee guida per l'effettuazione dei pagamenti elettronici a favore delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi", emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale.

3. Nel caso di pagamento eseguito in modalità non telematica, l'attestazione di pagamento del contributo unificato tributario e degli altri diritti e spese di giustizia è costituita dalla copia informatica dell'originale analogico, ottenuta per scansione e sottoscritta con firma elettronica qualificata o firma digitale.

¹ Comma sostituito dall'art. 1, DM 28.11.2017, pubblicato in G.U. 11.12.2017 n. 288.

Testo precedente: "La dimensione massima consentita di ogni singolo documento informatico è di 5 MB. Qualora il documento sia superiore alla dimensione massima è necessario suddividerlo in più file".

Art. 14 - Adeguamento delle regole tecniche

1. Le regole tecnico-operative sono adeguate all'evoluzione scientifica e tecnologica, con cadenza almeno biennale, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Art. 15 - Informazioni sui servizi

1. Le informazioni relative alla fruibilità dei servizi del S.I.Gi.T. sono pubblicate sul portale della Giustizia tributaria.

Art. 16 - Entrata in vigore e individuazione delle Commissioni Tributarie

1. Le presenti disposizioni si applicano agli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di novanta giorni dalla data di pubblicazione del presente decreto, da depositare presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

ALLEGATO 3

RICORSO

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

Il Sig. nato a il residente a via
..... n. codice fiscale casella PEC

(oppure)

La società (denominazione, sede legale, codice fiscale, casella PEC) in persona del proprio
legale rappresentante Sig. (codice fiscale), nato a
..... e residente a in via

Rappresentato/a e difeso/a – giusta procura alle liti rilasciata a margine o in calce al ricorso introduttivo –
dall'Avv./Dott./Rag. (codice fiscale; casella di posta elettronica certificata; numero di fax),
iscritto all'Albo, con studio in, via presso il quale il ri-
corrente è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio, propone

RICORSO

avverso (avviso di accertamento, di liquidazione, di irrogazione sanzioni, cartella di paga-
mento, ecc.), n. relativo a (ad es. IRPEF, IRES, IRAP, IVA, imposta di registro) e notificato
in data da (indicare l'Ente che ha emanato l'atto impugnato).

**Si chiede che la presente controversia venga discussa in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 del DLgs. 546/92.
Inoltre, si chiede la sospensione dell'effetto dell'atto impugnato.**

FATTO

Con avviso notificato il (descrivere sinteticamente i fatti su cui è fondato l'accertamento)

DIRITTO

L'atto impugnato è illegittimo per i seguenti motivi:

Per i suesposti motivi, il ricorrente, come sopra rappresentato,

CHIEDE

in via pregiudiziale

in via principale

in via subordinata

in via istruttoria (richiesta alla Commissione di disporre consulenza tecnica, di ordinare l'esibizione di docu-
menti, ecc.)

Con rifusione di spese ed onorari di causa e con condanna delle somme provvisoriamente versate nel corso
del giudizio.

Il sottoscritto indica sin d'ora l'elenco degli atti e dei documenti (in fotocopia) che saranno depositati nel fasci-
colo di parte in sede di costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22 del DLgs. 546/92):

.....

Luogo e data

Firma del difensore

DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA

Il sottoscritto Avv./Dott./Rag., in qualità di difensore abilitato del sig. o della società nella presente controversia, dichiara, ai sensi dell'art. 14 co. 3-*bis* del DPR 115/2002, che il valore della causa, ai fini del contributo unificato, ammonta a euro (importi richiesti a titolo di imposta, al netto di sanzioni e interessi).

**DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA COPIA
DEL RICORSO ALL'ORIGINALE**

Il sottoscritto Avv./Dott./Rag., in qualità di difensore abilitato del Sig. nella presente controversia, attesta, ai sensi dell'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92, che questo ricorso è conforme all'originale, notificato a mezzo PEC, consegnato (o spedito per posta) all'ufficio in data

Firma del difensore

PROCURA AL DIFENSORE

Il Sig. nato a il residente a via n..... codice fiscale

(oppure)

La società, con sede in, Via, n., nella persona del legale rappresentante signor, nato a, il, residente in, Via, n.,

nomina l'Avv./Dott./Rag. suo difensore per ogni stato e grado del presente giudizio, conferendogli ogni più ampia facoltà di Legge, ivi inclusa la facoltà di nominare sostituti processuali, effettuare la conciliazione giudiziale e/o la mediazione, disconoscere la scrittura privata, chiamare in causa terzi, proporre impugnazione e condurre il relativo giudizio, instaurare e condurre l'eventuale fase esecutiva avanti il giudice civile o il giudizio di ottemperanza. Elegge domicilio presso l'Avv./Dott./Rag. in, Via, n.

Luogo e data

.....

Firma del conferente

.....

Per autentica

Firma del difensore

.....

ALLEGATO 4

ATTO DI APPELLO

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

ATTO DI APPELLO

Il Sig. nato a il residente a via n.
 codice fiscale, casella PEC

(oppure)

La società (denominazione, sede legale, codice fiscale, casella PEC) in persona del proprio legale rappresentante Sig. (codice fiscale), nato a e residente a in via, rappresentato/a e difeso/a – giusta procura alle liti rilasciata a margine del ricorso introduttivo – dall'Avv./Dott./Rag. (codice fiscale; numero di fax, casella PEC), iscritto all'Albo, con studio in, via presso il quale l'appellante è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio.

PREMESSO

- che con avviso di, notificato il, la Direzione provinciale di provvedeva a
- che contro tale avviso il sottoscritto ha presentato ricorso alla Commissione tributaria provinciale di la quale, con la sentenza, ha respinto il ricorso.

PROPONE APPELLO

Nei confronti di (indicare la parte, o le parti, appellate), avverso la sentenza indicata in oggetto per i seguenti

MOTIVI

(esporre i motivi dell'impugnazione)

.....
 Per i suesposti motivi

CHIEDE

a Codesta Commissione, in riforma della sentenza impugnata, l'accoglimento del presente appello.

Con vittoria delle spese processuali relative a questo ed al precedente grado di giudizio e con condanna dell'ufficio al pagamento di quanto indebitamente riscosso, ai sensi dell'art. 68 del DLgs. 546/92.

Si deposita:

-, con fotocopia della ricevuta di presentazione, ovvero copia conforme all'originale dell'appello spedito a mezzo posta con fotocopia della ricevuta della spedizione con A/R;
- altri eventuali documenti.

Si chiede, ai sensi dell'art. 33 del DLgs. 546/92, che la causa venga discussa in pubblica udienza.

Luogo e data

Firma

DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA

Il sottoscritto Avv./Dott./Rag., in qualità di difensore abilitato del Sig. o della società nella presente controversia, dichiara, ai sensi dell'art. 14 co. 3-*bis* del DPR 115/2002, che il valore della causa, ai fini del contributo unificato, ammonta a euro (importi richiesti a titolo di imposta, al netto di sanzioni e interessi).

DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA COPIA DEL RICORSO ALL'ORIGINALE

Il sottoscritto Avv./Dott./Rag., in qualità di difensore abilitato del Sig. nella presente controversia, attesta, ai sensi dell'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92, che questo ricorso è conforme all'originale, notificato a mezzo PEC, consegnato (o spedito per posta) all'ufficio in data

Luogo e data

.....

Firma del difensore

.....

ALLEGATO 5

RICHIESTA DI SOSPENSIONE

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

RICHIESTA DI SOSPENSIONE

Il Sig. nato a il residente a via
n. codice fiscale casella PEC

(oppure)

La società (denominazione, sede legale, codice fiscale, casella PEC) in persona del proprio legale rappresentante Sig. (codice fiscale), nato a e residente a in via

Rappresentato/a e difeso/a – giusta procura alle liti rilasciata a margine del ricorso introduttivo – dall'Avv./Dott./Rag. (codice fiscale; numero di fax; casella PEC), iscritto all'Albo, con studio in, via presso il quale il ricorrente è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio.

PREMESSO

che in data ha depositato presso la segreteria di Codesta Commissione ricorso, con il n. del Registro Generale Ricorsi (RGR), assegnato alla Sezione n., contro (indicare l'atto impugnato) n., emesso da (indicare l'Ente che ha emanato l'atto) e notificato il, in materia per l'anno

CONSIDERATO

- che il ricorso appare fondato, come risulta dai motivi che seguono, posti a base dello stesso
- che sussiste il requisito del danno grave ed irreparabile, in quanto

Per i suesposti motivi e considerazioni

CHIEDE

a Codesta Commissione, ai sensi del primo comma dell'art. 47 del DLgs. 546/92, di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato.

Si depositano:

- fotocopia dell'atto impugnato;
- copia del ricorso;
- altri eventuali documenti.

Luogo e data

.....

Firma del difensore

.....

N.B.

La richiesta di sospensiva può essere contenuta anche nel ricorso, in quanto non deve necessariamente essere proposta in via separata.

ALLEGATO 6

PROCURA AL DIFENSORE

Il Sig. nato a il residente a via
 n. codice fiscale

(oppure)

La società, con sede in, Via, n., nella persona del
 legale rappresentante signor, nato a, il, residente in
, Via, n. ...,

nomina l'Avv./Dott./Rag. suo difensore per ogni stato e grado del presente giudizio, confe-
 rendogli ogni più ampia facoltà di Legge, ivi inclusa la facoltà di nominare sostituti processuali, effettuare la
 conciliazione giudiziale e/o la mediazione, disconoscere la scrittura privata, chiamare in causa terzi, proporre
 impugnazione e condurre il relativo giudizio, instaurare e condurre l'eventuale fase esecutiva avanti il giudice
 civile o il giudizio di ottemperanza. Elegge domicilio presso l'Avv./Dott./Rag. in, Via
, n.

Luogo e data

.....

Firma del conferente

.....

Per autentica

Firma del difensore

.....

ARKÉ

FIDARSI È BENE, VERIFICARE È D'OBBLIGO

Il nuovo software antiriciclaggio
per **valutare il rischio** e verificare
in modo davvero adeguato.

Mettilo alla prova.

