Sentenza del 26/01/2021 n. 1556 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 4862/19/19, depositata il 16 agosto 2019, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. distaccata di Latina, accoglieva l'appello proposto dalla societa' contribuente avverso la sentenza n. 469/5/18 della Commissione Tributaria Provinciale di Latina, con compensazione delle spese di lite.

Il giudice di appello, in riforma della decisione di primo grado, concludeva per l'accoglimento del gravame rilevando:

a) che il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento, notificato in data 12-5-17, con cui era stato disposto il recupero dell'indebita detrazione IVA relativa ad un contratto di leasing per un bene strumentale andato distrutto, ma per il quale la societa' aveva continuato a pagare i canoni sino al risarcimento del danno da parte della compagnia di assicurazione;

b) che la Commissione di primo grado aveva rigettato il ricorso senza pronunciarsi, tra l'altro, sul vizio di sottoscrizione dell'atto firmato digitalmente;

c) che tale eccezione era da ritenersi fondata, con assorbimento degli ulteriori motivi, in quanto l'apposizione di una firma digitale ad un avviso di accertamento notificato con modalita' cartacea prima del 27-1-2018 era causa di nullita' dell'atto per difetto di sottoscrizione.

2. Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, notificato a mezzo PEC il 24 febbraio 2020, affidato ad un unico motivo, e depositato memoria ex articolo 378 c.p.c.; il contribuente ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con unico motivo l'Agenzia censura la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, comma 3, e articolo 60, e dell'articolo 2 e ss. CAD, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, rilevando che le norme del Codice dell'Amministrazione Digitale vanno ritenute applicabili anche alle funzioni istituzionali di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, applicabilita' esclusa, ai sensi dell'articolo 2 suddetto codice, comma 6, come modificato, a decorrere dal 14 settembre 2016, dal Decreto Legislativo n. 179 del 2016, articolo 2, comma 1, lettera c), solo per le "attivita' e funzioni ispettive e di controllo fiscale", da intendersi per quelle attivita' 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, e che la notifica di un documento formato digitalmente con modalita' diverse dalla PEC non solo non e' vietato ma anze' previsto dall'articolo 23 CAD.

2. Preliminarmente va rigettata l'eccezione di inammissibilita' del motivo, per carenza di autosufficienza, formulata in controricorso, avendo l'Agenzia riprodotto il contenuto dell'atto da cui si evince la sottoscrizione a mezzo firma digitale ad opera del funzionario delegato, e risultando la circostanza della presenza della sola firma digitale nell'atto notificato non solo non contestata, ma addirittura posta dalla stessa contribuente a fondamento dell'eccezione accolta dalla sentenza impugnata.

Ai fini della materia del contendere, e quindi della verifica di autosufficienza del motivo di ricorso, non assume pertanto alcuna rilevanza la circostanza della presenza o meno di una ulteriore firma autografa nella minuta dell'atto prodotta dall'Agenzia.

3. L'unico motivo di ricorso e' meritevole di accoglimento.

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

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

3.2 Si pone, ai fini del decidere, la questione interpretativa dell'articolo 2 CAD, comma 6, prima parte, 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 attivita' 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 amministrazione, 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 necessita' 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'articolo 40 CAD, le pubbliche amministrazioni formano gli originali dei. propri documenti con mezzi informatici secondo le regole tecniche fissate dal D.P.C.M. 13 novembre 2014.

Posto che la regola generale e' divenuta il ricorso ai documenti informatici, e le limitazioni l'eccezione, l'interpretazione dell'articolo 2 CAD, comma 6, 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 attivita' 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, bensi' tra gli atti eventualmente emessi "all'esito" delle attivita' e funzioni ispettive e di controllo fiscale, attivita' che potrebbero anche concludersi con un esito favorevole per il contribuente, e quindi senza l'emissione di un atto impositivo.

La distinzione tra l'attivita' 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 e' presente gia' nella rubrica del titolo quarto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, denominato "Accertamento e controllo"; le attivita' di controllo sono autonomamente regolate agli articoli 32 e 33 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 nonche' di qualsiasi altro soggetto pubblico incaricato istituzionalmente di svolgere attivita' ispettive o di vigilanza.

Prerogativa esclusiva dell'Amministrazione finanziaria e' invece l'adozione degli atti impositivi, di cui agli articoli 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 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in tema di IVA, regola separatamente all'articolo 52 gli accessi, ispezioni e verifiche ed all'articolo 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'articolo 12, comma 7, conferma la distinzione delle due attivita' imponendo, a pena di illegittimita' 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'attivita', 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 e' stata rinvenuta nel fatto che nell'ambito di tali attivita' di verifica si impone la partecipazione del contribuente che potrebbe non essere munito di firma digitale, sicche'

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 volonta' del legislatore come manifestata negli interventi normativi successivi. La modifica apportata al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, ad opera del Decreto Legge n. 193 del 2016, articolo 7-quater, comma 6, con l'inserimento del comma 6 che ha introdotto la possibilita' della notifica a mezzo PEC degli avvisi di accertamento, tende ad una implementazione dell'utilizzo dei documenti informatici.

L'articolo 2 CAD, comma 6-bis, aggiunto dal Decreto Legislativo n. 217 del 2017, articolo 2, lettera e), ne sancisce espressamente l'applicabilita' "agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria" e rimette ad un successivo decreto l'adozione delle modalita' e dei termini per l'applicazione anche alle "attivita' 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, e' indubbio che da essa non puo' che trarne conferma l'impostazione esegetica che distingue l'attivita' di accertamento da quella di controllo fiscale.

4. Alla ritenuta applicabilita' del CAD consegue la legittimita' della notifica di una copia analogica conforme ad un documento informatico.

4.1 Ai sensi dell'articolo 23 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 conformita' all'originale in tutte le sue componenti e' attestata da un pubblico ufficiale a cio' autorizzato".

Nella specie risulta incontestato, e comunque provato, che l'atto impositivo notificato in copia cartacea presentava l'attestazione di conformita' all'originale e tanto e' 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 possibilita' di una notifica a mezzo PEC per gli atti impositivi e' stata introdotta solo a decorrere dall'1. luglio 2017, a seguito dell'aggiunta al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, dell'articolo 60, comma 6, ad opera del Decreto Legge n. 193 del 2016, articolo 7-quater, comma 6; 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 conformita'.

4.2 Si aggiunga che risulta agli atti che l'atto sia comunque giunto della sfera di conoscibilita' del destinatario: trova pertanto applicazione il principio consolidato secondo cui, ai sensi dell'articolo 156 c.p.c., comma 3, ove l'atto, malgrado l'irritualita' della notifica, sia venuto a

conoscenza del destinatario, la nullita' non puo' 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. del Lazio, sez. distaccata di Latina, in diversa composizione, che procedera' all'esame degli ulteriori motivi di ricorso, ed anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimita'.

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 del Lazio, sez. distaccata di Latina, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza