Sentenza del 21/01/2021 n. 1150 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate in formato elettronico e sottoscritti con firma digitale - Validità.

Massima:

Posto che la normativa in tema di digitalizzazione della Pubblica Amministrazione, anche in conseguenza agli obblighi di adeguamento al Regolamento comunitario entrato in vigore il 17 settembre 2014 e divenuto applicabile a decorrere dal 1 luglio 2016, impone come regola generale l'adozione di documenti informatici, residuando ad eccezione il mantenimento di documenti analogici, ne deriva che le Pubbliche Amministrazioni formino gli originali dei propri documenti con mezzi informatici. Pertanto, in tema di accertamento e controllo, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 23 del CAD, può legittimamente emettere copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, in quanto essi hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se risulta la loro conformità in tutte le componenti e ciò sia attestato da un pubblico ufficiale propriamente autorizzato. Nel caso di specie, l'atto impositivo notificato in forma cartacea presentava l'attestazione di conformità all'originale e, di conseguenza, il suo valore probatorio equiparava l'originale informatico.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. Con sentenza n. 713/10/19, depositata il 24 aprile 2019, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sez. distaccata di Livorno, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 456/1/17 della C.T.P. di Livorno, con compensazione delle spese di lite.

Il giudice di appello, a conferma della decisione di primo grado, concludeva per il rigetto del gravame rilevando:

a) che il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso il 3-11-16 e notificato in data 15-11-16, con cui, a seguito della definitività di altro avviso di

accertamento per un maggior reddito di impresa per l'anno 2013 emesso a carico della società I. s.r.I., premessa la ristretta base azionaria, si imputava a C. S., socio al 24,5%, un maggior reddito di capitale in proporzione della quota di partecipazione agli utili;

b) che la Commissione di primo grado aveva accolto il ricorso, articolato su vari motivi formali e di merito, ritenendo fondata l'eccezione preliminare relativa alla carenza di valida sottoscrizione dell'avviso impugnato che, ritenuta l'inapplicabilità delle formalità di cui al Codice dell'Amministrazione Digitale, come modificato dal d.lgs. n. 179 del 2016, non recava firma autografa bensì digitale e risultava notificato in copia cartacea anziché a mezzo PEC;

c) che tale decisione era condivisibile, con assorbimento degli ulteriori motivi, in quanto: la firma a stampa ai sensi dell'art. 1, comma 375, della L. n. 311 del 2014 era ammissibile solo per gli accertamenti emessi a seguito di procedure automatizzate; l'apposizione di una firma digitale ad un avviso di accertamento notificato prima del 27-1-2018 era causa di nullità dell'atto per difetto di sottoscrizione; solo per gli atti notificati a decorrere dall'1- 7-2017 la combinazione firma digitale/notifica a mezzo PEC consentiva il rispetto della procedura informatica della normativa vigente ratione temporis.

2. Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, notificato a mezzo PEC il 19 novembre 2019, affidato a due motivi, e depositato memoria ex art. 378 c.p.c, il contribuente rimaneva intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia censura la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, degli artt. 2 e 23 del CAD, dell'art. 1, comma 375, della L. n. 311 del 2014, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., rilevando che le norme del Codice dell'Amministrazione Digitale vanno ritenute applicabili anche alle funzioni istituzionali di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, applicabilità esclusa, ai sensi dell'art. 2, comma 6, del suddetto codice, come modificato, a decorrere dal 14 settembre 2016, dall'art. 2, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 179 del 2016, solo per le "attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale", da intendersi per quelle attività di controllo fiscale svolte dall'Agenzia e dalla Guardia di Finanza rappresentata dagli accessi, ispezioni e verifiche sulla cui base vengono emessi gli avvisi di accertamento, interpretazione confermata dall'ulteriore modifica dell'art. 2, ad opera dell'art. 2 del d.lgs. n. 217 del 2017, che, mediante l'aggiunta del comma 6 bis, rendeva esplicita tale applicazione. Si rilevava altresì che la copia cartacea notificata al contribuente presentava l'attestazione di conformità prevista dall'art. 23 del CAD.

2. con il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 23 CAD, degli art. 137, comma 2 e 3, e 156 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., rilevando che la possibilità di notificare a mezzo PEC anche gli atti impositivi era stata introdotta solo a decorrere dal 1° luglio 2017, con l'inserimento del comma 7 all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, sicché prima di tale data l'Agenzia aveva correttamente proceduto all'invio della copia analogica munita di attestazione di conformità e che, in ogni caso, ogni eventuale nullità della notifica doveva ritenersi sanata per il raggiungimento dello scopo, allorché il contribuente era » comunque venuto a conoscenza dell'atto.

3. Il primo motivo è meritevole di accoglimento.

3.1 Questione controversa è la legittimità degli atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate in formato elettronico, e sottoscritti con firma digitale, nel periodo di vigenza dell'art. 2, comma 6, del d.lgs. n. 82 del 2005 (cd CAD - Codice dell'Amministrazione Digitale), come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 179 del 2016, entrato in vigore a decorrere dal 14 settembre 2016, sino alle ulteriori modifiche apportate allo stesso art. 2, comma 6, con l'aggiunta altresì del comma 6-bis, ad opera dell'art. 2, lett. d) ed e), del d.lgs. n. 217 del 2017, entrato in vigore dal 27 gennaio 2018.

Dalla ritenuta inapplicabilità del CAD, e quindi delle disposizioni in tema di firma digitale, la sentenza gravata ha fatto derivare la nullità dell'avviso di accertamento sottoscritto digitalmente per difetto di sottoscrizione.

3.2 Si pone, ai fini del decidere, la questione interpretativa del comma 6, prima parte, dell'art. 2 del CAD, nel testo vigente nel periodo dal 14 settembre 2016 al 26 gennaio 2018, secondo cui: "Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali"

L'Agenzia ricorrente ritiene che nella limitazione di cui alla suindicata disposizione non vadano inclusi gli avvisi di accertamento che pertanto, a decorrere dal 14 settembre 2016, sarebbero stati legittimamente emessi con la forma del documento informatico e sottoscritti con firma digitale.

Va premesso che la normativa in tema di digitalizzazione della pubblica amministrativa, anche in conseguenza degli obblighi di adeguamento al Regolamento comunitario noto con l'acronimo e-IDAS, entrato in vigore direttamente in tutti gli Stati Membri UE, senza necessità di atti di recepimento, il 17 settembre 2014, e divenuto applicabile a decorrere dal 1° luglio 2016, impone ormai come regola generale l'adozione dei documenti informatici, residuando ad eccezione il mantenimento dei documenti analogici.

Ai sensi dell'art. 40 del CAD, le pubbliche amministrazioni formano gli originali dei propri documenti con mezzi informatici secondo le regole tecniche fissate dal DPCM del 13-11-2014.

Posto che la regola generale è divenuta il ricorso ai documenti informatici, e le limitazioni l'eccezione, l'interpretazione dell'art. 2, comma 6, del CAD, ratione temporis vigente, proposta dall'Agenzia delle Entrate merita di essere condivisa sulla base di una serie di valutazioni ermeneutiche sia di tipo letterale che sistematico.

Rileva, innanzitutto, sul piano terminologico che gli atti impositivi non rientrano tra gli atti emessi "nell'esercizio" delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, a cui sono certamente riconducibili gli atti adottati in occasione di indagini e verifiche ispettive propedeutiche all'esercizio del potere di accertamento e di irrogazione di sanzioni, bensì tra gli atti eventualmente emessi "all'esito" delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, attività che potrebbero anche concludersi con un esito favorevole per il contribuente, e quindi

senza l'emissione di un atto impositivo. La distinzione tra l'attività accertativa e quella preliminare di verifica e controllo risulta poi immanente nella normativa fiscale vigente.

In tema di imposte dirette, la definizione in termini distintivi è presente già nella rubrica del titolo quarto del d.P.R. n. 600 del 1973, denominato "Accertamento e controllo"; le attività di controllo sono autonomamente regolate agli artt. 32 e 33 dello stesso decreto, si realizzano attraverso accessi, ispezioni e verifiche, inviti a comparire e richieste di documentazione che richiedono una diretta interlocuzione con il contribuente, prevedono la cooperazione della Guardia di Finanza nonché di qualsiasi altro soggetto pubblico incaricato istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza.

Prerogativa esclusiva dell'Amministrazione finanziaria è invece l'adozione degli atti impositivi, di cui agli artt. 36-bis, 36-ter, 38, 39 ecc., che hanno ad oggetto la liquidazione delle imposte o delle maggiori imposte e delle eventuali sanzioni.

Anche il d.P.R. n. 633 del 1972, in tema di IVA, regola separatamente all'art. 52 gli accessi, ispezioni e verifiche ed agli artt. 54 e ss le rettifiche e gli accertamenti.

Lo Statuto del contribuente, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, all'art. 12, comma 7, conferma la distinzione delle due attività imponendo, a pena di illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", l'osservanza di un termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al soggetto nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni.

3.3 Correttamente la ratio dell'esclusione degli atti propedeutici all'esercizio del potere di accertamento è stata rinvenuta nel fatto che nell'ambito di tali attività di verifica si impone la partecipazione del contribuente che potrebbe non essere munito di firma digitale, sicché l'applicazione del CAD determinerebbe un aggravio dei suoi diritti di difesa ed un ostacolo al rapporto di collaborazione che dovrebbe sempre ispirare tali incombenti.

Non da ultimo va evidenziato che l'interpretazione contraria proposta dalla CTR si porrebbe in disarmonia con la volontà del legislatore come manifestata negli interventi normativi successivi.

La modifica apportata all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, ad opera dell'art. 7-quater, comma 6, del d.l. n. 193 del 2016, con l'inserimento del comma 6 che ha introdotto la possibilità della notifica a mezzo PEC degli avvisi di accertamento, tende ad una implementazione dell'utilizzo dei documenti informatici.

Il comma 6-bis, aggiunto all'art. 2 del CAD dall'art. 2, lett. e), del d.lgs. n. 217 del 2017, ne sancisce espressamente l'applicabilità "agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria" e rimette ad un successivo decreto l'adozione delle modalità e dei termini per l'applicazione anche alle "attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale".

Seppure non si voglia attribuire a tale ultima disposizione la natura di norma di interpretazione autentica con portata retroattiva, è indubbio che da essa non può che trarne conferma

l'impostazione esegetica che distingue l'attività di accertamento da quella di controllo fiscale.

4. Alla ritenuta applicabilità del CAD consegue l'accoglimento del secondo motivo, relativo alla legittimità della notifica di una copia analogica conforme ad un documento informatico.

4.1 Ai sensi dell'art. 23 del CAD "Le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato".

Nella specie risulta incontestato, e comunque provato, che l'atto impositivo notificato in copia cartacea presentava l'attestazione di conformità all'originale e tanto è sufficiente a dimostrare l'avvenuta sottoscrizione dell'atto ed a conferirgli un valore probatorio equiparato all'originale informatico (in tema di sentenze sottoscritte digitalmente vedi Cass. n. 15074 del 2017).

Non sussistendo alcun indispensabile o necessario collegamento tra documento informatico e notifica a mezzo PEC, nulla impedisce che una copia analogica di un documento informatico conforme all'originale venga notificata secondo le regole ordinarie della notifica a mezzo posta.

Si ricorda che la possibilità di una notifica a mezzo PEC per gli atti impositivi è stata introdotta solo a decorrere dall'1° luglio 2017, a seguito dell'aggiunta del comma 6 all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 ad opera dell'art. 7-quater, comma 6, del d.l. n. 193 del 2016;

l'Agenzia ricorrente, non potendo utilizzare la notifica a mezzo PEC prima di tale data, ha correttamente proceduto alla notifica ordinaria di una copia analogica dell'atto informatico, munita della prescritta attestazione di conformità.

4.2 Si aggiunga che risulta agli atti che l'atto sia comunque giunto della sfera di conoscibilità del destinatario: trova pertanto applicazione il principio consolidato secondo cui, ai sensi dell'art.156 c.p.c., comma 3, ove l'atto, malgrado l'irritualità della notifica, sia venuto a conoscenza del destinatario, la nullità non può essere dichiarata per il raggiungimento dello scopo. (Vedi tra le tante Cass. SU n. 7665 del 2016; n. 27561 e n. 24568 del 2018)

5. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.T.R. della Toscana, sez. distaccata di Livorno, in diversa composizione, che procederà all'esame degli ulteriori motivi di ricorso, ed anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, rinvia per l'ulteriore esame, e anche per le spese, alla C.T.R della Toscana, sez. distaccata di Livorno, in diversa composizione.

Così deciso, in Roma, il 22 ottobre 2020.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza