



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

LUCIO NAPOLITANO	Presidente
ANDREINA GIUDICEPIETRO	Consigliere
MAURA NARDIN	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
GIAN PAOLO MACAGNO	Relatore

Oggetto:

*IRPEF	ILOR
RISCOSSIONE	
Ud.22/01/2025 CC	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18250/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

S.N.C.,

con gli avvocati

-controricorrenti-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna n. 684/2021 depositata il 14/05/2021, notificata il 20/05/2021

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22/01/2025 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Provinciale di Ravenna emetteva nei confronti della società [redacted] S.n.c. e dei soci, [redacted] rispettivamente gli avvisi di accertamento n. [redacted] e n. [redacted] riferiti all'anno d'imposta 2011.

1.1. Con tali atti l'Ufficio recuperava in capo alla società parte dell'investimento ambientale per la "non corretta determinazione



- del sovraccosto da investimento ambientale” e rettificava ai fini IRPEF un maggior reddito di € 44.130,53, recuperato in capo ai soci, ex art. 5 del T.U.I.R., in relazione alla quota di partecipazione.
2. Con ricorsi distinti, la società ed i soci impugnavano gli avvisi di accertamento avanti alla CTP di Ravenna che, riuniti i ricorsi, li accoglieva, annullando gli atti impositivi.
3. Quindi, con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR dell’Emilia-Romagna dichiarava l’appello proposto dall’Amministrazione finanziaria inammissibile per violazione delle disposizioni che regolano il processo tributario telematico, ed in particolare dell’articolo 2, comma 3 D.M. n. 163/2013, atteso che l’Ufficio si era costituito in primo grado con modalità telematiche, mentre aveva notificato l’atto di appello e si era costituito in secondo grado con modalità cartacee.
4. Avverso la predetta sentenza ricorre l’Agenzia delle entrate con unico motivo. Resistono i contribuenti con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l’unico motivo di ricorso l’Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la «Violazione e falsa applicazione dell’art. 2, comma 3, D.M. n. 163/2013, dell’art. 16 bis d. lgs. n. 546/1992 vigente *ratione temporis*, dell’art. 156 c.p.c.»
2. Preliminarmente, si rileva l’infondatezza dell’eccezione dei controricorrenti di inammissibilità del motivo per novità della censura, in quanto proposta per la prima volta in questa sede di legittimità.
- La statuizione di inammissibilità dell’appello, affermata dalla CTR nella sentenza impugnata, è stata puntualmente contestata nel ricorso per cassazione, né era onere della parte, nel giudizio di merito, prendere posizione a tale riguardo.



Va osservato, in particolare, che alla fattispecie in esame, che attiene alla interpretazione della disciplina processuale, non si applica il principio di non contestazione previsto dall'art. 115, primo comma, c.p.c., né tanto il mancato deposito di memoria difensiva ex art. 32 D.Lgs. 546/1992, con contestazione dell'eccezione, ha comportato la consumazione della facoltà di impugnare la statuizione a tale riguardo espressa dalla CTR.

2.1. Ancora, è infondata l'eccezione di inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza, e segnatamente per mancata indicazione degli atti sui quali si fonda la prospettazione della ricorrente.

2.2. Per quanto attiene alle modalità della proposizione dell'appello, si rileva che nella sentenza impugnata si è dato atto, espressamente, che «risulta *per tabulas* come nel giudizio di primo grado, introdotto dai contribuenti telematicamente, l'Ufficio si è a sua volta costituito con modalità telematiche; mentre l'Ufficio stesso ha proposto appello (nel 2018 e prima quindi dell'introduzione dell'obbligatorietà del rito telematico a decorrere dal 1/7/2019 in forza del D.L. n. 119/2018) con modalità cartacee, notificando il gravame con raccomandata ed iscrivendo la causa a ruolo con deposito cartolare in segreteria», così dando la CTR atto del perfezionamento, seppure in forma cartacea, della notificazione e del deposito del ricorso di appello. Né, in relazione ad altro profilo valorizzato dai controricorrenti, l'Agenzia ricorrente poteva o tantomeno doveva riproporre le questioni di merito non esaminate dai giudici di appello, che hanno fondato la decisione di rigetto sulla questione processuale.

2.3. Non può, da ultimo, condividersi la tesi dei contribuenti, laddove deducono che la sentenza impugnata sarebbe fondata su due autonome *rationes decidendi*, e che oggetto di critica da parte dell'Agenzia sarebbe solo quella attinente alla violazione delle



modalità della proposizione dell'appello e non quella relativa alla violazione delle disposizioni in tema di deposito del ricorso, con passaggio in giudicato di tale capo autonomo della decisione, essendo evidente che l'Amministrazione afferma, *in toto*, censurando il diverso avviso dei giudici territoriali, la correttezza delle formalità in quanto eseguite, come pure accertato dalla CTR, nel rispetto delle regole "tradizionali" del processo analogico.

3. Tanto rilevato, il motivo di ricorso è fondato, nei termini che seguono.

3.1. Va premesso che l'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha introdotto specifiche disposizioni per una completa informatizzazione del processo tributario telematico (PTT), anche in attuazione dei principi previsti dal codice dell'amministrazione digitale, con l'obiettivo di conseguire maggiore efficienza, celerità nella definizione dei giudizi e risparmi gestionali per gli operatori del settore.

3.2. L'attuazione di tale obiettivo è stata affidata all'adozione di un Regolamento ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, che è stato poi emanato nel 2013 con il D.M. 23 dicembre 2013, n. 163.

3.3. Il predetto Regolamento rinviava la concreta attuazione della digitalizzazione delle varie fasi del processo ai decreti attuativi di adozione delle regole tecniche. Quest'ultime sono state definite con il decreto del Direttore Generale delle finanze del 4 agosto 2015, con la specifica dei formati gestiti, della tipologia di firma digitale ammessa e della procedura da seguire per la registrazione al PTT e per il deposito degli atti e documenti.

3.4. In seguito, il processo telematico è stato gradualmente esteso sul territorio nazionale, in base all'adozione di appositi decreti



direttoriali e, dal 15 luglio 2017, è divenuto operativo in tutte le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

3.5. Va parimenti osservato che l'art. 9, comma 1, lett. h) del d. lgs. n. 156/2015 ha introdotto l'art. 16 bis del decreto legislativo n. 546/1992. Il comma 3 del suddetto articolo, nel testo applicabile fino al 30 giugno 2019 (giorno antecedente l'obbligatorietà del PTT) stabiliva 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, e dei successivi decreti di attuazione».

3.6. Nel periodo in considerazione vigeva, pertanto, un regime di facoltatività, che consentiva alle parti del processo tributario di scegliere se notificare e depositare gli atti, i documenti e i provvedimenti del giudizio tributario avvalendosi delle modalità telematiche, ovvero di utilizzare il supporto cartaceo per la redazione degli atti e le modalità tradizionali per la loro trasmissione alla controparte e al giudice.

3.7. In particolare, il D.M. n. 163/2013 prevedeva, tra l'altro, all'art. 2, comma 2, che la parte che avesse utilizzato in primo grado le modalità telematiche fosse tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio, nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore.

3.8. Ancora, con norma di interpretazione autentica, l'art. 16 del D.L. 119/218, dispose che «L'articolo 16-bis, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo vigente antecedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto, si interpreta nel senso che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità prevista dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai relativi decreti attuativi, indipendentemente dalla modalità



prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche.

3.9. A tale riguardo, la relazione illustrativa al D.L. 119/2018 aveva chiarito che «Il comma 2 dell'articolo 16 in esame interviene per fornire una corretta interpretazione delle disposizioni attualmente vigenti contenute nell'articolo 16-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992, in relazione al regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 163 del 2013 in materia di processo tributario telematico. Ciò al fine di garantire il corretto svolgimento del processo e quindi la tutela del diritto alla difesa, nel rispetto del principio del giusto processo di cui all'articolo 111 della Costituzione. Con la disposizione ivi contenuta, viene, infatti, stabilito che le parti, nei due gradi di giudizio di merito e nelle more dell'introduzione dell'obbligatorietà del processo tributario telematico, possono liberamente utilizzare le procedure informatiche per le notifiche e i depositi degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti indipendentemente dalla modalità prescelta dalla controparte (carta o telematico). Tale facoltà è prevista, pertanto, in ogni grado di giudizio e anche se il giudizio di primo grado si è svolto interamente con modalità cartacea in quanto il telematico non era attivo nella regione, ovvero nessuna delle parti, nonostante l'attivazione del processo tributario telematico, abbia esercitato detta facoltà. Restano ferme le disposizioni contenute nell'articolo 2, comma 3, del regolamento di cui al citato decreto n. 163 del 2013, laddove viene stabilita l'obbligatorietà per la parte di utilizzare le modalità telematiche in secondo grado laddove la stessa modalità sia stata utilizzata in primo grado».

4. In sintesi, l'obbligo di seguire una determinata modalità nello svolgimento del giudizio, nel periodo in cui vigeva la facoltatività del processo telematico, non riguardava l'ipotesi dell'utilizzo iniziale



della modalità cartacea, che ben poteva essere limitata al primo grado di giudizio, ma era espressamente previsto nel caso di giudizio telematico *ab initio* (sul punto v. Cass. 21/11/2022, n. 34224).

4.1. Va tuttavia rilevato che, anche in questa ipotesi, l'utilizzo della modalità telematica è previsto in via di facoltà dalla lettera della legge (art. 16-bis D.Lgs. n. 546/1992: «i depositi...possono avvenire»), ed è quindi prescritto in secondo grado, laddove la stessa modalità sia stata utilizzata in primo grado, solamente dal regolamento attuativo (art. 2, comma 3 del D.M. 163/2013: «la parte...è tenuta»), ma nessuna norma prevede espressamente che l'utilizzo della modalità cartacea sia sanzionato a pena di nullità.

Ciò in coerenza con la sottesa *ratio legis* che, pur espressa in relazione alla inversa ipotesi del passaggio da cartaceo a telematico, traspare sia dalla disposizione di interpretazione autentica, sia dalla relazione illustrativa, sì che, pur in un'ottica di *favor* per il transito verso l'obbligatorietà del PTT, non si può prescindere dal dichiarato «fine di garantire il corretto svolgimento del processo e quindi la tutela del diritto alla difesa, nel rispetto del principio del giusto processo di cui all'articolo 111 della Costituzione» (Relazione, cit.).

4.2. Peraltro, con accertamento in fatto non sindacabile, la CTR ha osservato che «risulta *per tabulas* come nel giudizio di primo grado, introdotto dai contribuenti telematicamente, l'Ufficio si è a sua volta costituito con modalità telematiche; mentre l'Ufficio stesso ha proposto appello (nel 2018 e prima quindi dell'introduzione dell'obbligatorietà del rito telematico a decorrere dal 1/7/2019 in forza del D.L. n. 119/2018) con modalità cartacee, notificando il gravame con raccomandata ed iscrivendo la causa a ruolo con deposito cartolare in segreteria».



Parte appellata ha ricevuto l'atto (come dimostra la sottoscrizione della "cartolina" della raccomandata) e si è regolarmente costituita nei termini nel giudizio di appello; quindi, nessuna violazione del diritto di difesa è ascrivibile all'Amministrazione.

4.3. Opera, pertanto, nella fattispecie l'insegnamento, condiviso e consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, secondo cui «il principio, sancito in via generale dall'articolo 156 del codice di rito, secondo cui la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato, vale anche per le notificazioni, anche in relazione alle quali - pertanto - la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario» (Cass. Sez. U., n. 7665/2016). Ed ancora va ricordato che «La denuncia di vizi fondati sulla pretesa violazione di norme di rito non tutela l'interesse all'astratta regolarità del processo, ma garantisce solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa della parte in conseguenza della denunciata violazione» (Cass. Sez. U. n. 7665/2016; Cass., Sez. V., n. 26831/2014; Cass. Sez. 3 n. 26419/2020). Ne consegue che è inammissibile l'eccezione con la quale si lamenti un mero vizio procedimentale, senza prospettare anche le ragioni per le quali l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio per la decisione finale della Corte.

4.4. Come tale, la notificazione ha pacificamente raggiunto il suo scopo ex art. 156 cod. proc. civ., trattandosi di modalità comunque idonea a far entrare l'atto di appello nella sfera di conoscenza della parte suddetta, e parimenti deve ritenersi per il deposito del ricorso presso la Commissione nella forma cartacea, che al tempo non era precluso, come è poi invece stato disposto, salvo casi eccezionali, dalla normativa sopravvenuta e vigente a far data dal 1/07/2019.



5. Può pertanto affermarsi il seguente principio di diritto: «Nella vigenza del regime di facoltatività del processo telematico tributario, dalla sua graduale introduzione sino al 30 giugno 2019, e con riguardo alla prescrizione contenuta nell'art. 2, comma 3 del D.M. 163/2013, secondo cui la parte è tenuta all'utilizzo della modalità telematica in secondo grado laddove la stessa modalità sia stata utilizzata in primo grado, devono ritenersi consentiti la notificazione con modalità non telematica, e parimenti il deposito del ricorso presso la Commissione nella forma cartacea, salvo che l'erronea applicazione della regola abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o abbia comportato altro pregiudizio per la decisione finale del giudice».

6. Ne consegue che, in ogni caso, la CTR ha errato nel dichiarare l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria.

7. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22/01/2025.

Il Presidente
Lucio Napolitano

