

## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***I controlli da effettuare prima della notifica e del deposito di un ricorso tributario telematico***

di **Francesco Paolo Fabbri**

Convegno di aggiornamento

#### **Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso**

Scopri di più

Come noto, a partire **dall'1.7.2019** è divenuta obbligatoria la **modalità telematica** di gestione del **contenzioso tributario**, divenuto infatti *processo tributario telematico* (c.d. **PTT**), eccezion fatta per le controversie di valore inferiore ad euro 3.000, per le quali è ancora possibile la proposizione in formato cartaceo/analogico, ai sensi dell'[articolo 16, D.Lgs. 546/1992](#). Simile circostanza, sebbene abbia lasciato **inalterata "l'impalcatura normativa"** relativa alla tipologia di **processo** in materia **fiscale** – che continua difatti a seguire le regole del D.Lgs. 546/1992 nonché, in subordine, quelle del codice di procedura civile ([articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#)) – impone, ad oggi, una serie di **accortezze**, afferenti in particolare l'ambito prettamente **tecnologico** della **procedura** in esame, e che sono diversi a seconda del **singolo elemento di interesse**.

Più nello specifico, occorre premettere che, anche al fine di facilitare l'operatività dei soggetti che si occupano del contenzioso, garantendo infatti **maggiore semplicità** nelle pratiche di **deposito** degli **atti** relativi al **PTT**, il **D.M. 21.4.2023** (pubblicato sulla G.U. n. 102 del 4.4.2023) ha recato alcune **modifiche** alle **specifiche tecniche** del precedente D.M. 4.8.2015 (si veda il comma 3 dell'articolo 3 D.M. 163/2013, recante "*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 dalla legge 15 luglio 2011, n. 111*"). Modifiche che trovano **applicazione** a partire **dall' 15.5.2023** e che si vedranno in seguito.

Partendo dal **ricorso** (in caso di impugnazione in primo **grado**, nonostante la stessa cosa valga per l'**appello** in **secondo grado** o per le **memorie illustrative** precedenti l'udienza), si può notare come quest'ultimo debba essere sempre **nativo digitale**, ossia predisposto su supporto informatico – tipicamente **file word** – **senza**, invece, che vi sia la possibilità di **scansionare** un **documento stampato**, salvo il citato caso di controversia di valore inferiore a 3.000 euro, per cui vale ancora la forma cartacea. Va, infatti, tenuto presente che la **notifica**, così come il **deposito**, di un **atto non telematico**, è stata dichiarata in più occasioni **inammissibile** (si veda, tra le altre, **CTP Reggio Emilia sent. n. 24/1/2022**); anche se, a ben vedere, **non vi è alcuna**

**previsione esplicita** in tal senso **a livello normativo**.

Sempre con riguardo a quanto si è visto circa il **ricorso presentato** come **documento scansionato**, quindi non nativo digitale, si osserva, invece, come vi siano state **pronunce contrapposte**, alcune delle quali lo hanno ritenuto **inammissibile** (CTP Torino sent. n. 197/4/2021 e CTR Milano sent. n. 3609/22/2019), mentre **altre** sono state **più permissive**, giustificando il tutto con la necessità di **interpretare in maniera restrittiva** le **cause di inammissibilità** (es. CTP Bologna sent. n. 107/1/2022 – lo stesso principio è stato peraltro sostenuto, sebbene a livello specificamente penale, da **Cassazione n. 5744/2023**). Quest'ultima **interpretazione più "morbida"** si deve ritenere valida soprattutto nei casi in cui la **firma digitale** è stata **in ogni caso apposta** all'atto.

Vi sono poi **ulteriori requisiti da rispettare** per i richiamati **atti principali** del giudizio, in quanto gli stessi devono essere:

- in **formato PDF/A-1a o PDF/A-1b**, che risulta normalmente elaborabile con facilità tramite il dispositivo elettronico del caso (di solito il computer);
- **privi di elementi attivi**, tra cui **macro e campi variabili**;
- redatti attraverso **software senza restrizioni** per le operazioni di **selezione e copia di parti**, senza che sia ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico;
- **firmati digitalmente**, tramite l'utilizzo degli appositi sistemi informatici sia con la firma "**Cades**" che "**Pades**" (solo nel primo caso viene aggiunta al file firmato l'estensione ".p7m") – cosa che non vale invece più per gli allegati, come post modifiche del D.M. 21.4.2023.

**PADES** (*PDF Advanced Electronic Signature*)

modalità di sottoscrizione con firma digitale applicabile solo ai file in **formato ".pdf"** (PortableDocument Format) che consente di memorizzare le informazioni relative alla firma digitale senza alterare il formato del file originale  
le informazioni sulla firma digitale insieme al documento originale e alle informazioni necessarie per la verifica della validità della firma sono racchiuse in una "busta crittografata" (PKCS#7). Tale modalità di sottoscrizione si realizza in un unico file in **formato ".p7m"**

**CADES** (*Cryptographic Message Syntax Advanced Electronic Signature*)

Per la **notifica**, trattandosi per l'appunto di atti digitali, l'articolo 16-bis, D.Lgs. 546/1992, prescrive il ricorso alla **PEC** – utilizzando un **testo libero** per la **descrizione** dell'**impugnazione** che si intende proporre – nella stragrande maggioranza dei casi facente capo al **difensore incaricato**: sarà, dunque, necessario essere a conoscenza della PEC della controparte, che si può ordinariamente reperire nell'atto impugnato o, in caso contrario, rintracciare negli **elenchi** esistenti nell'**IPA** ([www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it)) e nell'**INI-PEC** ([www.inipecc.gov.it](http://www.inipecc.gov.it)).

Peraltro, con riferimento al **perfezionamento** della **notifica**, bisogna tenere a mente che i

**sistemi** delle varie **caselle di posta elettronica certificata** (Aruba, Infocert eccetera) generano **due ricevute** per i messaggi inviati, ossia:

- la ricevuta di **accettazione**, che dà conto della **presa in carico** della PEC da parte del gestore che fa capo al **mittente**;
- la ricevuta di **consegna**, che attesta invece la **consegna** del **messaggio di posta** al **destinatario** (in quanto il relativo gestore rilascia la ricevuta in esame).

Le predette ricevute vanno **entrambe depositate** per **evitare possibili inammissibilità, come peraltro sostenuto dalla giurisprudenza di merito (CTR Roma sent. n. 653/10/2022 e da CTR Palermo sent. n. 2793/8/2021).**

A riguardo l'articolo 5, comma 2, D.M. 163/2013, dispone il **perfezionamento** della notifica quando viene **generata la ricevuta di consegna**, nonostante il successivo articolo 8 dello stesso Decreto stabilisca che la **notifica** si considera **effettuata**, ai fini della **decorrenza dei termini processuali** per il **mittente**, nel momento in cui ha luogo l'invio al proprio gestore attestato dalla relativa **ricevuta di accettazione**.

Successivamente, in sede di **deposito** nel fascicolo elettronico del portale del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (**SIGIT**), che rappresenta la **costituzione in giudizio**, va tenuto in considerazione il **limite dimensionale**, pari a **10 MB**, che ogni documento deve rispettare; limite che, evidentemente, è ben più stringente per gli allegati rispetto all'atto principale (che molto difficilmente supera simile soglia massima).

Inoltre, sempre in sede di costituzione in giudizio, andrà considerato il **limite massimo complessivo** di **50 MB** per la **somma dei documenti depositati**. Rispetto al quale, in particolar modo per le impugnazioni complesse – in termini di documenti da produrre – è possibile rimediare con **successivi depositi**, in modo da **ampliare lo “spazio” a disposizione**.