

***NULLITA' DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO NOTIFICATO A  
MEZZO POSTA, MA FIRMATO DIGITALMENTE***

***CTP di Salerno, sez. VI, sentenza depositata il 14 maggio***

***CTP di Pescara, sez. I, sentenza 926/01/2017***

***CTP di Treviso, sez. I, sentenza 55/01/2018***

**La CTP di Salerno, con una sentenza depositata lo scorso 14 maggio, ha dichiarato nullo, per difetto di sottoscrizione, l'avviso di accertamento firmato digitalmente e notificato in via ordinaria prima del 2018** (allorquando il d.lgs n. 217/2017 ha esteso l'obbligo digitale anche agli atti accertativi).

La Commissione campana ha accolto il ricorso adducendo una motivazione innovativa e destinata a fare molto "rumore".

La pronuncia trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento firmato digitalmente, stampato e poi notificato a mezzo posta, con cui veniva contestata una maggiore Irpef.

Impugnato l'atto, il contribuente ne eccepiva l'illegittimità, perché sottoscritto digitalmente (e non mediante firma autografa) e perché inviato in formato cartaceo a mezzo posta.

In buona sostanza, **il ricorrente rilavava l'inesistenza giuridica dell'avviso erariale, stante l'inapplicabilità dell'art. 2, co.6, d.lgs n.82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale, Cad) alla materia fiscale.**

Invero, il suddetto art.2, co.6, cit. contiene importanti eccezioni alla facoltà-obbligo per la pubblica amministrazione di firmare digitalmente i propri atti: esso, infatti, esclude, l'applicazione del Cad a tutti gli atti emessi nell'esercizio delle attività/funzioni ispettive e di controllo fiscale.

Ebbene, costituitosi in giudizio, l'Ufficio insisteva per il rigetto del ricorso e la fondatezza della propria pretesa.

La CTP di Salerno, chiamata a pronunciarsi sulla controversia, accoglieva il ricorso e dichiarava l'avviso di accertamento (emesso digitalmente prima del 2018) giuridicamente inesistente. Più nel dettaglio, i primi giudici precisavano che la firma digitale *de qua* risultava invalida, poiché estranea al paradigma legislativo e in totale violazione dell'art. 2, co.6, Cad.

Orbene, sul punto occorre precisare che per quanto attiene alla firma digitale, la stessa è stata introdotta per dare validità ai documenti informatici, normalmente inviati solo via Pec o comunque per posta elettronica.

Nello specifico, la firma digitale è disciplinata dal Codice dell'amministrazione digitale (d.lgs

n.82/2005) e, in concreto, consiste in un particolare tipo di firma basato su un sistema di chiavi crittografiche, che consente al titolare firmatario e destinatario di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico.

Da tanto ne consegue che, la firma digitale non è solo l'indicazione del nome e cognome del sottoscrittore, bensì la creazione di un sistema di chiavi che consentono al ricevente di verificare l'autenticità dell'atto.

Il Cad prevede, inoltre, che il documento firmato digitalmente sia inviato tramite pec in un formato specifico.

A ciò si aggiunga che, il Cad non si applica all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale (art. 2, comma 6, D. Lgs. n. 82/2005), con la conseguenza che l'utilizzo di tali procedure da parte dell'Agenzia delle Entrate è da considerarsi del tutto illegittimo.

Peraltro, in senso conforme, ci sono state altre pronunce di merito, e in via del tutto esemplificativa, si cita:

- a) la **sentenza 926/01/2017** emessa dalla **CTP di Pescara**, con cui è stata dichiarata la **nullità di un avviso di accertamento sottoscritto digitalmente mediante l'indicazione a stampa del nominativo del capo ufficio (o del funzionario delegato) e inviato a mezzo posta raccomandata e non tramite Pec.**

*La Ctp di Pescara ha innanzitutto precisato che «l'invalidità di un atto tributario, essendo quest'ultimo a formazione procedimentale progressiva, può derivare non solo da questioni sostanziali, ma anche da aspetti procedurali la cui mancanza o indeterminabilità può determinare l'illegittimità del provvedimento amministrativo. Tra i presupposti cosiddetti formali che il provvedimento tributario deve contenere e da cui conseguono rilevanti effetti sostanziale rientra l'obbligatorietà della sottoscrizione del capo dell'ufficio o del funzionario da lui delegato, le conseguenze derivanti dalla mancanza o dal difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento, rappresentano una condizione non di mera irregolarità, ma di assoluta nullità dell'atto(...) Per gli accertamenti ordinari, quindi, la sottoscrizione, necessaria ai fini della validità può essere solo autografa ovvero dal 1° luglio 2017, in vigore della Pec, attraverso firma digitale, atteso che il contribuente riceverà documenti informatici e non cartacei (...) In altre parole, solo la combinazione di firma digitale ed invio tramite Pec consentirà al contribuente un immediato controllo dell'autenticità del provvedimento notificato, oltre che l'accesso a tutte le informazioni ed atti correlati. L'utilizzo del Cad però, attualmente è escluso per le attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale (articolo 2, Dlgs 82/2005) di cui*

*l'atto di accertamento non è altro che la parte conclusiva».*

Per tale ragione, nel caso di specie, essendoci una sottoscrizione digitale (e soltanto l'indicazione a stampa del nominativo del capo ufficio/funziionario delegato) e non la firma autografa ed essendo stato notificato in modalità cartacea tramite posta ordinaria, l'atto impugnato è stato di fatto ritenuto privo di sottoscrizione e, dunque, nullo, atteso il chiaro tenore della norma di cui all'articolo 42, comma 3 del Dpr 600/73 secondo cui l'accertamento è nullo qualora l'avviso sia privo di firma.

- b) la **sentenza 55/01/2018** emessa dalla **CTP di Treviso**, con cui è stato accolto un ricorso presentato da una S.r.l. avverso un avviso di accertamento notificato a mezzo raccomandata e contenente la dicitura "*firmato digitalmente*".

Anche in questo caso, **i primi giudici hanno ritenuto giuridicamente inesistente l'avviso di accertamento, notificato dall'Agenzia delle Entrate tramite raccomandata, ma sprovvisto della firma autografa del Dirigente autorizzato e recante la dicitura "*firmato digitalmente*".**

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, è illegittimo per difetto di sottoscrizione l'accertamento tributario notificato al contribuente in modalità tradizionale, ossia cartacea, se lo stesso riporta solo la dicitura "*atto firmato digitalmente*" ed è assente la firma autografa del funzionario. Questo perché **soltanto la notifica dell'atto a mezzo Pec consente all'amministrazione di inviare atti con firma digitale. Per contro, se la notifica avviene con modalità cartacea, è necessaria la sottoscrizione autografa, pena l'invalidità dell'atto.**

Più nel dettaglio, l'atto notificato in maniera cartacea privo di sottoscrizione autografa non permette di verificare la presenza della sottoscrizione digitale, ossia di verificare la presenza delle chiavi crittografiche. Infatti, per essere considerato valido, deve recare la sottoscrizione autografa del funzionario, quale espressione della volontà dell'ente impositore. La sottoscrizione del funzionario rappresenta la cerniera tra volontà della persona fisica, che si immedesima nell'ente impositore, ed al quale tale volontà viene imputata.

Nel caso esaminato, poiché l'amministrazione finanziaria ha notificato ad una società di persone in modalità cartacea un accertamento relativo all'anno 2011, in cui è apposta la dicitura *atto firmato digitalmente*, è stata dichiarata l'illegittimità dell'atto per assenza di sottoscrizione autografa.

In conclusione, in considerazione del fatto che:

- il Cad non si applica all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale (art. 2, comma 6, D. Lgs. n. 82/2005);
- l'avviso di accertamento se firmato digitalmente deve essere inviato, secondo quanto previsto dal Cad, tramite pec in un formato specifico;

ne discendono le condivisibili e inevitabili pronunce di nullità degli avvisi di accertamento oggetto delle sentenze in commento, per assenza di idonea sottoscrizione.

Sul punto, va però precisato che tanto è condivisibile solo in ipotesi di notifiche di atti impositivi avvenute prima del 2018.

Invero, l'art. 2, D.Lgs. 13.12.2017, n. 217 (con decorrenza dal 27.01.2018) ha aggiunto all'art. 2, D.Lgs. n. 82/2005, il **co.6 bis** a norma del quale: *“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 o del Ministro delegato, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente Codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”*.

**L'art. 2, co.6 bis, D.Lgs. n. 82/2005, ha, dunque, esteso l'obbligo digitale anche agli atti accertativi emessi dopo gennaio 2018.**

Lecce, 23/05/2018

Avv. Maurizio Villani  
Avv. Federica Attanasi

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**PATROCINANTE IN CASSAZIONE**

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)