

Notifica a mezzo PEC del ricorso in Commissione tributaria da parte dell'avvocato

di Enrico Fronticelli Baldelli (*)

La Legge n. 53/1994 stabilisce che, in ambito civile, amministrativo e stragiudiziale, gli avvocati possano effettuare la notificazione degli atti in maniera autonoma, avvalendosi del servizio postale e della posta elettronica certificata. Tale facoltà non è espressamente prevista, viceversa, nel processo tributario. Si esamina in questa sede la possibilità di avvalersi della notifica a mezzo posta elettronica certificata anche in tale procedimento.

1. Premessa

La Legge 21 gennaio 1994, n. 53 prevede la facoltà di notificazioni di atti civili, amministrativi e stragiudiziali direttamente a cura degli avvocati.

In altre parole, gli stessi, possono eseguire la notificazione di atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale, avvalendosi del servizio postale. Le modifiche apportate alla norma dalla Legge 12 novembre 2011, n. 183 hanno stabilito che tali modalità di notifica possano essere svolte anche avvalendosi della posta elettronica certificata.

La disposizione legislativa richiamata non menziona, invece, tra gli ambiti di utilizzazione della norma, il processo tributario.

Ci si interroga, dunque, se tale previsione sia applicabile al processo tributario ed, in caso affermativo, se tale facoltà sia concessa unica-

mente utilizzando il servizio postale o, anche, avvalendosi della posta elettronica certificata.

2. Notifica degli atti direttamente da parte degli avvocati

L'art. 1 della citata Legge n. 53/1994 prescrive che l'avvocato (1), munito di procura alle liti a norma dell'art. 83 c.p.c. e della autorizzazione del consiglio dell'ordine nel cui albo è iscritto, possa eseguire la **notificazione** di atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale **a mezzo del servizio postale**, secondo le modalità previste dalla Legge 20 novembre 1982, n. 890 (2), salvo che l'autorità giudiziaria disponga che la notifica sia eseguita personalmente.

Condizione preliminare, dunque, per avvalersi di tale forma di notifica, a prescindere dal conferimento del mandato, è la **autorizzazione da parte del consiglio** dell'ordine cui il professio-

(*) Avvocato in Roma. Membro Commissione Diritto Tributario CNF.

(1) La norma fa riferimento anche alla figura del procuratore legale soppressa dalla Legge 24 febbraio 1997, n. 27.

(2) La Legge richiamata, intitolata "Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari", all'art. 1 stabilisce che in materia civile, amministrativa e penale l'ufficiale giudiziario può

avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti, salvo che l'autorità giudiziaria disponga o la parte richieda che la notificazione sia eseguita personalmente. L'ufficiale giudiziario deve avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti in materia civile ed amministrativa da eseguirsi fuori del Comune ove ha sede l'Ufficio, eccetto che la parte chieda che la notificazione sia eseguita di persona.

Approfondimento

Processo tributario

nista è iscritto. La norma prescrive che la autorizzazione possa essere concessa esclusivamente agli avvocati che non abbiano procedimenti disciplinari pendenti e che non abbiano riportato la sanzione disciplinare della sospensione dall'esercizio professionale o altra più grave sanzione e che dovrà essere prontamente revocata, in caso di irrogazione delle dette sanzioni ovvero, anche indipendentemente dall'applicazione di sanzioni disciplinari, in tutti i casi in cui il consiglio dell'ordine, anche in via cautelare, ritenga motivatamente inopportuna la prosecuzione dell'esercizio delle facoltà previste dalla presente legge.

Per quanto concerne le modalità con le quali deve essere eseguita la notificazione, sostanzialmente, la legge, richiamando quanto disposto in tema di notifica a mezzo posta degli atti giudiziari, prevede che la stessa avvenga avvalendosi di **speciali buste e moduli per avvisi di ricevimento**, disposti dalla Amministrazione postale. In particolare, il notificante dovrà: a) scrivere la **relazione di notificazione** sull'originale e sulla copia dell'atto, facendo menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento; b) presentare all'ufficio postale l'originale e la copia dell'atto da notificare; l'ufficio postale dovrà poi apporre, in calce agli stessi, il **timbro di vidimazione**, inserendo quindi la copia, o le copie, da notificare nelle buste in precedenza richiamate, sulle quali il notificante avrà preventivamente apposto il nome, cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario; sulle buste dovranno essere altresì apposti il numero del registro cronologico, la sottoscrizione ed il domicilio del notificante; c) presentare, contemporaneamente, l'**avviso di ricevimento compilato** con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Ammini-

strazione postale, con l'aggiunta del numero di registro cronologico.

La norma opera, poi, una distinzione nel caso in cui le notificazioni siano effettuate **prima dell'iscrizione a ruolo** della causa o del deposito dell'atto introduttivo della procedura o successivamente; nel primo caso, l'avviso di ricevimento dovrà indicare come mittente la parte istante ed il suo procuratore, mentre per le notificazioni effettuate **in corso di procedimento**, l'avviso dovrà indicare anche l'Ufficio giudiziario e, quando esiste, anche la sezione dello stesso.

Per il perfezionamento della notifica e per tutto quanto non espressamente regolato, il legislatore precisa che sono applicabili, ove compatibili, gli artt. 4 ss. della Legge 20 novembre 1982, n. 890 (3).

L'avvocato, nello svolgimento di tale attività di notifica e, precisamente, nel compilare le relazioni o le attestazioni richieste dalla norma, riveste la qualifica di pubblico ufficiale (4).

Il successivo art. 8 della Legge n. 53/1994, prescrive poi che l'avvocato che intende avvalersi delle facoltà previste dalla legge deve munirsi di un **apposito registro cronologico**, che sarà ritenuto valido unicamente qualora sia previamente numerato e vidimato, in ogni mezzo foglio, da parte del presidente del consiglio dell'ordine nel cui albo il notificante è iscritto, previa l'autorizzazione ad avvalersi di tale modalità di notifica, in precedenza citata.

Ogni notificazione eseguita deve essere annotata dal notificante, giornalmente, sul registro cronologico, insieme alle eventuali annotazioni previste dagli articoli precedenti.

Fin qui, dunque, in sintesi, la disciplina prevista per le modalità di notifica "diretta" degli avvocati, svolta avvalendosi del servizio postale.

(3) Con riferimento a tali aspetti l'art. 4 della Legge n. 890/1982 prescrive che l'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione. Il successivo art. 7 stabilisce che "L'agente postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario, anche se dichiarato fallito. Se la consegna non può essere fatta personalmente al destinatario, il piego è consegnato, nel luogo indicato sulla busta che contiene l'atto da notificare, a persona di famiglia che conviva anche temporaneamente con lui ovvero addetta alla casa ovvero al servizio del destinatario, purché il consegnatario non sia persona manifestamente affetta da malattia mentale o abbia età inferiore a quattordici anni. In mancanza delle persone suindicate, il piego può essere consegnato al portiere dello stabile ovvero a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario. L'avviso di ricevimento ed il registro di consegna debbono essere sottoscritti dalla persona alla quale è consegnato il piego e, quando la con-

segna sia effettuata a persona diversa dal destinatario, la firma deve essere seguita, su entrambi i documenti summenzionati, dalla specificazione della qualità rivestita dal consegnatario, con l'aggiunta, se trattasi di familiare, dell'indicazione di convivente anche se temporaneo. Qualora il consegnatario non sappia firmare o ne sia impossibilitato, l'agente postale fa menzione di tale circostanza sia sul registro di consegna sia sull'avviso di ricevimento, apponendovi la data e la propria sottoscrizione. Se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto, l'agente postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata".

Il successivo art. 8, poi, disciplina le modalità di notifica in caso di rifiuto di ricevere la copia e di irreperibilità del destinatario.

(4) Sul punto si veda art. 6 Legge n. 53/1994.

Tuttavia, come si accennava in premessa, è necessario sottolineare come la Legge n. 53/1994 sia stata oggetto di successivi interventi legislativi; precisamente, la Legge del 12 novembre 2011, n. 183, ha modificato l'art. 1, stabilendo: "Quando ricorrono i requisiti di cui al periodo precedente, fatta eccezione per l'autorizzazione del consiglio dell'ordine, la notificazione degli atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale può essere eseguita a mezzo di **posta elettronica certificata**".

È stata pertanto inserita la facoltà, per l'avvocato, di notificare "in proprio", avvalendosi non unicamente del servizio postale, ma anche dello strumento della posta elettronica certificata.

Il legislatore precisa che, utilizzando tale modalità di notifica, non sono richiesti né il registro cronologico né la preventiva autorizzazione da parte del consiglio dell'ordine competente.

Per quanto riguarda poi le modalità di effettuazione della notifica, l'art. 3-bis, prescrive che la stessa deve essere eseguita, a mezzo di posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante da **pubblici elenchi**, nel rispetto della normativa, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici e che può essere eseguita, esclusivamente, utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi.

Precisa, altresì, che quando l'atto da notificarsi non consista in un documento informatico, l'avvocato deve provvedere ad estrarre copia informatica dell'**atto formato su supporto analogico**, attestandone la conformità all'originale a norma dell'art. 22, comma 2, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (5). La notifica si esegue mediante allegazione dell'atto da notificarsi al messaggio di posta elettronica certificata.

La notifica si perfeziona, secondo le previsioni generali del D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, per il soggetto notificante, nel momento in cui viene generata la ricevuta di accettazione prevista dall'art. 6, comma 1, e, per il destinatario, nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna, prevista dall'art. 6, comma 2.

Il messaggio deve indicare nell'oggetto la dizione: "notificazione ai sensi della Legge n. 53/1994".

Precisa ancora l'art. 3-bis che l'avvocato deve redigere la **relazione di notificazione su docu-**

mento informatico separato, sottoscritto con firma digitale ed allegato al messaggio di posta elettronica certificata. La relazione deve contenere: a) il nome, cognome ed il codice fiscale dell'avvocato notificante; b) il nome e cognome o la denominazione e ragione sociale ed il codice fiscale della parte che ha conferito la procura alle liti; c) il nome e cognome o la denominazione e ragione sociale del destinatario; d) l'indirizzo di posta elettronica certificata a cui l'atto viene notificato; e) l'indicazione dell'elenco da cui il predetto indirizzo è stato estratto; f) l'attestazione di conformità di cui al comma 2.

Come già visto per le notificazioni che avvengono a mezzo posta, anche in caso di notificazione telematica per le notificazioni effettuate **in corso di procedimento** deve, inoltre, essere indicato l'Ufficio giudiziario, la sezione, il numero e l'anno di ruolo.

Sulla base delle norme fin qui richiamate, pertanto, ad oggi, l'avvocato che intenda avvalersi della modalità di notifica allo stesso concessa dalla Legge n. 53/1994 potrà provvedere ad effettuare la medesima, in ambito civile, amministrativo e stragiudiziale, sia nelle forme ordinarie che avvalendosi della posta elettronica certificata.

3. Notifica del ricorso nel processo tributario

Nell'ambito del procedimento tributario, con particolare riferimento alle forme di notifica dallo stesso consentite, l'art. 20 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che il ricorso deve essere proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 dell'art. 16. Il comma 2 precisa 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.

Il citato art. 16, al comma 2, dal canto suo, afferma che le notificazioni devono essere eseguite secondo le norme degli artt. 137 ss. c.p.c. Specifica, altresì, che le notificazioni possono essere operate anche direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'atto in **plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento** e che qualunque comunica-

(5) Tale articolo stabilisce che le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono estratte, se la loro conformità è attestata

da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, con dichiarazione allegata al documento informatico e asseverata secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'art. 71.

zione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione.

L'art. 9 del D.L. 24 settembre 2015, n. 156, ha introdotto il successivo art. 16-*bis* il quale, con decorrenza dal 1° gennaio 2016, al comma 3, stabilisce che le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 23 dicembre 2013, n. 163 (6) e successivi Decreti di attuazione (7).

Con la circolare n. 2/DF dell'11 maggio 2016 (8) il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha chiarito i tempi di applicazione del processo tributario telematico, introdotto dal 1° dicembre 2015 (9) nelle Commissioni tributarie "pilota" della Toscana e dell'Umbria, per poi essere esteso, nel corso del 2016, anche alle Regioni di Abruzzo, Molise, Piemonte, Emilia Romagna, Liguria e Veneto.

In ambito tributario, dunque, le notifiche dei ricorsi e degli atti di appello possono essere eseguite sia mediante le norme ordinarie del codice di rito, che avvalendosi della posta elettronica certificata laddove operino le norme del processo tributario telematico.

Una riflessione merita, tuttavia, il richiamo che l'art. 16 opera al Codice di procedura civile, laddove lo stesso stabilisce, all'art. 149-*bis*, che, se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi a mezzo posta elettronica certificata.

Ciò sembra poter far ritenere che, avvalendosi dell'ufficiale giudiziario, il ricorso possa essere notificato, senza eccezioni, anche con tale modalità.

4. Notifica diretta degli avvocati nel processo tributario

Chiariti gli aspetti preliminari, è necessario verificare se la disposizione contenuta nella Legge n. 53/1994 e, dunque, la possibilità per gli avvocati di notificare in proprio possa trovare appli-

cazione anche nell'ambito del processo tributario.

Appare necessario, innanzitutto, evidenziare come il più volte citato art. 1 della legge richiamata espressamente preveda la possibilità di avvalersi di tale modalità di notifica unicamente in ambito civile, amministrativo e stragiudiziale.

Tale stesura sembrerebbe, pertanto, escludere la sua applicazione anche al processo tributario.

Tuttavia, va segnalato l'orientamento di favore espresso sul punto dalla Suprema Corte (10), la quale ha ritenuto che, ai fini della regolare **proposizione dell'appello** dinanzi alle Commissioni tributarie regionali, la **notifica a mezzo posta eseguita direttamente dall'avvocato** ai sensi della Legge 21 gennaio 1994, n. 53 equivalga in tutto e per tutto a quella effettuata a mezzo dell'ufficiale giudiziario.

Pertanto, secondo i giudici di nomofilachia, è consentito all'avvocato che sia in possesso di tutti i requisiti previsti dalla norma utilizzare tale modalità di notifica anche nel processo tributario.

Con ciò viene a cadere la preclusione che si ricava dal dettato normativo, con la conseguenza che il ricorso introduttivo o l'atto di appello, nell'ambito del processo tributario, possono essere notificati direttamente dall'avvocato con le medesime modalità con cui l'atto viene notificato dall'ufficiale giudiziario al quale il professionista in tal caso è equiparato.

5. Notifica a mezzo posta elettronica certificata

A questo punto, occorre accertare se sia consentita anche la notifica telematica nell'ambito di tale processo.

Come in precedenza osservato, l'art. 16-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 ha introdotto la possibilità di effettuare la **notifica a mezzo PEC anche nel processo tributario**; tuttavia, il menzionato PTT non ha ancora trovato piena attuazione, ad eccezione delle Regioni in cui lo stesso è stato sperimentato e dove, evidentemente, le norme consentono tale facoltà a tutti gli operatori.

(6) Ci si riferisce al "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" dunque all'applicazione del processo telematico in ambito tributario.

(7) La norma quindi prevede una facoltà per le parti e non un obbligo.

(8) Sul punto si veda M. Conigliaro, "Avanti adagio verso il processo tributario telematico", in *il fisco*, n. 24/2016, pag. 2339.

(9) In forza dei principi introdotti da art. 39, comma 8, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111.

(10) Cass., n. 18385/2013; conf. Id., n. 24687/2013; Id., n. 27030/2013; Id., n. 6811/2011.

Per quanto concerne, invece, le **Regioni** che sono **escluse dalla fase sperimentale**, appare condivisibile quanto espresso da alcune corti di merito sul punto, laddove le stesse hanno dichiarato la **inammissibilità del ricorso o dell'appello notificato** avvalendosi della **posta elettronica certificata**, non essendo ancora la notifica a mezzo PEC operativa (11).

Quanto fin qui richiamato porta a ritenere che, allo stato, nel processo tributario il ricorrente possa notificare il ricorso o l'appello nei modi disciplinati dall'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992 e dunque o a mezzo **ufficiale giudiziario** - il quale potrà effettuare la notifica anche secondo il disposto dell'art. 149-*bis* c.p.c. - o, direttamente, a mezzo **raccomandata con plico aperto**.

Per quanto concerne poi le modalità di notifica a mezzo posta elettronica certificata, di cui all'art. 16-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, le stesse potranno trovare ingresso unicamente laddove sia già in vigore il PTT, pena la inammissibilità del ricorso.

Per quanto concerne poi le modalità di **notifica** che possono essere utilizzate dall'**avvocato**, fatta salva la possibilità di utilizzo di quelle in precedenza richiamate laddove applicabili, si ritiene che allo stesso sia consentita la facoltà, ulteriore, di eseguire la notifica anche avvalendosi della Legge n. 53/1994, che prevede la possibilità, per i medesimi, di notificare gli atti, anche **a mezzo PEC**, come se si trattasse di una notifica effettuata direttamente dall'ufficiale giudiziario, ed, in forza dell'orientamento interpretativo espresso dalla Suprema Corte, estende tale facoltà anche in ambito tributario.

6. Riflessioni conclusive

Nell'ambito del procedimento tributario le notifiche del ricorso e dell'atto di appello sono disci-

plinate dagli artt. 16 e 16-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992. Il primo afferma che le notifiche devono essere effettuate o avvalendosi delle norme previste dal codice di rito - ivi compresa la notifica eseguita pertanto ai sensi dell'art. 149-*bis*, stante l'assenza di cause ostative espresse - o direttamente a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento.

Il secondo introduce la facoltà di notifica avvalendosi della posta elettronica certificata. Tuttavia, allo stato, tale modalità di notifica appare attuabile unicamente laddove sia già in vigore il processo tributario telematico, pena la inammissibilità della domanda.

Per quanto riguarda, in maniera specifica, le modalità di notifica che possono essere utilizzate dagli avvocati, questi ultimi, oltre ad avere la possibilità di notificare nei modi richiamati, possono anche avvalersi delle disposizioni agli stessi consentite dalla Legge n. 53/1994. La norma, applicabile anche al processo tributario in forza della interpretazione estensiva fornita dalla Suprema Corte, stabilisce che la notifica effettuata con tali modalità equivalga a quella effettuata dall'ufficiale giudiziario e consente anche l'utilizzo della posta elettronica certificata.

Pertanto, pur ritenendo auspicabile un intervento del legislatore circa l'ambito di applicazione di tale fattispecie anche al processo tributario, in caso di atto notificato dall'avvocato a mezzo PEC in forza della Legge n. 53/1994 si ritiene che il ricorso non potrà essere dichiarato inammissibile, non essendo la notifica eseguita in forza delle norme sul processo telematico.

(11) Sul punto Comm. trib. reg. Lombardia n. 1711/34/2016; Comm. trib. prov. di Napoli n. 9456/11/2016.