



## Nullità dell'avviso di accertamento notificato a mezzo posta, ma firmato digitalmente

A cura **Avv. Maurizio Villani e Avv. Federica Attanasi**

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/funzionario 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

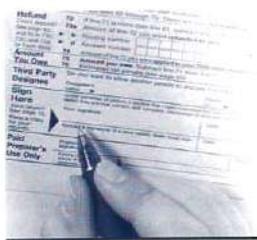
della sottoscrizione digitale, ossia di verificare la presenza delle chiavi crittografiche. Infatti, per essere considerato valido, deve recare la sottoscrizione autografa del funzionario, quale espressione della volontà dell'ente impositore. La sottoscrizione del funzionario rappresenta la cerniera 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.

Avv. Maurizio Villani  
Avv. Federica Attanasi



## La Cassazione accoglie il ricorso del contribuente per omesso esame dei giudici tributari dei rilievi contenuti nella perizia di parte allegata in giudizio

A cura Avv. Maurizio Villani e Avv. Alessandra Rizzelli

Con un'importante ordinanza, n. 25526 del 12 ottobre 2018, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso proposto da una società, costituitasi in giudizio e difesa dall'Avv. Maurizio Villani. In particolare, la vicenda ha ad oggetto l'impugnazione di un avviso di rettifica e liquidazione con il quale l'Ufficio liquidava una maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale, oltre interessi e sanzioni nei confronti di una società, il tutto a seguito di un acquisto di un'azienda della quale veniva rideterminato il valore d'acquisto. In sostanza, l'Agenzia delle Entrate rideterminava il valore di acquisto del bene compravenduto basandosi esclusivamente sulla stima redatta dall'Agenzia del Territorio, rettificando il valore dichiarato ed elevandolo da € 865.000 ad € 1.722.727. Avverso l'illegittimo atto impositivo la società proponeva ricorso innanzi alla CTP di Brindisi che, tuttavia, accoglieva solo parzialmente le doglianze della ricorrente, rideterminando il valore degli immobili in complessivi € 1.305.900.

Proposto appello avverso la sentenza di primo grado, la CTR di Lecce confermava il decisum di prime cure con la seguente stringata motivazione: "facendo proprie le argomentazioni ed il convincimento dei Giudici della C.T.P., che in tutto condivide, non può che uniformarsi a quanto già deciso, confermando la sentenza appellata ...".

Orbene, avverso la suddetta illegittima sentenza la società ha proposto ricorso per Cassazione lamentando l'omessa motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, in considerazione del fatto che la sentenza impugnata non aveva tenuto in alcuna considerazione i rilievi contenuti nella perizia di parte che, concernendo elementi non adeguatamente valutati dal CTU nominato in primo grado, avrebbero dovuto condurre ad una decisione differente. Sul punto i giudici di legittimità hanno dato ragione alla contribuente, richiamando la giurisprudenza di legittimità che anche di recente ha avuto modo di affermare che "allorché' ad una consulenza tecnica d'ufficio

siano mosse critiche puntuali e dettagliate da un consulente di parte il giudice che intenda disattenderle ha l'obbligo di indicare nella motivazione della sentenza le ragioni di tale scelta, senza che possa limitarsi a richiamare acriticamente le conclusioni del proprio consulente, ove questi a sua volta non si sia fatto carico di esaminare e confutare i rilievi di parte", incorrendo, in tal caso, nel vizio di motivazione deducibile ai sensi dell'art. 360, n. 5, c.p.c. (Cass., Sez. 1, n. 23637 del 21 novembre 2016). Ed infatti, il giudice tributario, pur potendosi limitare a fare proprie le conclusioni del Ctu, è comunque tenuto a motivare in ordine alle specifiche critiche della parte all'elaborato dell'ufficio, a meno che lo stesso Ctu non abbia preso posizione al riguardo (Cassazione n. 1815 del 02 febbraio 2015). Oltre a ciò, i giudici di legittimità hanno rilevato che nella fattispecie in esame la sentenza doveva considerarsi, altresì, nulla per mancanza del requisito di cui all'art. 132, comma 1, n. 4), c.p.c., in quanto la stessa non aveva nemmeno menzionato la Ctu di primo grado e nulla aveva detto in ordine alle contestazioni contenute nella consulenza di parte, essendosi limitata a ritenere adeguata la motivazione ed a fare riferimento ad una relazione allegata all'avviso di rettifica della quale, tuttavia, non aveva riportato, nemmeno in maniera sintetica, il contenuto. In conclusione, la Suprema Corte ha ritenuto che i giudici di merito si erano limitati a confermare la sentenza appellata senza prendere posizione sulle censure di parte, né valutare, nei limiti del gravame, le prove poste a fondamento della sentenza di prime cure. Il ricorso della società, pertanto, è stato accolto dalla Corte di Cassazione, con conseguente rinvio del giudizio alla CTR di Lecce in diversa composizione per una nuova decisione nel merito.

Avv. Maurizio Villani  
Avv. Alessandra Rizzelli

