

# BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

## in questo numero

**Il punto sulla proroga dei termini della riscossione coattiva**  
(Dott. Luigi Lovecchio) pag. 487

**Il rapporto tra fatto generatore ed esigibilità dell'IVA secondo la Corte di Cassazione**  
(Avv. Fabio Ciani e avv. Gabriele Damascelli) pag. 490

**Procedimento – Notificazione di atti processuali – Notificazione non andata a buon fine per ragioni non imputabili al notificante – Onere del notificante di riattivare il processo notificatorio senza superare il limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'art. 325 c.p.c. – Sussiste, salvo circostanze eccezionali oggetto di prova rigorosa**  
(Corte di Cassazione 27 settembre 2021, n. 26096  
*con nota di Domenico Carnimeo*) pag. 527

**Procedimento – Ricorsi – Sottoscrizione autografa apposta in calce ad un ricorso redatto con modalità cartacea successivamente scansionato e notificato, in vigenza della disciplina sull'obbligatorietà del processo tributario telematico – Equivale ad inesistenza della sottoscrizione – Inammissibilità del ricorso – Conseguenze – Sanabilità del vizio per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c. – Esclusione**  
(Commissione trib. regionale Lombardia 31 gennaio 2022, n. 264  
*con nota di Giuseppe Verna*) pag. 532

**Imposte e tasse – Autotutela – Potere di annullamento d'ufficio di atti impositivi da parte dell'Amministrazione finanziaria – Annullamento d'ufficio di un precedente atto di annullamento di un atto impositivo, adottato sempre in via di autotutela – Legittimità**  
(Corte di Cassazione 17 novembre 2021, n. 34939  
*con nota di Valdo Azzoni*) pag. 540

**IRPEF – Commento alle novità fiscali contenute nella legge 30 dicembre 2021, n. 234, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024» (legge di bilancio 2022)**  
(Circolare 1° aprile 2022, n. 9/E) pag. 505

**IVA – Effettuazione delle operazioni – Prestazioni di servizi – Fatto generatore dell'imposta – È costituito dalla materiale esecuzione della prestazione – Pagamento del corrispettivo – Identifica solo il momento di esigibilità dell'imposta**  
(Corte di Cassazione 22 giugno 2021, n. 17826) pag. 546

dal 1933 al servizio dei contribuenti

7

15 - 4 - 2022

anno ottantanovesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma  
20/b legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

zione del trasferimento alla controparte, ai sensi dell'art. 17, comma 3, D.Lgs. n. 546 del 1992» (11).

Di qui, il recepimento del principio da ultimo esposto in tutte le successive pronunce emesse in *subiecta materia* (12), compresa quella in commento.

### 5. Conclusioni

L'adesione agli illustrati insegnamenti ha determinato, dunque, l'accoglimento del ricorso per cassazione.

L'appello dell'Ufficio finanziario, infatti, risultava notificato – mediante raccomandata con avviso di ricevimento – al vecchio indirizzo del difensore della ricorrente e restituito al notificante con la dicitura «*siamo spiacenti di non aver recapitato questo invio*», nonostante il suddetto difensore, da ben due anni, avesse comunicato «*la variazione e il nuovo recapito*» al proprio Ordine professionale, mediante lettera raccomandata regolarmente pervenuta alla Segreteria dello stesso Ordine.

L'Agenzia delle entrate, sottolinea la Corte di Cassazione, «*appreso dell'esito negativo, per conservare gli effetti collegati alla richiesta originaria, avrebbe dovuto riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento, ossia senza superare il limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'art. 325 c.p.c.*».

L'ennesimo monito agli addetti ai lavori affinché, in caso di notificazione di un atto processuale non andata a buon fine, si rendano diligenti nel verificare se vi sia stata variazione del domicilio del procuratore costituito in giudizio, poiché, ove ciò si sia verificato, ricade sul notificante il rischio dell'eventuale esito negativo della notifica, fatti salvi il caso fortuito o la forza maggiore o, comunque, qualsiasi altra causa allo stesso non imputabile, di cui, tuttavia, occorre fornire rigorosa prova in giudizio, un compito tutt'altro che agevole.

Dott. Domenico Carnimeo

(1) Cfr. Cass., sez. un., 15 luglio 2016, n. 14594, in *Boll. Trib. On-line*.

(2) Tra le più recenti in tal senso, specificamente relativa a un processo tributario, ved. Cass., sez. VI, 3 agosto 2020, n. 16608, in *Boll. Trib. On-line*.

(3) Cfr. Cass., sez. trib., 8 marzo 2017, n. 5974, in *Boll. Trib. On-line*.

(4) Ved. Cass., sez. trib., 16 marzo 2016, n. 5153, in *Boll. Trib. On-line*.

(5) Cfr. Cass., sez. III, 13 novembre 2018, n. 29039, in *Boll. Trib. On-line*.

(6) Così Cass. n. 29039/2018, cit.

(7) Cfr. Cass., sez. VI, 26 ottobre 2021, n. 30119, in *Boll. Trib. On-line*.

(8) Cfr. Cass., sez. trib., 13 maggio 2005, n. 10089, in *Boll. Trib.*, 2006, 1653; e Cass., sez. trib., 30 luglio 2002, n. 11223, *ivi*, 2003, 460, con nota di B. FLESSATI, *Notificazioni nel processo tributario: il trasferimento della sede del professionista domiciliario comporta l'invalidità delle notifiche al vecchio indirizzo*.

(9) Cfr. Cass., sez. trib., 7 giugno 2006, n. 13320, in *Boll. Trib.*, 2006, 1559, con nota di V. AZZONI, *La comunicazione dell'udienza di trattazione al ricorrente che non ha segnalato il cambio di indirizzo*.

(10) Cfr. Cass., sez. trib., 2 dicembre 2005, n. 26313, in *Boll. Trib. On-line*.

(11) Cfr. Cass., sez. VI, 29 ottobre 2012, n. 18614, in *Boll. Trib. On-line*.

(12) Si vedano Cass., sez. VI, 29 maggio 2013, n. 13366; Cass. n. 5153/2016, cit.; Cass., sez. VI, 27 giugno 2016, n. 13238; Cass., sez. VI, 18 luglio 2017, n. 17717; Cass., sez. VI, 25 settembre 2017, n. 22248; e Cass., sez. trib., 23 dicembre 2020, n. 29354; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

**Procedimento – Ricorsi – Sottoscrizione autografa apposta in calce ad un ricorso redatto con modalità cartacea successivamente scansionato e notificato, in vigenza della disciplina sull'obbligatorietà del processo tributario telematico – Equivale ad inesistenza della sottoscrizione – Inammissibilità del ricorso – Conseguenze – Sanabilità del vizio per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c. – Esclusione.**

Per effetto dell'art. 16, quinto comma, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 (convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136), il processo tributario telematico (c.d. PTT) è obbligatorio per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con atto notificato a far tempo dal 1° luglio 2019, fatta salva l'unica ipotesi di esclusione prevista per le controversie che abbiano un valore fino a tremila euro, introdotte dai contribuenti che si difendano senza assistenza tecnica, di talché sulla base di tale normativa gli atti introduttivi devono essere dei «documenti informatici», c.d. «nativi digitali», ovvero redatti digitalmente in formato PDF/A, sottoscritti digitalmente e notificati a mezzo di posta elettronica certificata (c.d. PEC), ed i successivi depositi presso la Commissione tributaria devono essere eseguiti utilizzando il portale del Sistema informativo della Giustizia Tributaria (c.d. SIGIT); la firma digitale, da apporsi necessariamente su documento originariamente informatico, è l'equivalente elettronico della tradizionale firma autografa su carta, in quanto è associata stabilmente al documento elettronico, sul quale è apposta e ne attesta con certezza la integrità e autenticità: essendo la sottoscrizione elemento essenziale del ricorso ex art. 18 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, oltretutto un elemento indispensabile per ricondurre in modo univoco il documento originariamente informatico al contribuente o al suo difensore, la sua omissione, da ricondurre ad inesistenza, determina la inammissibilità del ricorso, e pertanto qualora l'originario ricorso tributario risulta redatto con modalità cartacea e sottoscritto in calce con firma autografa, quindi successivamente scansionato in formato PDF e, siccome scansionato, notificato all'ente impositore tramite posta elettronica certificata, esso deve essere dichiarato inammissibile, a nulla rilevando il richiamo a pronunce di legittimità affermate del principio di sanatoria ex art. 156, terzo comma, c.p.c., della irregolarità o nullità della notifica di un atto eseguita a mezzo di posta elettronica certificata, evidentemente riconducibili a fattispecie diversa da quella della invalidità

o meglio inesistenza ex se dell'atto stesso, e cioè del ricorso introduttivo del processo.

[Commissione trib. regionale della Lombardia, sez. XIII (Pres. Sacchi, rel. Gaudino), 31 gennaio 2022, sent. n. 264, ric. Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Monza e Brianza]

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO** – L'agenzia delle entrate, direzione provinciale di Monza e Brianza, proponeva appello avverso la sentenza n. 3110/13/2020 della CTP di Milano pronunciata il 14/12/2020 depositata il 28/12/2020 e notificata il 04/01/2021 che aveva accolto il ricorso della contribuente con condanna alle spese di lite.

Si costituiva in giudizio la contribuente, concludendo per l'inammissibilità dell'appello o nel merito per il rigetto dello stesso; in via subordinata per l'esclusione della recidiva e l'applicazione della continuazione.

Il 22.12.2021 si teneva udienza a distanza ed all'esito il Collegio riteneva il processo in decisione e pronunciava sentenza.

**MOTIVI DELLA DECISIONE** – L'agenzia delle entrate, direzione provinciale di Monza e Brianza, proponeva appello avverso la sentenza n. 3110/13/2020 della CTP di Milano pronunciata il 14/12/2020 depositata il 28/12/2020 e notificata il 04/01/2021 che aveva accolto il ricorso della contribuente con condanna alle spese di lite.

Con ricorso ai sensi dell'art. 17-bis del 15.04.2020 la contribuente impugnava l'avviso di accertamento n. ... relativo all'anno d'imposta 2014 con il quale l'ufficio accertava in capo alla sig.ra P. un maggior reddito pari ad € 34.678,80.

Conclusasi la fase di mediazione con esito negativo le parti si costituivano in Commissione Tributaria.

In data 04.06.2020 l'ufficio depositava le proprie controdeduzioni seguite da memorie integrative del 16.11.2020.

In data 14.12.2020 la CTP di Milano emetteva la Sentenza n. 3110/13/2020 depositata il 28/12/2020 che accoglieva il ricorso della contribuente con condanna alle spese di lite.

L'agenzia delle Entrate proponeva appello, riproponendo l'eccezione di inammissibilità dell'atto introduttivo viziato dall'assenza di firma.

L'ufficio non contestava, come ritenuto dai Giudici di primo grado, il formato dell'atto P7m o l'utilizzo di altri formati (semplice PDF), bensì l'assenza di valida sottoscrizione dell'atto introduttivo del procedimento, atteso che anche l'utilizzo di formati diversi dal P7M prevederebbe l'obbligo (ex art. 20 CAD) di sottoscrizione digitale.

L'atto notificato dalla parte in primo grado (poi depositato in CTP) era pertanto affetto dal vizio dell'inammissibilità dovuto all'assenza di sottoscrizione digitale, essendo stato inoltrato a mezzo PEC con mera firma autografa e successiva scansione.

Tale vizio, infatti, comporterebbe l'inammissibilità del ricorso ex art. 18 D.lgs 546/92 per assenza

di sottoscrizione digitale del medesimo e di conseguenza assenza di forma scritta dell'atto stesso ex art. 20 CAD (D.LGS 82/2005).

Dal comma 3 del già citato art. 20 scaturiva che le parti notificassero gli atti processuali esclusivamente con modalità telematiche secondo le disposizioni contenute nel Decreto del Ministero Economia e Finanze n. 163/2013 e successivi decreti di attuazione.

Il decreto ministeriale, all'art. 2, affermava "la natura informatica degli atti del processo tributario sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale";

– l'art 20 del CAD (D.LGS 82/2005) prevedeva che il documento informatico soddisfi il requisito della forma scritta e abbia l'efficacia prevista dall'art. 2702 c.c. quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgDI ai sensi dell'art. 71 [... omissis ...].

L'ufficio riteneva, pertanto, che l'assenza di sottoscrizione digitale del ricorso (e/o dell'originale dello stesso notificato in forma cartacea e con sottoscrizione autografa) ne determinasse l'inammissibilità in quanto atto processuale non sottoscritto ex art. 18 d.lgs 546/92 ed, inoltre, che l'assenza di sottoscrizione non consentisse di ritenere l'atto stesso idoneo a soddisfare il requisito della forma scritta ex artt. 20 CAD e art. 2 d.m. 163/2013.

Quanto al merito, deduceva l'appellante che la vicenda nasceva dalla stipula del contratto ... registrato c/o l'Ufficio Territoriale di Cagliari il 28/06/2012 con cui la società Giglio Immobiliare concedeva in comodato alla sig.ra P.E. un immobile sito in Monza in Via ... n. 23 ottenendo "in contropartita" (come precisato nello stesso contratto di comodato) due immobili siti in Sardegna (Muravera).

L'ufficio lamentava la contraddittorietà della sentenza di primo grado, atteso che i giudici affermavano che: "La riqualificazione di contratti di comodato quali contratti di affitto operata dall'Ufficio deve quindi ritenersi legittima", disconoscendo irragionevolmente la quantificazione del "ricavo" ovvero del vantaggio economico (reddito) conseguito dalla signora P.

Nell'impugnata sentenza, difatti, l'adita CTP accoglieva il ricorso ritenendo sussistente un generico errore nella quantificazione del reddito imputabile all'appellata ma omettendo, in concreto, di illustrare i punti controversi della metodologia applicata e quali parametri l'ufficio avrebbe dovuto utilizzare per rendere più congrua la quantificazione del reddito da imputare alla contribuente.

L'ufficio, invece, aveva attribuito alla Giglio Immobiliare ricavi pari al valore degli affitti di Muravera (più una parte calcolata sui valori OMI) mentre nell'altro caso (riguardante la signora P.) aveva attribuito il valore dell'affitto calcolato sul valore OMI degli immobili di Monza avuti in godimento.

La CTP, inoltre, avrebbe errato affermando che la redditività degli immobili di Muravera sarebbe inferiore a quello degli immobili in Monza, atteso che come riscontrabile dagli avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Cagliari i ricavi ricostruiti ed imputati alla Giglio erano pari ad € 45.120,00 quindi con valore superiore rispetto al valore dell'immobile di Monza pari a ad € 36.504,00 (come da accertamento).

Pertanto, l'Ufficio ai fini delle imposte dirette – anno di imposta 2014 – riconsiderata la posizione fiscale della signora P. imputava alla contribuente un maggior reddito scaturente dal valore dell'immobile detenuto in godimento in Monza calcolato sulla base dei valori presenti nella banca dati OMI di € 36.504,00 scomputato della riduzione forfettaria del 5% accertando ai sensi dell'art. 41 *bis* del d.p.r. 600/73 un reddito imponibile di € 58.854,00, da assoggettare a tassazione ordinaria. Il medesimo imponibile veniva assoggettato ai fini dell'addizionale regionale, ai sensi dell'art. 50 del d.lgs. 446/1996, nonché ai fini dell'addizionale comunale, ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. 360/1998.

Inoltre considerato che nel triennio precedente era stata commessa violazione della stessa indole (avviso di accertamento n. ... per l'anno di imposta 2012 e avviso di accertamento n. ... per l'anno di imposta 2013), veniva applicata la recidiva del 20%, come previsto dall'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 472/97.

L'ufficio sottolineava, altresì, che in ordine all'odierna vicenda la palese volontà elusiva della signora P.E. era già stata accertata dalla CTP di Milano con sentenza n. 4802/06/2019, che aveva deciso sulla medesima questione per gli anni 2012 e 2013 accogliendo la tesi dell'ufficio impositore con condanna della parte alla rifusione delle spese di lite liquidate in € 2.600,00.

L'ufficio concludeva, pertanto, per l'accoglimento dell'appello con riforma della sentenza di primo grado, dichiarazione di legittimità dell'atto impugnato e condanna alle spese per entrambi i gradi di giudizio.

Si costituiva in giudizio la signora E.P., affermando di risiedere a Monza, in appartamento di proprietà della Giglio Immobiliare srl con sede in Cagliari, e di essere usufruttuaria di due piccoli appartamenti siti a Muravera (Cagliari).

Sulla base del richiamato contratto, la contribuente non pagava l'affitto dell'appartamento di Monza, avendo lasciato in uso gratuito alla predetta società sarda i due appartamenti di Muravera. L'Agenzia di Monza rilevava l'esistenza di “una permuta di contratti di locazione” (accertam. pag. 3, in alto), accertando in € 36.504 il reddito OMI dell'appartamento di Monza da lei utilizzato, che le attribuiva, aumentando di conseguenza il reddito da lei dichiarato da € 24.175 ad € 58.854.

L'appellante sosteneva di avere accertato un reddito dei fabbricati ai sensi dell'art. 37 *tuir*), determinato (art. 9 *tuir*) «sulla base del valore norma-

le del canone di locazione, quantificato sulla base dei valori presenti nella banca dati OMI», relativo all'appartamento di cui la P. era inquilina. Più precisamente l'Agenzia accertava “i ricavi conseguiti dalla Giglio Immobiliare srl per la locazione dell'immobile di Monza” e li considerava quale reddito imponibile da imputare all'utente signora P.

L'affermazione era in parte ripetuta, in parte variata nell'atto di appello (pag. 5), dove si leggeva: il reddito che l'Agenzia di Monza ha ritenuto “imputabile alla Giglio Immobiliare è pari al valore OMI degli immobili di Monza, posto che alla società è stato imputato il valore degli immobili ricevuto in godimento (ossia gli immobili di Muravera) mentre il valore dell'immobile di Monza (reddito imputato all'appellata) è stato considerato quale costo per la stessa società”.

La contribuente impugnava l'accertamento chiedendo, tra l'altro, nelle conclusioni

– in via principale, l'annullamento dell'accertamento in quanto sarebbe illegittima la determinazione da parte dell'Agenzia di Monza dei redditi di una società fiscalmente domiciliata in altra circoscrizione e la loro attribuzione alla ricorrente;

– in via subordinata, l'infondatezza della determinazione del reddito della ricorrente derivante da immobili siti in Sardegna sulla base del reddito medio calcolato dall'OMI di Monza sul reddito dell'appartamento da lei condotto nel capoluogo brianzolo”.

L'appellata Commissione di prime cure, riconoscendo che era stato convenuto tra l'Immobiliare Giglio srl e la signora P. una permuta di contratti di locazione, annullava l'atto impugnato ed affermava che il reddito dei fabbricati della P. in Sardegna non potesse essere determinato dall'Agenzia in misura pari al mancato pagamento dell'affitto di Monza, anche per la oggettiva diversità dei relativi immobili. La Commissione riteneva di non avere il potere di correggere l'errore dell'Ufficio, accertando in capo alla ricorrente l'affitto presunto degli immobili posseduti in Sardegna e dati in comodato, da sostituire alla quantificazione fatta dall'Ufficio pari all'affitto presunto e non pagato relativo all'appartamento di Monza.

La Commissione non si è però pronunciata sull'incompetenza dell'Agenzia di Monza ad accertare il reddito dei fabbricati di un immobile di proprietà di una società sarda e sulla censurata attribuzione, quale reddito dei fabbricati di cui la P. è usufruttuaria in Sardegna, del canone non pagato a Monza, determinato sulla base dei valori omi.

Proponeva appello incidentale la contribuente deducendo che l'Agenzia di Monza era competente ad accertare la correttezza della dichiarazione dei redditi presentata dalla signora P. (art. 31, co. 2, DPR 600/1973) e ad accertare eventuali redditi da lei omessi (art. 38, co. 1).

Pertanto sarebbe stata competente ad accertare a carico della signora P. eventuali redditi non dichiarati, derivanti dagli immobili di Muravera

di cui era usufruttuaria, “indipendentemente dalla percezione” (art. 26, co. 1).

Per le stesse norme l’Agenzia di Cagliari aveva la competenza ad accertare, per quanto qui interessa, il reddito dei fabbricati di una società avente sede a Cagliari e quindi il reddito dell’immobile di Monza, occupato dalla P., anche qui, come recita l’art. 26, “indipendentemente dalla percezione” del reddito.

La Commissione Provinciale non avrebbe errato nel censurare l’Agenzia di Monza che aveva attribuito alla P. il reddito dell’immobile di Monza, ben diverso per natura, destinazione e ubicazione rispetto a quello degli immobili di Muravera (e quindi con esso non intercambiabile), ma prima del vizio oggettivo doveva essere sanzionato il vizio soggettivo. Titolare del reddito dell’immobile di Monza, infatti, non era la P., ma l’Immobiliare Giglio, l’unica cui poteva essere attribuito quel reddito, che, oltretutto, poteva essere accertato solo dall’Agenzia di Cagliari.

Aver goduto di un immobile senza pagarne il canone non costituiva, inoltre, reddito di fabbricati, il solo che l’Agenzia aveva accertato.

Il reddito di fabbricati, come tutti i redditi fondiari di cui è componente (art. 25 tuir), concorre a formare il reddito complessivo di coloro che possiedono immobili a titolo di proprietà o usufrutto (art. 26, co. 1, tuir). Era quindi il reddito degli immobili di Muravera che poteva concorrere a formare il reddito complessivo della signora P., non quello di Monza, su cui ella non aveva alcun diritto reale.

In ordine alla eccepita inammissibilità del ricorso per mancanza della sottoscrizione, la P. oltre a sostenere a sua volta l’inammissibilità di tale motivo d’appello in quanto generico, limitandosi a riproporre doglianze avanzate in primo grado, senza criticare sul punto le valutazioni dei giudici di primo grado, sosteneva che, – con riferimento sia al fatto che l’atto introduttivo del processo tributario fosse il deposito in Commissione del ricorso notificato, sia alla sentenza della Cassazione, SS.UU., 20 luglio 2016, n. 14917<sup>(1)</sup>, che richiamava l’applicazione al processo tributario dell’art. 156 cod. proc. civ. sulla sanatoria della nullità: “... *se l’atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato*” (terzo comma del cit. art. 156) –, la costituzione in giudizio dell’Ufficio avesse santo eventuali vizi.

La contribuente riproponeva poi le eccezioni ritenute assorbite in primo grado, sostenendo che il valore locativo degli immobili della signora P. in Sardegna non poteva essere determinato dall’Agenzia in misura pari al valore locativo OMI dell’appartamento di Monza.

L’Agenzia poteva accertare, a carico della sig.ra P., il reddito ritratto dagli affitti stagionali degli immobili di Muravera. Tale reddito, percepito dall’Immobiliare Giglio (e prodotto solo nella breve stagione

estiva, come è fatto notorio in Sardegna), era stato determinato in misura pari al reddito spettante alla stessa Immobiliare dall’affitto dell’appartamento posseduto a Monza. Tale reddito era stato accertato assumendo i valori locativi monzesi rilevati dall’OMI, poi attribuiti alla conduttrice sig.ra P.

L’ufficio, pertanto, accertava a carico della P. non i redditi effettivi degli immobili di Muravera, ma i canoni medi di Muravera parificati ai canoni OMI annualmente calcolati sull’appartamento di Monza. I valori OMI, tuttavia, non erano sufficienti, nell’ambito dei processi estimativi, a legittimare le rettifiche di operazioni del mercato immobiliare, occorrendo altri elementi sia pure di natura indiziaria come affermato dalla giurisprudenza di legittimità.

Quanto all’aumento delle sanzioni per la recidiva, osservava la contribuente che la sig.ra P., ove mai avesse violato la norma tributaria nel 2012 e nel 2013, aveva avuto il primo accertamento il 6.12.2018, ben oltre la data di presentazione dell’Unico 2015 per il 2014. Fosse per assurdo giustificato tale accertamento, la sig.ra P. non aveva avuto consapevolezza dell’asserito disvalore tributario della sua dichiarazione, prima di presentarla.

Invocava, invece, l’applicazione della disciplina più mite della continuazione.

*Concludeva, quindi, la contribuente chiedendo in via principale:* la riforma nella motivazione della sentenza di primo grado, in accoglimento dell’appello incidentale, con annullamento dell’accertamento per illegittimità da parte dell’Agenzia di Monza a determinare – quale reddito di fabbricati – il reddito di un immobile di una società domiciliata in altra circoscrizione e la sua attribuzione ad un contribuente che, su di esso, non ha alcun diritto reale.

*in via subordinata:*

la dichiarazione di inammissibilità dell’appello principale con riferimento alla richiesta di inammissibilità del ricorso introduttivo, mancando l’indicazione dei motivi specifici dell’impugnazione (art. 53, co. 1, D.lgs 546/1992);

*in via ulteriormente subordinata:*

il rigetto della richiesta di inammissibilità del ricorso introduttivo per infondatezza, dato che il ricorso notificato all’Ufficio, e non ancora depositato in Commissione, non è atto processuale e comunque per essere intervenuta sanatoria ex art. 156 cod. proc. civ.;

la conferma della sentenza impugnata per l’ampia motivazione che l’assisteva e/o per l’insufficienza dei soli valori OMI a sorreggere la determinazione del valore locativo di un immobile;

*in via di estremo subordinate,* l’inapplicabilità dell’aumento della sanzione per recidiva, illegittimamente applicata in via automatica e in mancanza dello stesso presupposto temporale affermato dall’Agenzia;

*e, in caso di soccombenza dell’Agenzia,* la rifu-  
sione delle spese di questo grado di giudizio da

(1) In Boll. Trib. On-line.

liquidare *ex art. 15 D.lgs 546/1992*, determinate ai sensi degli artt. 2233, co. 2, cod. civ., e 28, co. 2, D.M. 20 luglio 2012, n. 140, riservandosi quindi di presentare tempestivamente la nota delle spese.

Osserva il Collegio che preliminarmente, con riferimento alla eccezione di inammissibilità del ricorso originario sollevata dall'ente impositore già innanzi ai giudici di prime cure (sebbene, in quanto incidente sulla esistenza stessa dell'atto, e quindi sulla regolare introduzione del giudizio, rilevabile, anche di ufficio, in ogni stato e grado del giudizio), il prefato ricorso, presentato in data 14 aprile 2020, risulta redatto con modalità cartacea e sottoscritto in calce con firma autografa, quindi scansionato in Pdf e, siccome scansionato, notificato all'ente impositore tramite pec.

Orbene, per effetto dell'art. 16, comma 5, DL n. 119/2018, il PTT è obbligatorio per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con atto notificato a far tempo dal 01.07.2019 (salva l'unica ipotesi di esclusione prevista per le controversie che abbiano un valore fino a 3.000,00 euro, introdotte dai contribuenti che si difendano senza assistenza tecnica).

Secondo le regole del PTT gli atti introduttivi devono essere dei "documenti informatici", cd. "nativi digitali", ovvero redatti digitalmente in formato PDF/A, sottoscritti digitalmente e notificati a mezzo PEC; i successivi depositi presso la Commissione Tributaria devono essere eseguiti utilizzando il portale del SIGIT.

La firma digitale (da apporsi necessariamente su documento originariamente informatico) è l'equivalente elettronico della tradizionale firma autografa su carta, in quanto è associata stabilmente al documento elettronico, sul quale è apposta e ne attesta con certezza la integrità e la autenticità: essendo la sottoscrizione elemento essenziale del ricorso *ex art. 18 DLgs. n. 546/1992*, oltre che un elemento indispensabile per ricondurre in modo univoco il documento originariamente informatico al contribuente o al suo difensore, la sua omissione, da ricondurre ad inesistenza, determina, pertanto, la inammissibilità del ricorso (cfr. Cass. ord. 08.06.2017 n. 14338<sup>(2)</sup>, intervenuta su analoga fattispecie riguardante giudizio ordinario civile, nel quale il PCT è obbligatorio sin dal giugno 2014).

Nel caso in specie risultano disattese le modalità previste obbligatoriamente a far tempo dal 01.07.2019 per il processo tributario: il ricorso, presentato in data 15.04.2020, è stato redatto con modalità cartacea, sottoscritto con firma autografa e soltanto successivamente scansionato e trasformato in formato Pdf, modalità con la quale è stato poi notificato.

Inconferente rispetto al caso in specie si rivela il richiamo di parte contribuente a pronunce del giudice di legittimità (afferme del principio di sanatoria *ex art. 156, 3 comma, cpc*, della irregola-

rità/nullità della notifica di un atto eseguita a mezzo di posta elettronica certificata) evidentemente riconducibili a diversa fattispecie (irregolarità/nullità della notifica) da quella che qui ci occupa avente ad oggetto, ripetesi, non già la invalidità della notifica, quanto, piuttosto, la invalidità (*rectius*, inesistenza) *ex se* dell'atto stesso (ovvero del ricorso introduttivo del processo).

E sotto tale profilo censurabile (come è stata correttamente censurata) si pone, pertanto, la decisione dei primi giudici, laddove hanno ritenuto superabile la eccezione di che trattasi, impropriamente richiamando inconferenti argomentazioni riguardanti altre problematiche relative alla notifica a mezzo PEC (peraltro afferenti giudizi introdotti ante novella PTT vigente dal 01.07.2019).

Da qui la inammissibilità del ricorso introduttivo del processo, risolutiva ed assorbente di ogni questione prospettata.

Spese del giudizio comunque compensate, attesa la particolarità delle questioni trattate e l'alternativo esito dei giudizi.

Le questioni appena vagliate esauriscono la vicenda sottoposta al Collegio, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti per la definizione del procedimento; gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono stati dalla Commissione ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a condurre a una conclusione di segno diverso.

*P.Q.M.* – In accoglimento dell'appello, dichiara inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio. Spese compensate.

### **Sulla sottoscrizione del ricorso tributario notificato all'Agenzia delle entrate**

#### *1. Il fatto controverso*

Il fatto posto alla base della decisione del giudice è ben rappresentato nella sentenza in commento, ove la Commissione tributaria regionale, pur avendo ritenuto assorbente l'inammissibilità del ricorso del contribuente, indugia sulla descrizione di altri fatti di merito riportandoli minuziosamente.

L'avviso, con cui l'Agenzia delle entrate accertava in capo al contribuente un maggior reddito ai fini IRPEF (inferiore ad euro 50.000), relativo al periodo d'imposta 2014, era impugnato dal contribuente stesso con ricorso-reclamo; detto atto, con firma autografa del contribuente e del suo difensore per autentica, veniva scannerizzato e trasmesso via PEC all'Ufficio accertatore. Il difensore nei successivi 30 giorni trasmetteva telematicamente il ricorso-reclamo alla Commissione tributaria provinciale, firmando digitalmente l'autentica e l'attestazione di conformità, e otteneva poi la sua iscrizione a ruolo.

Si costituiva l'Agenzia delle entrate che – si legge nella sentenza d'appello – pregiudizialmente eccepiva «l'assenza di valida sottoscrizione dell'atto introduttivo del procedimento», stante il mancato assolvimento dell'obbligo di sottoscrizione digitale ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. 3 luglio 2005, n. 82, che al terzo comma

(2) *In Boll. Trib. On-line.*

imporrebbe la notifica degli «atti processuali esclusivamente con modalità telematiche secondo le disposizioni contenute nel Decreto del Ministero Economia e Finanze n. 163/2013 e successivi decreti di attuazione». Ne traeva la conclusione che il vizio comportava l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per assenza della firma digitale e, quindi, per mancanza della forma scritta. Indi l'Agenzia delle entrate controdeduceva ampiamente sulle eccezioni del contribuente in ordine alla determinazione dell'imponibile IRPEF.

Sull'inammissibilità del ricorso il contribuente osservava – sempre secondo quanto riferisce la Commissione tributaria regionale – che l'atto introduttivo del processo tributario non è il ricorso-reclamo notificato all'Ufficio finanziario bensì l'atto depositato telematicamente in Commissione tributaria, firmato digitalmente e iscritto a ruolo. Richiamava comunque la sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte 20 luglio 2016, n. 14917 (1), che applicava al processo tributario l'art. 156 c.p.c. sulla sanatoria del vizio di nullità «se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato», dato che l'Ufficio fiscale si era regolarmente costituito in giudizio e si era difeso nel merito.

La sentenza di appello fa propria la tesi dell'Agenzia delle entrate.

Afferma che «secondo le regole del PTT [processo tributario telematico, n.d.r.] gli atti introduttivi devono essere dei "documenti informatici", cd. "nativi digitali", ovvero redatti digitalmente in formato PDF/A, sottoscritti digitalmente e notificati a mezzo PEC. ... La firma digitale ... attesta con certezza la integrità e la autenticità ... per ricondurre in modo univoco il documento originariamente informatico al contribuente o al suo difensore» (con gli effetti di cui all'art. 2702 c.c., richiamato all'inizio della sentenza): «la sua omissione, da ricondurre ad inesistenza, determina, pertanto, la inammissibilità del ricorso (cfr. Cass. ord. 08.06.2017, n. 14338)». Sarebbe inconferente «il richiamo di parte contribuente a pronunce del giudice di legittimità (affermative del principio di sanatoria ex art. 156, 3 comma, cpc ...) evidentemente riconducibili» alla «invalidità della notifica» e non alla «invalidità (rectius, inesistenza) ex se dell'atto stesso (ovvero del ricorso introduttivo del processo)».

## 2. Sulla nullità o inesistenza dell'atto processuale

Il primo punto su cui si fonda la sentenza in commento è la differenza tra nullità della notifica e inesistenza dell'atto in quanto mancante della firma digitale, sanabile la prima, insanabile la seconda.

Se si ricerca il concetto di inesistenza nel campo del diritto, dobbiamo convenire con la Suprema Corte che, a Sezioni Unite, con la citata sentenza n. 14917 del 2016, ha affermato: «in tema di notificazione, come in genere di atti processuali, il codice non contempla la categoria della inesistenza, nemmeno con riguardo alla sentenza priva della sottoscrizione del giudice, qualificata come affetta da nullità» (punto 2.2 della sentenza). Non offrendoci l'ordinamento giuridico, ma per quel che qui ci interessa il codice di procedura civile, la nozione di *inesistenza* degli atti, essa deve essere ricavata dal lessico comune (2).

Va così premesso che una qualsiasi cosa e in particolare un atto è affetto da *inesistenza* quando esso

non trova riscontro nella realtà, materiale o spirituale; pertanto è inesistente ciò che non può rilevarsi materialmente o astrattamente: è certamente configurabile l'inesistenza, per esempio, di una cosa o di un concetto quando l'una non esiste nella realtà e l'altro non ha un contenuto determinabile nell'immaginazione.

Nel caso di specie è presente nella sua materialità uno scritto – denominato ricorso-reclamo – firmato dal procuratore *ad litem* del contribuente, portato a conoscenza dell'Agenzia delle entrate con modalità telematiche. Non si può allora parlare di inesistenza del ricorso, ma solo di una firma ritenuta apposta e trasmessa irregolarmente. L'atto, quindi, esiste; il vizio, se esistente, assoggetta l'atto a declaratoria di nullità.

La nullità degli atti trova nel codice di rito una disciplina esaustiva nell'apposito Capo III, denominato «Della nullità degli atti» (3). Nel caso di specie rilevano gli artt. 156-158 c.p.c.

La nullità è pronunciata d'ufficio (*nullità assoluta* e quindi *insanabile*) solo nei casi previsti dalla legge (art. 156, primo comma) e quindi nei casi di cui all'art. 158 (per vizi relativi alla costituzione del giudice o all'intervento del pubblico ministero) nonché quando mancano i requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è diretto (art. 156, secondo comma). La dottrina non ha mancato di rilevare che la nullità può essere pronunciata d'ufficio in conseguenza della gravità del pregiudizio che investe non solo interessi di parte ma anche l'obiettività regolarità del processo (4). Il ricorso con firma scansionata, inviato a mezzo PEC, non manca dei requisiti essenziali tant'è che, nel caso *de quo agitur*, ha raggiunto lo scopo: quello di portare a conoscenza dell'ente impositore le eccezioni all'atto di accertamento.

Esso è stato quindi produttivo di effetti. L'Agenzia delle entrate, che lo ha ricevuto, ha aperto il procedimento di mediazione della durata editale di novanta giorni e lo ha chiuso; indi, sulla base di quell'atto, trasmesso alla Commissione tributaria provinciale e iscritto a ruolo, si è costituita in giudizio e ha contestato gli argomenti di merito contenuti nell'atto medesimo, realizzando con la propria condotta quei presupposti stabiliti dal legislatore che impediscono la declaratoria di nullità (art. 156, terzo comma). La realizzazione di tali presupposti (instaurazione del contraddittorio di merito avanti al giudice) costituisce la *prova lampante dell'esistenza dell'atto*, viziato o meno che sia.

Il principio della *strumentalità dell'atto*, ovvero della sua idoneità, così come esso è stato creato e trasmesso, a produrre effetti giuridici, e quello della *tutela del soggetto cui esso è diretto*, allorché essa non viene violata, impediscono di ritenere il vizio dell'omessa firma digitale così grave da precludere la conservazione dell'atto.

La firma digitale, infatti, è prevista a tutela di colui che riceve l'atto, garantendogli che esso proviene da chi lo ha sottoscritto (è stato in proposito richiamato l'art. 2702 c.c.), ma, una volta che il destinatario ha riconosciuto, per *facta concludentia*, l'efficacia dell'atto e, in conseguenza del medesimo, ha dato inizio alla difesa nel merito avanti al giudice tributario, la sua irregolarità, fosse financo qualificata nullità, è stata sanata ai sensi dell'art. 156, terzo comma, c.p.c. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno infatti afferma-

to l'applicazione della norma non solo, in particolare, in tema di notificazione, ma «*in generale di atti processuali*» (punto 2.2); la sentenza della Commissione tributaria regionale, nel limitare gli effetti sananti agli atti di notifica, si è posta quindi in contrasto con il citato arresto delle Sezioni Unite. Si è posta inoltre in contrasto con la realtà in quanto, mentre un atto è inesistente e comunque improduttivo di effetti se non firmato, non conoscendosene l'autore, il medesimo atto, firmato dal soggetto legittimato con modalità che si sostiene non essere previste dalla legge, è irregolare e quindi viziato, ma esiste ed è valido se il suo autore non è disconosciuto da colui che lo riceve (5).

Né vale, a giudizio di chi scrive, invocare quella congerie di norme e regolamenti (6) costituiti dal Codice Amministrazione Digitale (D.Lgs. 3 luglio 2005, n. 82, integrato con il D.Lgs. 13 dicembre 2017, n. 217) e dal Processo Tributario Telematico (art. 16 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136) e successive modifiche e integrazioni. Infatti l'art. 20, terzo comma, del D.Lgs. n. 82/2005, si limita a stabilire che le regole tecniche per «*la formazione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione e la validazione dei documenti informatici con qualsiasi firma elettronica sono indicate nelle Linee Guida*» (successivo art. 71 del medesimo decreto). Il citato D.L. n. 119/2018 all'art. 16, primo comma, lett. a), n. 4), modifica l'art. 16-bis, terzo comma, del D.Lgs. n. 456/1992, sul contenzioso tributario, a decorrere dal 1° luglio 2019; a sua volta il predetto art. 16-bis, terzo comma, non disciplina la firma degli atti, ma la loro notifica e deposito «*esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione*»; la violazione di tale disciplina non è accompagnata dalla sanzione di nullità (e tanto meno dalla qualifica di inesistenza). Il regime di obbligatorietà è illustrato con la circolare 4 luglio 2019, n. 1/DF (7), par. 2, sempre e solo con riferimento alla notifica e deposito degli atti, non alla loro sottoscrizione.

La disciplina della sottoscrizione degli atti del contenzioso tributario è invece contenuta nell'art. 4 del D.M. 23 dicembre 2013, n. 163, a termini del quale la procura alle liti o l'incarico di assistenza e difesa, su supporto tanto cartaceo quanto informatico, deve essere autenticata dal difensore mediante apposizione della firma elettronica qualificata o firma digitale.

Può pertanto affermarsi che la firma digitale, in taluni atti, ha preso il posto della firma autografa, assumendone la validità ed efficacia; la sua omissione non è però sanzionata da una dichiarazione di nullità e tanto meno di inesistenza. Pare quindi caduta in errore la sentenza là dove afferma, in chiusura e con un contrasto letterale, che i fenomeni di nullità fissati dalla legge e dalla Suprema Corte concernono la notifica dell'atto e non «*ex se*» l'atto stesso. Né può essere diversamente giacché è proprio la legge che agli artt. 156 e 157 c.p.c. disciplina la nullità di tutti gli atti del processo nel loro *genus* e non solo degli atti di notificazione.

### 3. Gli interventi della Suprema Corte

Si è già richiamata al paragrafo precedente la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

n. 14917 del 2016, presso la quale era stato sollevato, come rilevato nella pronuncia della Commissione lombarda qui annotata, il vizio di nullità della notificazione. Tuttavia le Sezioni Unite hanno voluto raggiungere un esame e una soluzione più generale, consistente «*nell'individuare un criterio distintivo il più possibile chiaro, univoco e sicuro tra le tradizionali nozioni di inesistenza e di nullità della notificazione*» (punto 2.1), estesa agli altri atti del processo.

La prima osservazione della Suprema Corte è stata così formulata: «*in tema di notificazione, come in generale di atti processuali, il codice non contempla la categoria della inesistenza*». Ha proseguito quindi affermando che «*le forme degli atti sono prescritte al fine esclusivo di conseguire un determinato scopo, coincidente con la funzione che il singolo atto è destinato ad assolvere nell'ambito del processo, e così, in definitiva, con lo scopo ultimo del processo, consistente nella pronuncia sul merito della situazione giuridica controversa: che il principio del giusto processo, di cui all'art. 111 Cost. e all'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, comprenda tra i valori che intende tutelare ... il diritto di ogni persona ad un giudice che emetta una decisione sul merito della domanda ed imponga pertanto all'interprete di preferire scelte ermeneutiche tendenti a garantire tale finalità, costituisce affermazione acquisita nella giurisprudenza di questa Corte*» (punto 2.3) (8).

Il giudice, in sostanza, non può scorgere l'inesistenza di un atto del processo per accedere, nel merito, a un *non liquet*, in quanto così facendo verrebbe meno alla funzione assegnatagli dall'ordinamento.

Dopo avere richiamato l'art. 156 c.p.c. le Sezioni Unite avvertono che «*l'effetto sanante ex tunc prodotto dalla costituzione del convenuto ... opera anche nel caso in cui la costituzione sia effettuata al solo fine di eccepire la nullità*» (9).

La sentenza in commento fa leva sull'ordinanza della Suprema Corte 8 giugno 2017, n. 14338 (10), la quale si è pronunciata in materia di controversia civile su un caso che può così rappresentarsi: contro un'ordinanza del Giudice di pace è stato proposto appello al Tribunale e la firma digitale del difensore mancava sia sull'atto di citazione, notificato alla controparte, sia sull'atto che entro il termine editale di dieci giorni era stato depositato in Tribunale; soprattutto l'omissione della firma digitale nell'atto di citazione è stata ritenuta dalla Corte di Cassazione motivo di nullità dell'appello, nonostante la costituzione del convenuto che non avesse, sul punto, mosso contestazioni. La Suprema Corte, «*essendo la firma digitale ... requisito di validità dell'atto introduttivo del giudizio (anche di impugnazione) in quanto essa attiene alla formazione dell'atto stesso e alla sua riconducibilità a chi lo ha firmato (nella specie, necessariamente al difensore munito di procura)*», ha dichiarato inammissibile l'appello.

Il processo civile telematico è entrato in vigore il 30 giugno 2014, quello tributario il 1° luglio 2019 e sono disciplinati con modalità in parte diverse. Sarebbe stato utile conoscere la modalità utilizzata per il ricorso al Giudice di pace.

La citata ordinanza n. 14338 del 2017, in tema di effetto sanante riferito a tutti gli atti processuali, pare in contrasto con la riportata sentenza delle Sezioni Unite.

#### 4. Se il ricorso meramente notificato all'Agenzia delle entrate è già un atto processuale

La sentenza contesta l'argomento difensivo basato sulla negazione che il ricorso, quale atto notificato all'Agenzia delle entrate e non ancora iscritto a ruolo, sia un atto del processo. Questo inizierebbe – secondo la difesa del contribuente – allorché il giudice è investito della controversia e quindi sorge in lui il potere-dovere di pronunciarsi sulla domanda (e sulle eventuali successive eccezioni rimesse dalle parti). Pertanto la firma digitale dovrebbe riscontrarsi a pena di nullità solo sul ricorso iscritto a ruolo, che dà inizio a una lite giurisdizionale, e non su quello meramente notificato all'Agenzia delle entrate, che investe solo le parti in disaccordo.

La tesi è opinabile, ma non è priva di stimolanti sostegni.

L'interpretazione teleologica consente di affermare che la notificazione del ricorso all'Agenzia fiscale ha per scopo il portare a conoscenza dell'ente impositore i motivi di dissenso e impugnazione nei confronti dell'accertamento. La norma sulla regolarità della firma si presenta quindi come strumento posto a tutela della parte che riceve il ricorso; dunque, se si sostenesse che l'atto con firma scansionata, notificato via PEC, è idoneo al raggiungimento di una legale conoscenza anche quando il destinatario della notifica ne ha appreso il contenuto ed è stato in grado di contestarlo, la disposizione apparirebbe in contrasto con la necessità, fortemente avvertita, di semplificare il processo e di agevolare il diritto di difesa e quindi il contraddittorio. Al contrario l'obbligo della firma digitale, richiesto sul ricorso sottoposto al giudice, trova giustificazione nella necessità di garantire l'assoluta regolarità del processo, e quindi di una funzione pubblica, e non di tutelare un interesse di parte.

Secondo tale interpretazione, quindi, la firma digitale costituirebbe requisito essenziale degli atti processuali, quelli cioè che danno origine al processo, non di quelli che si presentano meramente prodromici al processo stesso.

Un esempio, particolarmente calzante nel procedimento di accertamento delle imposte, può essere portato a sostegno del fatto che gli atti processuali, quelli che danno origine alle attività giurisdizionali, iniziano solo con l'iscrizione della causa a ruolo. Come è noto, tra la notifica via PEC del ricorso all'Agenzia delle entrate e il suo deposito telematico alla Segreteria della Commissione tributaria adita possono trascorrere trenta giorni (art. 22, primo comma, del D.Lgs. n. 546/1992), che diventano centoventi se si attiva il procedimento di mediazione, obbligatorio allorché il valore della causa per sorte capitale non è superiore a cinquantamila euro (art. 17-bis, secondo e terzo comma, dello stesso decreto). Può quindi accadere e spesso accade che tra la notifica del ricorso o del ricorso-reclamo (quest'ultimo con la finalità di mediazione) la controversia si componga e non si dia inizio alla lite giudiziaria. Si può allora affermare che si è svolto uno spezzone di processo o che il processo non sia iniziato? Nel caso esaminato nella sentenza in commento il procedimento di mediazione si è svolto senza eccezioni, sollevate poi solo con la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate; la

notifica del ricorso all'Agenzia fiscale ha dato inizio, quindi, a un procedimento amministrativo, mentre il processo è sorto solo quando quello è cessato.

#### 5. Considerazioni conclusive

Quanto sopra esposto autorizza, con i dubbi e le riserve che spesso albergano in qualsiasi studioso, a rassegnare le conclusioni che seguono.

Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore (art. 18, terzo comma, del D.Lgs. n. 546/1992, salvo il caso di controversie di valore fino a tremila euro, ai sensi del precedente art. 12, secondo comma), munito della prevista procura (art. 12, settimo comma).

La mancanza di firma comporta l'inesistenza dell'atto rilevabile d'ufficio, e quindi anche senza istanza di parte, in ogni stato o grado di giudizio. Non può parlarsi di *inesistenza materiale* del ricorso allorché questo sia firmato, ancorché non digitalmente.

L'inesistenza giuridica di un atto è stata identificata in dottrina e quindi in giurisprudenza come sussistente in quei casi in cui la nullità dell'atto sia talmente grave da non poter in alcun modo essere superata e sanata (ad esempio, la mancata sottoscrizione della sentenza da parte del giudice ex art. 161 c.p.c.). L'inesistenza è quindi un aspetto più intenso della nullità o, *rectius*, che sta oltre la nullità, in quanto è talmente grave da non poter essere superata applicando i principi che regolano il processo, fra cui quello della conservazione degli atti e dell'economia processuale. Si richiama sul punto l'art. 162 c.p.c. secondo cui il giudice, che pronuncia la nullità di un atto, deve disporre ove possibile la sua rinnovazione.

Se il ricorso è stato portato a conoscenza dell'Agenzia delle entrate, la quale, pur eccedendo la nullità dell'atto, della firma o della notifica, si è costituita in giudizio ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, depositando quindi le proprie controdeduzioni (previo esperimento del processo amministrativo di mediazione là dove previsto dalla legge), l'atto nullo ha raggiunto lo scopo cui è destinato, la nullità e tanto meno la sua inesistenza non possono essere pronunciate e il giudice è validamente investito della controversia.

Dott. Giuseppe Verna

(1) In *Boll. Trib. On-line*.

(2) Accreditata dottrina ha affermato che «il linguaggio legislativo deve essere ricondotto ai significati propri del vocabolario comune in cui si rispecchia la lingua popolare», soprattutto là dove è carente una definizione da parte del legislatore (cfr. P. RESCIGNO, *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1980, 97).

(3) Cfr. C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, Torino, 2004, I, 447.

(4) Ved. C. MANDRIOLI, *op. cit.*, 454. Si distinguono quindi le nullità soggettivamente rilevanti da quelle «che debbono considerarsi obiettivamente rilevanti, perché determinate dalla mancanza di un requisito che la legge considera indispensabile al buon andamento della funzione giurisdizionale». Cfr. anche E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, Milano, 2002, 234; è evidente che solo le seconde possono essere rilevate *ex officio*.

(5) Merita appena accennare al fatto che uno scritto non firmato esiste come scritto, ma è inesistente come atto, mancando l'indicazione della persona che lo ha redatto.

(6) Il richiamo alle norme che seguono è contenuto nella sentenza che si annota sia riportando le controde-

duzioni dell'Agenzia delle entrate, sia nella parte finale a sostegno della decisione.

(7) In *Boll. Trib. On-line*.

(8) Segue l'indicazione delle pronunce rese da Cass., sez. un., 11 luglio 2011, n. 15144; Cass., sez. un., 24 luglio 2013, n. 17931; Cass., sez. un., 12 marzo 2014, n. 5700; nonché Cass., sez. III, 11 febbraio 2009, n. 3362; Cass., sez. II, 17 giugno 2010, n. 14627; Cass., sez. lav., 6 agosto 2014, n. 17698; Cass., sez. lav., 27 gennaio 2015, n. 1483; e Cass., sez. III, 30 marzo 2015, n. 6427; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(9) Cfr. Cass., sez. un., 14 giugno 1994, n. 5785; Cass., sez. I, 2 maggio 2006, n. 10119; Cass., sez. I, 11 giugno 2007, n. 13667; e Cass., sez. II, 21 marzo 2011, n. 6470; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(10) In *Boll. Trib. On-line*.

**Imposte e tasse – Autotutela – Potere d'ufficio di annullamento di atti impositivi da parte dell'Amministrazione finanziaria – Annullamento d'ufficio di un precedente atto di annullamento di un atto impositivo, adottato sempre in via di autotutela – Legittimità.**

**Imposte e tasse – Autotutela – Annullamento d'ufficio di un precedente atto di annullamento di un atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria – Legittimità.**

**Imposte e tasse – Autotutela – Esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria – Ritiro del primo atto mediante controatto o mediante atto di riforma – Differenze.**

**Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Accertamento integrativo – Presupposti – Sussistenza di nuovi elementi non conosciuti e non conoscibili al momento del precedente accertamento da indicare, a pena di nullità, unitamente agli atti o fatti attraverso i quali i nuovi elementi sono venuti a conoscenza dell'Ufficio finanziario – Necessità – Integrazione solo documentale o modificazione in diminuzione dell'originario atto accertativo – Non comporta una pretesa tributaria nuova ma solo uguale o minore – Adozione di una forma specifica o di motivazione particolari – Non necessitano – Obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attendere il giudizio di opposizione all'iniziale atto impositivo emesso – Non sussiste.**

**Imposte e tasse – Autotutela – Esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria – È funzionale al soddisfacimento dell'interesse pubblico a reperire entrate fiscali legalmente accertate – Limiti e condizioni – Oggetto del potere di annullamento in via di autotutela di un atto impositivo illegittimo – Può investirne tutti gli elementi strutturali – Individuazione.**

*In materia tributaria, il potere della pubblica Amministrazione di provvedere in via di autotutela all'annullamento di ufficio o alla revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabili-*

*tà, degli atti illegittimi od infondati è espressamente riconosciuto dall'art. 2-quater, primo comma, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656), e né tale la norma speciale, né il correlato D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, nel sancire e disciplinare il potere d'ufficio di annullamento da parte dell'Amministrazione finanziaria di atti impositivi, prevedono la particolare ipotesi dell'annullamento d'ufficio di un precedente atto di annullamento di un atto impositivo, adottato sempre in autotutela, ma alla luce dei principi generali in materia non sussistono ragioni ostative per non ritenere che anche l'atto di annullamento in autotutela, alla pari di ogni altro atto amministrativo, possa, nella sussistenza delle condizioni di legge, essere posto nel nulla dalla stessa pubblica Amministrazione nell'esercizio del potere, riconosciute dall'ordinamento, di ripristino dell'assetto provvedimentale violato dall'atto illegittimo.*

*Nell'ambito del potere di autotutela amministrativa tributaria, il ritiro di un precedente atto può avvenire in due diverse forme, quella del "controatto", dove l'atto di secondo grado assume l'identica struttura di quello precedente, salvo che per il suo dispositivo di segno contrario con cui si dispone l'annullamento, la revoca o l'abrogazione del primo, oppure quella della "riforma", dove l'atto di secondo grado non nega il contenuto di quello precedente, ma lo sostituisce con un contenuto diverso, ed entrambi sono caratterizzati dal fatto che l'oggetto del rapporto giuridico controverso resta identico.*

*I principi secondo cui, fino alla scadenza del termine per l'accertamento, questo può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che nel relativo avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, unitamente agli atti o fatti attraverso i quali i nuovi elementi sono venuti a conoscenza dell'Ufficio finanziario, disciplinano soltanto l'integrazione o la modificazione in aumento, rispetto all'accertamento originario, e non anche quelle le fattispecie in cui la pretesa resti identica o venga diminuita, ed unicamente le prime costituiscono una pretesa tributaria "nuova" rispetto a quella originaria, mentre le seconde si risolvono in una mera conferma o riduzione della pretesa originaria e, quindi, in una revoca contenutistica o parziale del relativo avviso di accertamento, con la conseguenza che mentre l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento, specificamente motivato a garanzia del contribuente che ne è destinatario, il quale si aggiunge ovvero si sostituisce a quello originario, l'integrazione solo documentale o la modificazione in diminuzione, non integrando una pretesa tributaria "nuova", ma solo una pretesa uguale o minore, non necessita neppure di una forma o di una motivazione particolari, di talché l'Amministrazione finanziaria non è di certo vincolata a dover attendere il giudizio di opposizione all'iniziale atto impositivo emesso.*