

**SULLA PROVA DELLA NOTIFICA DELLA PEC NEL PTT:  
UNA RICOSTRUZIONE SISTEMATICA (\*)  
IN COMMENTO AD UNA NON CONDIVISIBILE GIURISPRUDENZA  
TRIBUTARIA DI MERITO**

*(\*) Queste brevi note nascono da un approfondito scambio di considerazioni con l'avv. Riccardo Berti, e poi con l'avv. Michele Tiengo e l'avv. Piero Bellante, nell'ambito del vivace dibattito che costituisce da sempre una virtuosa tradizione della Camera degli avvocati tributaristi del Veneto.*

*Gli errori sono tutti miei.*

*Umberto Santi*

**S O M M A R I O**

I.-	Inquadramento della questione. ....	2
II.-	Alcune sentenze di merito.....	3
III.-	Nullità delle sentenze “a sorpresa” partenopee per violazione dell’art. 101, comma 2, c.p.c. ....	4
IV.-	Normativa sul deposito delle ricevute di notifica. ....	4
V.-	Sulla impossibilità di fornire la prova della notificazione o della comunicazione eseguite a mezzo di posta elettronica certificata con modalità telematiche. ....	5
VI.-	La soluzione della L. 53/’94. ....	7
VII.-	Il principio di non contestazione. Mancanza dell’attestazione di conformità ai sensi del D. L.vo 82/’05. L’art. 2712 cod. civ., come modificato proprio dal D. L.vo 82/’05. ....	7
	<i>VII.1.- La conferma della Circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019. ....</i>	<i>8</i>
VIII.-	Segue: la formazione delle copie «nel rispetto delle Linee guida» e «conformi alle vigenti regole tecniche».....	9
IX.-	Principio del giusto processo. Necessario equilibrio tra l’esigenza di porre regole di accesso alle impugnazioni e l’esigenza di un equo processo, nella prospettiva dell’art. 6 CEDU, degli artt. 47 e 54 della Carta di Nizza e dell’art. 111 Cost.....	11
X.-	L’ipotesi della mancata opposizione da parte di un contumace. I principi applicati – in una fattispecie sotto questo profilo simile – da Corte Cost. 1986 n. 250.....	12
XI.-	Le conseguenze della violazione delle norme della L. 53/’94.....	12
XII.-	Segue: sanatoria per raggiungimento dello scopo. ....	12
XIII.-	Valore dell’apposizione della firma digitale ai documenti depositati al portale Sigit.....	14
XIV.-	Violazione del fondamentale principio di non discriminazione dei documenti elettronici rispetto ai documenti cartacei posto dal Regolamento eIDAS. ....	14
XV.-	Conclusioni. ....	14

\* \* \*

**I.- INQUADRAMENTO DELLA QUESTIONE.**

Alcune sentenze tributarie di merito hanno stabilito l'inammissibilità del ricorso tributario telematico, qualora in giudizio la prova della notifica a controparte dell'atto introduttivo sia fornita con il deposito telematico delle «*copie per immagine delle copie su supporto cartaceo di una ricevuta di accettazione e di una ricevuta consegna senza allegare l'impossibilità di depositare telematicamente i relativi originali o duplicati informatici e nemmeno attestare la conformità delle copie depositate ai relativi originali*» (1).

Tale interpretazione non a caso appare (2) resa con sentenze "a sorpresa", nulle per violazione dell'art. 101<sup>2</sup> c.p.c.

Tale orientamento in primo luogo deriva da forzature che paiono dirette solamente allo smaltimento "forzato" del contenzioso (3): per es. si pretende (senza il minimo approfondimento) di "traslare" l'inammissibilità prevista nel rito ordinario per il caso del mancato deposito di "fotocopia della ricevuta" (art. 22, comma 1, D. L.vo 546/92) al caso ben diverso in cui nel PTT un deposito sostanzialmente equivalente invece vi sia e addirittura avvenga con apposizione della firma digitale del difensore. Ancora, si ignora completamente che nella normativa alla quale il PTT rinvia è posta in via generale per ogni violazione – ivi comprese quelle sulla forma delle ricevute di notifica prodotte in giudizio – la sanzione della nullità (la quale è sanabile per raggiungimento dello scopo ...) e non quella della inammissibilità. Ancora, si pretende di imporre al difensore (sotto sanzione di inammissibilità) l'utilizzo di formati di files non rientranti tra quelli consentiti nella disciplina del PTT, e addirittura si stigmatizza che il difensore non abbia reso una motivazione circa il mancato utilizzo di tali formati che la disciplina del PTT non prevede: il difensore è censurato per non aver spiegato perché non ha trasgredito alle norme tecniche vigenti.

Una piana lettura delle norme – come integrate dal duplice rinvio che esse espressamente prevedono – porta invece a conclusioni diametralmente opposte.

Ma, in secondo luogo, e soprattutto, **sono gravemente violati i fondamentali principi eurounitari, costituzionali e del nostro ordinamento processuale**, nel tentativo di imporre la prevalenza di un preteso formalismo

---

(1) Ctp Napoli, Sez. I, 7.11.2019, n. 11657/19. Sostanzialmente analoghe le altre due sentenze in commento, citate nel par. II.- .

(2) Almeno tale appare dalla parte in fatto delle sentenze medesime.

(3) Singolarmente, sono tutte rese in giudizi relativi all'impugnazione di cartelle di pagamento.

giuridico – peraltro *contra legem*, perché frutto di norme interpretate al contrario – sulla sostanza (sostanza che invece trova rigorosa tutela anche nelle minuziose norme tecniche e nella catena di rinvii).

Sono infatti frontalmente violati:

- il principio fondamentale della principale norma eurounitaria in tema di telematica - il Regolamento eIDAS -, cioè il principio di non discriminazione dei documenti elettronici rispetto ai documenti cartacei;
- il principio del giusto processo ed il corollario equilibrio tra l'esigenza di porre regole di accesso alle impugnazioni e l'esigenza di un equo processo: art. 6 CEDU, artt. 47 e 54 della Carta di Nizza, art. 111 Cost.;
- diritto di difesa
- diritto al contraddittorio.

Merita ricordare un diverso ed opposto orientamento, espresso in una sentenza del 2017 della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno <sup>(4)</sup>.

## **II.- ALCUNE SENTENZE DI MERITO**

Alcune sentenze tributarie di merito (Ctp Napoli, Sez. I, 7.11.2019, n. 11657/'19; Ctp Napoli, Sez. I, 13.2.2020, n. 1941/'20; Ctp Napoli, Sez. IX, 26.5.2020, n. 3606) hanno stabilito l'inammissibilità del ricorso tributario telematico, qualora in giudizio la prova della notifica a controparte dell'atto introduttivo sia fornita con il deposito telematico delle «*copie per immagine delle copie su supporto cartaceo di una ricevuta di accettazione e di una ricevuta consegna senza allegare l'impossibilità di depositare telematicamente i relativi originali o duplicati informatici e nemmeno attestare la conformità delle copie depositate ai relativi originali*», ovvero delle «*copie informatiche per immagine delle copie su supporto analogico delle sole ricevute di accettazione e di avvenuta consegna, per di più prive di qualsiasi attestazione della loro conformità ai relativi originali informatici*» (CTP Napoli n. 1941/'00), ovvero «*allegato al ricorso (depositato telematicamente), una semplice copia cartacea scansionata delle ricevute Pec di accettazione e avvenuta consegna, in assenza di valide ragioni giustificative della deroga all'onere di invio telematico della prova telematica della notifica via PEC ai sensi dell'art. 19 bis del Provv. Resp. DGSIA 16 aprile 2014*» (CTP Napoli, n. 3606/'00, che peraltro fa riferimento alle norme tecniche del processo civile, anziché a quelle del processo tributario contenute nel Decreto del Direttore Generale delle Finanze 4.8.2015 <sup>(5)</sup>).

---

<sup>(4)</sup> CTP Salerno, Sez. IX, 20 dicembre 2017 n. 5995, nel *Massimario* di ODCEC SALERNO, *Giurisprudenza tributaria salernitana - Secondo semestre 2018*, sulla quale *amplius infra* a nota 13.

<sup>(5)</sup> Sul punto cfr. anche art. 3, comma 3, DM 23.12.2013 n. 163, che rinvia a «*uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sentiti l'Agenzia per l'Italia Digitale e,*

Nelle fattispecie decise, quindi, anziché le ricevute (ovvero il loro duplicato informatico) erano state depositate le copie informatiche delle copie analogiche delle originali ricevute informatiche, prive di attestazioni di conformità.

**III.- NULLITÀ DELLE SENTENZE “A SORPRESA” PARTENOPEE PER VIOLAZIONE DELL’ART. 101, COMMA 2, C.P.C.**

Una preliminare considerazione non può essere evitata, alla luce della ricostruzione dello svolgimento del processo che si legge nelle sentenze in commento.

Il secondo comma dell'art. 101 c.p.c. considera una specifica applicazione del principio del contraddittorio la prevista nullità delle decisioni "a sorpresa", definite anche decisioni "della terza via".

Tale situazione si verifica ogni qualvolta il giudice rilevi *ex officio* una questione ritenuta decisiva ai fini della deliberazione ma non discussa dalle parti.

In tali casi il giudice non è libero di decidere la questione direttamente in sentenza ma, al contrario, ha l'obbligo di riconoscere alle parti un termine, tra i venti ed i quaranta giorni, affinché queste possano esercitare le proprie difese con il deposito in cancelleria di eventuali memorie difensive.

Contravvenire ad un tale adempimento comporta – per previsione espressa - la nullità della sentenza.

Un siffatto esito si pone come necessario poiché una decisione a sorpresa costituisce una radicale violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio.

**IV.- NORMATIVA SUL DEPOSITO DELLE RICEVUTE DI NOTIFICA.**

La fattispecie è disciplinata dal combinato disposto dell'art. 16 comma 3 D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 [c.d. "Decreto fiscale"], dell'articolo 9, commi 1-bis e 1-ter, della legge 21 gennaio 1994, n. 53, e degli artt. 22 e 23 comma 2 CAD (D.L.vo 7 marzo 2005, n. 82 [c.d. "Codice dell'amministrazione digitale"]).

L'art. 16, comma 3, D.L. 119/18 (relativo alla «Giustizia tributaria digitale»), prevede per il PTT che *«In tutti i casi in cui debba essere fornita la prova della notificazione o della comunicazione eseguite a mezzo di posta elettronica certificata e non sia possibile fornirla con modalità telematiche, il difensore o il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, provvedono ai sensi dell'articolo 9, commi 1-bis e 1-ter, della legge 21*

---

*limitatamente ai profili inerenti alla protezione dei dati personali, il Garante per la protezione dei dati personali, sono individuate le regole tecnico-operative».*

*gennaio 1994, n. 53. I soggetti di cui al periodo precedente nel compimento di tali attività assumono ad ogni effetto la veste di pubblico ufficiale».*

\* \* \*

Dunque la norma sul PTT rinvia alla Legge 53/94 sulle notifiche degli avvocati.

**L'art. 9, commi 1-bis e 1-ter, L. 21 gennaio 1994, n. 53**, dispone come segue:

*«1-bis. Qualora non si possa procedere al deposito con modalità telematiche dell'atto notificato a norma dell'articolo 3-bis, l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.*

*1-ter. In tutti i casi in cui l'avvocato debba fornire prova della notificazione e non sia possibile fornirla con modalità telematiche, procede ai sensi del comma 1-bis» (6).*

\* \* \*

Dunque la Legge 53/94 a sua volta rinvia al CAD (D. L.vo 82/05).

**L'art. 23 comma 2 D. L.vo 82/05** stabilisce che *“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».*

Analoga disposizione è dettata al precedente **art. 22 CAD** per le *«Copie informatiche di documenti analogici».*

Analoga disposizione infine è dettata anche dal successivo **art. 23 bis comma 2 D.L.vo 82/05** per le *«Copie informatiche di documenti informatici».*

È inoltre opportuno ricordare che il D. L.vo 82/05 (CAD), nonostante il nome, non si rivolge solo alla P.A. ma ha portata generale ed è quindi applicabile a prescindere dagli espressi rinvii sopra richiamati (7).

**V.- SULLA IMPOSSIBILITÀ DI FORNIRE LA PROVA DELLA NOTIFICAZIONE O DELLA COMUNICAZIONE ESEGUITE A MEZZO DI POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA CON MODALITÀ TELEMATICHE.**

---

(6) L'art. 11 della L. 53/94 stabilisce che *«Le notificazioni di cui alla presente legge sono nulle e la nullità è rilevabile d'ufficio, se mancano i requisiti soggettivi ed oggettivi ivi previsti, se non sono osservate le disposizioni di cui agli articoli precedenti e, comunque, se vi è incertezza sulla persona cui è stata consegnata la copia dell'atto o sulla data della notifica».*

(7) Cfr. art. 2, comma 3, D. L.vo 82/05 (CAD), in particolare in riferimento al Capo II e quindi agli artt. 20-39.

L'art. 16, comma 3, D.L. 119/'18 si riferisce a «*tutti i casi in cui debba essere fornita la prova della notificazione o della comunicazione eseguite a mezzo di posta elettronica certificata e non sia possibile fornirla con modalità telematiche*».

L'art. 9, comma 1-ter, L. 53/'94 a sua volta si riferisce a «*tutti i casi in cui l'avvocato debba fornire prova della notificazione e non sia possibile fornirla con modalità telematiche*».

La prova con modalità telematica della notificazione è costituita dal deposito telematico dei files in formato.eml delle ricevute di accettazione e di consegna della PEC di notifica. Tale prova è particolarmente esauriente qualora opportunamente al momento della spedizione della PEC sia richiesta la ricevuta completa <sup>(8)</sup>, la quale contiene copia di tutti i files notificati.

**Ebbene, la normativa del PTT non consente di fornire tale prova.**

Infatti il formato.eml non è contemplato dalle norme tecniche PTT, ma solo dalla Circolare 1/DF del 4 luglio 2019 (al par. 4.3), dalle istruzioni contenute nel Portale della Giustizia Tributaria <sup>(9)</sup> e da pubblicazioni varie della Direzione della Giustizia Tributaria del MEF <sup>(10)</sup>.

**L'art. 10 del Decreto del Direttore Generale delle Finanze 4.8.2015** stabilisce che «*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;*

*(...)*

*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); (...)*».

Il formato.eml è stato (successivamente) “ammesso” dal portale del Sigit e dalla prassi, ma non è stato recepito nella normativa sul processo tributario telematico.

---

<sup>(8)</sup> Qualora si tratta di atti nativi digitali, la ricevuta PEC completa assicura «*immodificabilità e integrità*» in base all'art. 3, comma 4, delle “*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*”. di cui al DPCM 13 novembre 2014.

<sup>(9)</sup> Cfr. [www.giustiziatributaria.gov.it/gt/it/web/guest/formato-degli-atti-e-codifica-delle-anomalie](http://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/it/web/guest/formato-degli-atti-e-codifica-delle-anomalie).

<sup>(10)</sup> Cfr. la brochure e le slides ai link:  
[www.giustiziatributaria.gov.it/gt/documents/10180/537094/Brochure+PTT+Forum18apr2019.pdf/6fd6b341-55b5-3318-5a1b-e447b2f73c2c](http://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/documents/10180/537094/Brochure+PTT+Forum18apr2019.pdf/6fd6b341-55b5-3318-5a1b-e447b2f73c2c)  
[www.giustiziatributaria.gov.it/gt/documents/10180/537094/PTT\\_1Lug2019\\_nuova+home+PTT.pdf/24fb046a-5834-1728-cc94-e223fd516aa3](http://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/documents/10180/537094/PTT_1Lug2019_nuova+home+PTT.pdf/24fb046a-5834-1728-cc94-e223fd516aa3)

Dunque non è legittimo pretendere nel PTT che sia fornita con modalità telematiche - ovverossia con la produzione di files in formato.eml <sup>(11)</sup> - la prova della notificazione eseguita a mezzo di posta elettronica certificata.

\* \* \*

#### **VI.- LA SOLUZIONE DELLA L. 53/94.**

La normativa del PTT rinvia alla L. 53/94, nella quale il comma 1-ter dell'art. 9 *«in tutti i casi in cui l'avvocato debba fornire prova della notificazione e non sia possibile fornirla con modalità telematiche»* a sua volta rinvia al precedente comma 1-bis, in base al quale *«l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82»*.

La copia del messaggio di posta elettronica certificata è contenuta nella ricevuta di consegna o nella sua copia; gli allegati al messaggio PEC sono ricorso, procura o altro e sono ovviamente depositati al Sigit; la copia della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna – nelle sentenze in commento – era stata prodotta perché il difensore ne aveva estratto copia su supporto analogico, della quale aveva poi prodotto nel processo digitale una copia digitale.

Insomma, tutto quanto richiesto dalla L. 53/94 è sempre depositato. Manca però l'attestazione di conformità ai sensi del D. L.vo 82/05.

#### **VII.- IL PRINCIPIO DI NON CONTESTAZIONE.**

##### **MANCANZA DELL'ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ AI SENSI DEL D. L.VO 82/05.**

##### **L'ART. 2712 COD. CIV., COME MODIFICATO PROPRIO DAL D. L.VO 82/05.**

L'attestazione di conformità ai sensi del D. L.vo 82/05 è richiesta dal comma 1-bis dell'art. 9 L. 53/94, ed è altresì richiamata dall'art. 25-bis D. L.vo 546/92.

Gli artt. 22 e 23 D. L.vo 82/05 disciplinano comunque il valore delle copie anche quando prive dell'attestazione di conformità, stabilendo che *«hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta»*, qualora siano formate *«nel rispetto delle Linee*

---

<sup>(11)</sup> Va poi evidenziato che stiamo parlando del solo formato .eml, con esclusione del formato .msg, formato quest'ultimo proprietario di Microsoft ed ammesso dalle specifiche tecniche del processo civile telematico (PCT) quale equivalente all'eml, ma nemmeno menzionato dalla Circolare 1/DF del 4 luglio 2019 né dalle istruzioni contenute nel Portale della Giustizia Tributaria, con la conseguenza che chiunque gestisse le proprie PEC con Microsoft Outlook sarebbe costretto, nel PTT, a cambiare software.

guida» (art. 22, comma 2, D. L.vo 82/05) ovvero – con locuzione equivalente - «conformi alle vigenti regole tecniche» (art. 23, comma 2, D. L.vo 82/05) <sup>(12)</sup>.

Il D. L.vo 82/05 (CAD) ha inciso anche sul Codice Civile: ha infatti modificato l'art. 2712 Cod. Civ. come segue: «Le riproduzioni fotografiche, informatiche o cinematografiche, le registrazioni fonografiche e, in genere, ogni altra rappresentazione meccanica di fatti e di cose formano piena prova dei fatti e delle cose rappresentate, se colui contro il quale sono prodotte non ne disconosce la conformità ai fatti o alle cose medesime». Il Codice Civile non pone altre condizioni né altri requisiti, oltre alla mancata contestazione.

Nelle tre cause in commento non era stata espressamente disconosciuta la conformità delle copie delle ricevute prodotte.

Una sentenza campana <sup>(13)</sup>, anteriore alle tre in commento, aveva invece seguito un orientamento opposto, applicando il principio di non contestazione dell'art. 23 comma 2 D. L.vo 82/05 (conformemente a quanto ritenuto corretto nella presente nota).

#### **VII.1.- La conferma della Circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019.**

Una simile “modalità” di deposito delle ricevute (se non contestate) è inoltre ammessa dalla stessa Circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019 (l'unico “atto ufficiale” che ammette la produzione dei file.eml), la quale afferma l'ammissibilità, quali modalità alternative di produzione delle ricevute, delle seguenti produzioni:

---

<sup>(12)</sup> CRISTINA LOVISE, in GIUSEPPE RUFFINI (a cura di), *Il processo telematico nel sistema del diritto processuale civile*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019, in particolare pag. 324: «Il mancato richiamo dell'art. 23, comma 2, c.a.d., nella legge relativa alle notifiche in proprio dei difensori, inoltre, non appare ostativo alla applicazione del suddetto secondo comma» dell'art. 23 D. L.vo 82/05.

Cfr. altresì dottrina ivi richiamata (in particolare, in nota 248 a pag. 324, M. DE CRISTOFARO).

Ciò del resto coerentemente con quanto ormai «stabilito con riferimento alla prova della notificazione (effettuata con modalità telematiche) degli atti introduttivi del giudizio di cassazione, ipotesi in cui è stata ormai affermata l'applicabilità delle regole contenute nel c.a.d.» (CRISTINA LOVISE, *op. loc. ultt. citt.*).

<sup>(13)</sup> CTP Salerno, Sez. IX, 20 dicembre 2017 n. 5995, nel *Massimario* di ODCEC SALERNO, *Giurisprudenza tributaria salernitana - Secondo semestre 2018*:

«Questi sono documenti informatici e, in assenza di una normativa specifica per il passaggio dal documento informatico a quello analogico e viceversa, occorre far riferimento alla disciplina generale di cui al C.A.D. e, segnatamente, all'art. 23. Tale disposizione, al comma 2, stabilisce che "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". Nella fattispecie al vaglio, la contestazione della conformità della copia analogica dei documenti informatici (RdAC) da parte della contribuente non è proprio avvenuta. Deve, pertanto, ritenersi validamente fornita la prova della notifica a mezzo PEC delle cartelle esattoriali attraverso la produzione delle "stampe" delle ricevute PEC di accettazione e di avvenuta consegna.»



- a) senza modificare l'estensione del file “.eml” in quanto formato nativo digitale contenente i file digitali degli atti notificati;
- b) effettuando il salvataggio con il formato PDF/A 1a-1b e predisponendo, sullo stesso documento informatico o su atto separato, una attestazione di conformità ai sensi dell'articolo 23-bis, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (CAD) – opzione riservata ai soli pubblici ufficiali- con l'obbligo di conservazione dell'originale informatico, ove previsto;
- c) **effettuando esclusivamente il salvataggio con il formato PDF/A 1a-1b, tenuto conto che anche senza una espressa dichiarazione di conformità, ai sensi dello stesso articolo 23-bis, comma 2, del CAD, tale copia informatica ha la stessa efficacia probatoria dell'originale se la sua conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico.**

Ne consegue la piena ammissibilità della produzione delle “stampe PDF/A 1a-1b” delle ricevute di accettazione e consegna. Appare invece del tutto irrilevante a questi fini l'ulteriore passaggio a cui il ricorrente ha sottoposto le ricevute delle notifiche, prima stampate e poi scansionate, in quanto il contenuto sostanziale dell'atto rimane lo stesso <sup>(14)</sup>.

\* \* \*

**VIII.- SEGUE: LA FORMAZIONE DELLE COPIE «NEL RISPETTO DELLE LINEE GUIDA» E «CONFORMI ALLE VIGENTI REGOLE TECNICHE».**

Nelle fattispecie decise erano state depositate le copie informatiche delle copie analogiche delle originali ricevute informatiche.

Per le copie informatiche di documenti analogici, le Linee guida stabiliscono che *«La copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico di cui all'art. 22, commi 2 e 3, del Codice è prodotta mediante processi e strumenti che assicurino che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto dei documenti o attraverso certificazione di processo nei casi in cui siano adottate tecniche in grado di garantire la corrispondenza della forma e del contenuto dell'originale e della copia»* <sup>(15)</sup>.

---

<sup>(14)</sup> Soccorre in questo caso la distinzione, proposta dal CAD, fra duplicato e copia informatica, dove il duplicato è una copia “bit a bit” dell'originale informatico, mentre la copia è un file/stampa di identico contenuto rispetto a quello originale in possesso dell'autore della copia. In ogni caso gli ulteriori passaggi di stato effettuati con la scansione (da informatico a cartaceo e quindi di nuovo a informatico tramite scansione), sono regolati dalle medesime regole che ne attestano - in difetto di contestazione - l'efficacia probatoria pari a quella dell'originale.

<sup>(15)</sup> Art. 4, comma 1, delle “*Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia,*

La copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico realizzata mediante scansione in pdf di un foglio stampato appare in grado di assicurare che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto.

\* \* \*

Il principio di non contestazione appare applicabile anche alla fase della copia analogica dell'originale ricevuta informatica almeno per un duplice ordine di motivi.

Innanzitutto, la copia analogica di documenti informatici appare conforme alle *vigenti regole tecniche*, riguardo alle quali è dato rinvenire la definizione nel Glossario allegato al DPCM 13 novembre 2014, secondo cui «*copia analogica del documento informatico*» è il «*documento analogico avente contenuto identico a quello del documento informatico da cui è tratto*».

La stampa della ricevuta è idonea ad assicurare un **contenuto identico** a quello della ricevuta PEC <sup>(16)</sup>.

La mancanza degli allegati alla ricevuta di accettazione ed alla ricevuta di consegna non appare in grado di inficiare la corrispondenza di contenuto delle ricevute, oltretutto considerando che le informazioni rilevanti ricavabili dagli allegati sono riportate anche nelle ricevute <sup>(17)</sup>.

---

*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*” di cui al DPCM 13 novembre 2014.

<sup>(16)</sup> Questa affermazione è avvalorata dal medesimo - ed unico - “atto ufficiale” che “ammette” il deposito dei file in formato .eml (ovvero la Circolare I/DF del 4 luglio 2019 al par. 4.3), ed è pertanto evidente che, se dobbiamo rifarci a tale atto per ammettere un deposito in formato non ammesso dalle specifiche del PTT, dobbiamo rifarci allo stesso atto anche quando ammette la produzione delle ricevute di notifica in formato PDF, costituendo queste ultime copie informatiche delle ricevute .eml ai sensi del CAD.

<sup>(17)</sup> Gli allegati alla ricevuta di accettazione sono generalmente:

- il file daticert.xml, che riproduce l'insieme di tutte le informazioni relative all'invio (mittente, gestore del mittente, destinatari, data e ora dell'invio); tali indicazioni – compreso l'«*Identificativo messaggio*» - sono però riportati anche nella ricevuta di accettazione e quindi nella sua copia analogica;
- il file smime.p7s riporta informazioni relative al Gestore PEC (cioè alla Autorità di Certificazione del servizio di Posta Elettronica Certificata utilizzato), al quale in realtà si può risalire anche dall'«*Identificativo messaggio*» e precisamente dal dominio ivi indicato (la parte che segue il simbolo @).

Gli allegati alla ricevuta di consegna sono generalmente:

- il file daticert.xml, per il quale valgono le indicazioni fornite per gli allegati alla ricevuta di accettazione, con l'ulteriore precisazione che generalmente il contenuto di questo file è riprodotto nella ricevuta di consegna e quindi si può leggere integralmente nella copia analogica della ricevuta di consegna;
- il file smime.p7s, per il quale valgono le indicazioni fornite per gli allegati alla ricevuta di accettazione;

In secondo luogo, il principio di non contestazione è comunque stabilito in via generale dall'art. 2712 del Codice Civile, nella versione vigente così sostituita proprio dal D. L.vo 82/05 (CAD).

**IX.- PRINCIPIO DEL GIUSTO PROCESSO.**

**NECESSARIO EQUILIBRIO TRA L'ESIGENZA DI PORRE REGOLE DI ACCESSO ALLE IMPUGNAZIONI E L'ESIGENZA DI UN EQUO PROCESSO, NELLA PROSPETTIVA DELL'ART. 6 CEDU, DEGLI ARTT. 47 E 54 DELLA CARTA DI NIZZA E DELL'ART. III COST.**

In dottrina è stato evidenziato come *«la mancanza della formula di autentica non dovrebbe sempre portare a conseguenze tanto drastiche, non solo in ragione della funzione assegnata in generale a tale adempimento, che è, appunto, quella di attestare la conformità della copia all'atto; ma anche nella prospettiva, più generale, di allineare l'interpretazione delle regole alla base del PCT ad una prudente ragionevolezza, nella prospettiva di un **giusto processo** in cui non dovrebbero trovare spazio irragionevoli restrizioni del diritto ad una decisione nel merito»* <sup>(18)</sup>.

Ancora, sono stati richiamati in tema *«art. 6 CEDU e art. 47 della Carta di Nizza, i quali impongono la ricerca di un equilibrio tra l'esigenza di porre regole di accesso alle impugnazioni* <sup>(19)</sup> *e quella di un equo processo»* <sup>(20)</sup>.

L'art. 6 Cedu - in tema di notifica nel processo tributario (*«con riferimento ai processi riguardanti sanzioni tributarie aventi copertura convenzionale» e «con riferimento al contenzioso sui tributi armonizzati»*) - è stato richiamato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione come presidio *«riguardo all'irrazionale e discriminante ostacolo all'accesso alla giurisdizione»*

- 
- il file.eml contenente (in caso di richiesta di ricevuta completa) l'intera e-mail PEC spedita;
  - i singoli files inviati con la PEC.

<sup>(18)</sup> CRISTINA LOVISE, in GIUSEPPE RUFFINI (a cura di), *Il processo telematico nel sistema del diritto processuale civile*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019, pag. 322 ed *ivi* nota 240.

<sup>(19)</sup> La Suprema Corte ha recentemente ribadito che non può *«la tutela giurisdizionale dei diritti prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né ponendosi tale sanzione in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 della CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza»* (Cass. Civ., Sez. Trib., n. 12134 dep. 8.5.2019).

<sup>(20)</sup> Cfr. CRISTINA LOVISE, in GIUSEPPE RUFFINI (a cura di), *Il processo telematico nel sistema del diritto processuale civile*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019, pag. 322, nota 240.

(<sup>21</sup>).

**X.- L'IPOTESI DELLA MANCATA OPPOSIZIONE DA PARTE DI UN CONTUMACE.**  
**I PRINCIPI APPLICATI – IN UNA FATTISPECIE SOTTO QUESTO PROFILO SIMILE – DA**  
**CORTE COST. 1986 N. 250.**

Il principio di non contestazione potrebbe trovare “remore” legate all’eventuale mancata costituzione in giudizio del destinatario della notifica, in relazione alla possibile menomazione del suo diritto di difesa.

Ebbene, in una fattispecie sotto questo profilo simile la Corte costituzionale ha stabilito «*l'illegittimità costituzionale dell'art. 292 c.p.c. nella parte in cui non prevede la notificazione al contumace del verbale in cui si dà atto della produzione della scrittura privata nei procedimenti di cognizione ordinaria dinanzi al pretore e al conciliatore*» (Corte Cost., 28.11.1986, n. 250).

Una simile notifica al contumace da parte della Commissione Tributaria appare quindi una soluzione idonea ad evitare tali “remore”.

**XI.- LE CONSEGUENZE DELLA VIOLAZIONE DELLE NORME DELLA L. 53/94**

Alcune delle sentenze in commento richiamano l’inammissibilità sancita dall’art. 22 D. L.vo 546/92, l’inammissibilità la quale peraltro è riferita al mancato deposito di «*fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale*», non di un **originale** della ricevuta o di una **fotocopia munita di attestazione di conformità**.

Tali considerazioni devono essere altresì valutate anche alla luce del fondamentale principio di non discriminazione dei documenti elettronici rispetto ai documenti cartacei posto dal regolamento eIDAS, di cui al successivo par. XIV.- .

In secondo luogo, nella normativa alla quale si fa rinvio, la conseguenza della inosservanza delle «*disposizioni di cui agli articoli precedenti*» (le quali tra l’altro prevedono appunto l’attestazione di conformità) è la nullità (sia pure, sancita con riferimento alla notifica, non specificamente alla sua prova in giudizio) (art. 11 L. 53/94) (<sup>22</sup>)

**XII.- SEGUE: SANATORIA PER RAGGIUNGIMENTO DELLO SCOPO.**

Qualora non si tratti di inammissibilità, si pone la questione della sanatoria per raggiungimento dello scopo (inapplicabile in caso di

---

(<sup>21</sup>) Cass. Civ., Sez. Un., n. 13452 dep. 29.5.2017.

(<sup>22</sup>) Art. 11 L. 53/94: «*Le notificazioni di cui alla presente legge sono nulle e la nullità è rilevabile d'ufficio, se mancano i requisiti soggettivi ed oggettivi ivi previsti, se non sono osservate le disposizioni di cui agli articoli precedenti*».

inammissibilità, ed invece applicabile in caso di nullità).

È stato stabilito che l'inesistenza della notificazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità (Cass. Civ., Sezioni Unite, n. 14916/16, principio recentemente ribadito dall'Ordinanza n. 23593/19 della Sesta Sezione, nonché dalla sentenza n. 306/18 della Comm. Trib. Reg. per l'Abruzzo e dalla sentenza n. 1441/19 della Comm. Trib. Reg. per la Toscana).

Per quanto attiene specificamente al deposito della ricevuta della notifica, è stata recentemente stabilito dalla Suprema Corte che *«la prova del perfezionamento della notifica a mezzo posta dell'atto di appello è validamente fornita dal notificante mediante la produzione dell'elenco delle raccomandate recante il timbro delle poste»* al posto della *«ricevuta di spedizione del ricorso»*: nel ragionamento della Corte l'elenco delle raccomandate consente il **raggiungimento dello scopo** di provare il perfezionamento della notifica <sup>(23)</sup>.

Già le Sezioni Unite avevano posto la questione in termini di raggiungimento dello scopo proprio del deposito della ricevuta di notifica, sancendo la legittimità del comportamento processuale della parte che *«depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione, purché nell'avviso di ricevimento medesimo la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario. Solo in tal caso, infatti, l'avviso di ricevimento è idoneo ad assolvere la medesima funzione probatoria»* <sup>(24)</sup>.

---

<sup>(23)</sup> Così è stato recentemente stabilito che *«Nel processo tributario, la prova del perfezionamento della notifica a mezzo posta dell'atto di appello è validamente fornita dal notificante mediante la produzione dell'elenco delle raccomandate recante il timbro delle poste, poiché la veridicità dell'apposizione della data mediante lo stesso è presidiata dal reato di falso ideologico in atto pubblico, riferendosi all'attestazione di attività compiute da un pubblico agente nell'esercizio delle sue funzioni di ricezione, senza che assuma rilevanza la mancanza di sottoscrizione, che non fa venir meno la qualificazione di atto pubblico del detto timbro, stante la possibilità d'identificarne la provenienza e non essendo la stessa richiesta dalla legge "ad substantiam". (In applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva dichiarato inammissibile l'appello in quanto non era stata depositata la ricevuta di spedizione del ricorso ma soltanto la copia conforme dell'elenco dei pieghi raccomandati recante la data ed il timbro dell'ufficio postale)»* (Cass. Civ., Sez. 6 - T, Ordinanza n. 19547 dep. 19.7.2019, Massima ufficiale Rv. 654738 - 01).

<sup>(24)</sup> *«Nel processo tributario, non costituisce motivo d'inammissibilità del ricorso (o dell'appello), che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, il fatto che il ricorrente (o l'appellante), al momento della costituzione entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione, purché nell'avviso di ricevimento medesimo la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario. Solo in tal caso, infatti, l'avviso di ricevimento è idoneo ad assolvere la medesima funzione probatoria che la legge assegna alla ricevuta di spedizione; invece, in loro mancanza, la non idoneità della mera scritturazione manuale o comunemente dattilografica della data di spedizione sull'avviso*

\* \* \*

**XIII.- VALORE DELL'APPOSIZIONE DELLA FIRMA DIGITALE AI DOCUMENTI DEPOSITATI AL PORTALE SIGIT.**

Si pone altresì il problema del valore e della portata da attribuire all'apposizione della firma digitale del difensore - sia pur senza attestazione di conformità - ai files delle ricevute prodotti in giudizio come documenti.

Al momento ci si limita alla segnalazione del punto problematico, non affrontato dalle sentenze in commento.

**XIV.- VIOLAZIONE DEL FONDAMENTALE PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE DEI DOCUMENTI ELETTRONICI RISPETTO AI DOCUMENTI CARTACEI POSTO DAL REGOLAMENTO EIDAS.**

Il **REGOLAMENTO EIDAS** (Regolamento (UE) N° 910/2014 del 23 luglio 2014 del Parlamento europeo e del Consiglio in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno) stabilisce il principio di non discriminazione dei documenti elettronici rispetto ai documenti cartacei (artt. 25 e 46).

La normativa qui in commento, e in particolare la sua interpretazione da parte delle tre sentenze di CTP Napoli, introducono per le ricevute digitali requisiti ben più rigidi rispetto a quelli dettati per le ricevute cartacee, per le quali non era prevista né la produzione in originale né un'attestazione di conformità <sup>(25)</sup>.

È importante ricordare che la normativa del processo tributario "cartaceo" non solo ha coesistito con quella del PTT fino al 30 giugno 2019, ma trova tuttora applicazione (per es. in caso di autodifesa per le liti minori).

È evidente la violazione del fondamentale principio di non discriminazione dei documenti elettronici rispetto ai documenti cartacei.

**XV.- CONCLUSIONI.**

---

*di ricevimento può essere superata, ai fini della tempestività della notifica del ricorso (o dell'appello), unicamente se la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto (o della sentenza)» (13452 dep. 29.5.2017, Massima ufficiale Rv. 644364 - 03).*

<sup>(25)</sup> Si è già ricordato *supra* al par. XI.- che alcune delle sentenze in commento richiamano l'inammissibilità sancita dall'**art. 22 D. L.vo 546/92**, l'inammissibilità la quale peraltro è riferita al mancato deposito di «**fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale**», non di un **originale** della ricevuta o di una **fotocopia munita di attestazione di conformità**.

L'interpretazione e le conclusioni alle quali pervengono le sentenze in commento non appaiono condivisibile.

In primo luogo, una piana lettura delle norme sul PTT (art. 16 comma 3 D.L. 23 ottobre 2018, n. 119) – come integrate dal duplice rinvio che esse espressamente prevedono (all'articolo 9, commi 1-bis e 1-ter, della legge 21 gennaio 1994, n. 53, e agli artt. 22 e 23 comma 2 CAD) – porta a conclusioni diametralmente opposte (come si è illustrato in particolare nei parr. IV.- a VIII.- e X.- a XI.- ), conclusioni nelle quali forma e sostanza confluiscono nella medesima direzione interpretativa.

In secondo luogo, comunque, l'interpretazione seguita dalle sentenze in commento comporta **gravi violazioni di fondamentali principi europolitari, costituzionali e del nostro ordinamento processuale**, nel tentativo – come rilevato all'inizio di queste note - di imporre la prevalenza di un preteso formalismo giuridico – peraltro *contra legem*, perché frutto di norme interpretate al contrario – sulla sostanza.

Il percorso argomentativo delle sentenze della Commissione Tributaria Provinciale partenopea riecheggia infatti “tristemente” quello seguito per un certo periodo dalla Suprema Corte, che aveva dichiarato improcedibili numerosi ricorsi in quanto gli stessi non avrebbero rispettato i requisiti di cui all'art. 369 c.p.c., che prevede a pena di improcedibilità la produzione del ricorso notificato nonché della “*copia autentica della sentenza o della decisione impugnata con la relazione di notificazione*”.

Nel caso la Suprema Corte, parallelamente a quanto fatto dalla Commissione in questa sede, proponeva - per legittimare le proprie decisioni di improcedibilità - un ragionamento complesso (delineato con particolare chiarezza nella pronuncia n. 30765/17) secondo cui:

1. La sanzione dell'improcedibilità non consente la sanatoria per il raggiungimento dello scopo (prevista unicamente per le nullità).
2. La non contestazione da parte della controparte non consente di sanare il vizio.
3. Esiste la possibilità di procedere (*mutatis mutandis*) alla produzione della sentenza impugnata notificata via PEC o del ricorso notificato via PEC in cartaceo in Cassazione attestandone la conformità (possibilità fino ad allora contestata).

Allo stesso modo la Commissione Tributaria partenopea afferma che:

1. La sanzione dell'inammissibilità di cui all'art. 22 D. L.vo 546/92 non consente la sanatoria per il raggiungimento dello scopo (prevista unicamente per le nullità).
2. La non contestazione da parte della controparte non consente di sanare il vizio.
3. Esiste la possibilità di procedere alla produzione dei files di notifica in formato .eml (possibilità fino ad oggi contestata, e comunque priva di “copertura” normativa).

L'orientamento della Corte di Cassazione appena citato è stato infine superato con le sentenze a **Sezioni Unite n. 22438/18 e n. 8312/19**, che si sono orientate verso un'interpretazione maggiormente improntata a salvaguardare il «**diritto fondamentale di azione**» (e, quindi, anche di impugnazione) e il **diritto di difesa in giudizio (art. 24 Cost.)**, che valorizza il principio dell'effettività della tutela giurisdizionale, alla cui realizzazione coopera, in quanto principio "*mezzo*", il giusto processo dalla durata ragionevole (**art. 111 Cost.**), in una dimensione complessiva di garanzie che rappresentano patrimonio comune di tradizioni giuridiche condivise a livello sovranazionale (**art. 47 della Carta di Nizza, art. 19 del Trattato sull'Unione europea, art. 6 CEDU**)».

Con diffuso ragionamento la Suprema Corte poi, nelle due sentenze a Sezioni Unite citate, ha superato i vari argomenti posti a fondamento delle pronunce precedenti (anche sulla base del principio di non discriminazione del documento informatico sancito dal citato Regolamento eIDAS agli artt. 25 e 46) affermando l'obiettivo di garantire il giusto processo evitando inutili formalismi, specie allorquando questi penalizzano il difensore "digitale" rispetto a quello "analogico".

La Cassazione ha infine confermato il potere (prima contestato) degli avvocati di attestare la conformità della copia dimessa in Cassazione della sentenza e/o del ricorso notificati via PEC.

Il percorso appena descritto è esattamente il medesimo che ci si augura nella Giustizia tributaria (a superamento della posizione della Commissione Tributaria Provinciale partenopea), con la conferma di un potere di depositare i file della notifica in formato .eml che in effetti la prassi e gli strumenti sembrano confermare, ma al contempo con il rigetto di una lettura formalistica – ma anche *contra legem* - della normativa che regola il processo tributario telematico, senza dover per forza ricorrere alle Sezioni Unite della Cassazione perché ribadiscano i principi già espressi nel 2018 e 2019.

Sia la corretta interpretazione delle norme tecniche e di dettaglio, sia i fondamentali principi eurounitari, costituzionali e del nostro ordinamento processuale, convergono ad indicare la soluzione opposta rispetto a quella seguita dalle sentenze in commento.

*Umberto Santi*

(\*\*)



---

(\*\*) Vicepresidente della Camera degli avvocati tributaristi del Veneto.  
Consigliere nazionale Uncat.