

SENTENZE TRIBUTARIE

Non sempre è valida la firma digitale

È nullo, per vizio di sottoscrizione, quell'avviso di accertamento notificato cartaceamente, ma sottoscritto con firma digitale, nel periodo in cui le norme sul codice dell'amministrazione digitale, così come poi modificate dal dlgs 217/2017, ancora non prevedevano tale possibilità per gli atti relativi ad attività di controllo fiscale. È quanto affermato nella sentenza n. 5400/19/2019 emessa dalla Ctr di Latina (presidente-relatore Pagano Giuseppe). Punto centrale del giudizio d'appello, che aveva visto in primo grado soccombere una contribuente oppostasi a un avviso di accertamento per Irpef 2012, era l'avvenuta emissione di quest'ultimo, recante una sottoscrizione digitale nonostante fosse stato notificato cartaceamente alla ricorrente. Con l'appello veniva perciò dedotta l'erroneità della sentenza impugnata laddove riteneva legittimo l'accertamento, reputato notificato come tipico documento cartaceo di cui la sola firma era stata apposta digitalmente. La Ctp, in altre parole, non divideva la tesi della ricorrente che riteneva trattarsi di notifica di copia cartacea di documento digitale e rigettava perciò l'invocata violazione dell'art. 2, comma 6, del Codice dell'amministrazione digitale. Tale disposizione, prevedeva, razione temporis, che le disposizioni del Cad «... non

si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale...». Soltanto successivamente, col dlgs 217/17, il nuovo comma 6 bis ha previsto invece la suddetta applicabilità del Cad anche agli atti di accertamento, demandandone l'attuazione ad apposito decreto successivo. I giudici regionali di Latina, quindi, hanno ritenuto fondata e dirimente proprio tale questione. Con la predetta disposizione, il dlgs n. 82/2005, prevede infatti che gli avvisi di accertamento rientrino negli atti digitalmente sottoscrivibili solo dal 27/01/2018, momento di entrata in vigore del successivo dlgs che, in modifica del precedente, ha esteso a diversi atti, tra i quali quelli accertativi e di controllo fiscale, la possibilità di sottoscrizione digitale. Pertanto era solo da quella data che l'amministrazione avrebbe potuto notificare gli atti di questo tipo e non anche in data anteriore, come invece avvenuto nel caso di specie. Tale circostanza infatti inficiava con nullità l'avviso impugnato proprio per vizio di sottoscrizione poiché così operando, ovvero notificando cartaceamente un atto con firma digitale e non autografa, l'ufficio aveva violato l'art. 42, comma 3, del dpr 600/73.

Nicola Fuoco

LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) Va preliminarmente affrontata l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2, comma 6 Codice dell'amministrazione digitale dlgs 82 del 7/03/2005, in quanto gli avvisi di accertamento rientrano tra gli atti digitalmente sottoscrivibili, ai sensi della norma sopra indicata, solo successivamente al 27/01/2018, data di entrata in vigore del dlgs e delle modifiche con esso previste e, quello impugnato e di cui si discute, è stato notificato a mezzo posta nel maggio 2017.

Osserva la Commissione che part. 2, comma 6 Cad, in vigore dal 14/09/2016 al 26/01/2018 «con le modifiche introdotte dal dlgs 179/2016 così dispone «le 12 disposizioni del presente codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale (...)». Successivamente l'art. 2, comma 1,

dlgs 217 del 13/12/2017, in vigore dal 27/1/2018 (...) così dispone: «Ferma restando l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, con decreto del presidente del consiglio dei ministri (...) sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale». Tanto premesso l'attenta lettura dei due incisi relativi all'art. 2 del Cad in relazione ai due dlgs evidenziano che il dlgs 179/2016 aveva escluso l'applicabilità del Cad agli atti del controllo fiscale pur se aveva esteso l'applicazione del digitale anche all'Amministrazione Finanziaria, le cui modalità, limiti e tempi di applicazione, però, dovevano essere stabiliti con decreti del presidente del consiglio di ministri. Mentre il dlgs 217/2017 dispone l'applicazione del

codice anche agli atti di accertamento rinviando a un futuro decreto la codificazione per l'applicazione al codice anche alle attività di controllo fiscale. Pertanto per quanto sopra evidenziato può affermarsi che l'avviso di accertamento sottoscritto digitalmente, con indicazione a stampa del nominativo del funzionario, e non con firma autografa notificato in modalità cartacea tramite posta ordinaria, in data anteriore al 2018, come nel caso di specie, è nullo perché è da ritenersi privo di sottoscrizione ai sensi dell'art. 42, comma 3 del dpr 600/73.

Conseguentemente, atteso che il Cad non si applica, razione temporis, all'esercizio delle attività funzioni ispettive di controllo fiscale (art. 2, comma 6, dlgs 82/2005) ove l'avviso sia firmato digitalmente deve essere inviato secondo quanto previsto dal cad cioè tramite pec e in un formato specifico.(...)