Sentenza del 26/01/2021 n. 1557 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 1185/10/19, depositata il 29 luglio 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. 454/1/17 della Commissione Tributaria Provinciale 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, notificato in data 15-11-16, con cui, a seguito della definitivita' di altro avviso di accertamento per un maggior reddito di impresa per l'anno 2013 emesso a carico della societa' (---) s.r.l., premessa la ristretta base azionaria, si imputava a (---), socio al 51%, un maggior reddito di capitale in proporzione della sua 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'inapplicabilita' delle formalita' di cui al Codice dell'Amministrazione Digitale, come modificato dal Decreto Legislativo n. 179 del 2016, non recava firma autografa bensi' digitale e risultava notificato in copia cartacea anziche' a mezzo PEC;

c) che tale decisione era condivisibile, con assorbimento degli ulteriori motivi, in quanto: la firma a stampa ai sensi della L. n. 311 del 2014, articolo 1, comma 375, 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 nullita' 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 (---), affidato ad un unico motivo, e depositato memoria ex articolo 378 c.p.c.; il contribuente rimaneva intimato.

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, degli articoli 23 e 2 CAD, quest'ultimo come modificato dal Decreto Legislativo n. 179 del 2016, articolo 2, comma 1, lettera c), e con l'aggiunta ad opera dell'articolo 2, lettera e), al Decreto Legislativo n. 217 del 2017, del comma 6-bis, 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; che tale interpretazione e' confermata dall'ulteriore modifica dell'articolo 2 ad opera del Decreto Legislativo n. 217 del 2017, articolo 2, che, mediante l'aggiunta del comma 6 bis, rendeva esplicita tale applicazione; che la copia cartacea notificata al contribuente presentava l'attestazione di conformita' prevista dall'articolo 23 CAD; che la possibilita' di notificare a mezzo PEC anche gli atti impositivi era stata introdotta solo a decorrere dal 1 luglio 2017 con l'inserimento del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, comma 7, sicche' prima di tale data l'Agenzia aveva correttamente proceduto all'invio della copia analogica munita di attestazione di conformita'.

2. L'unico motivo e' meritevole di accoglimento.

2.1 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 altresì 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.

2.2 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. del 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.

2.3 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.

Il comma 6-bis, aggiunto all'articolo 2 CAD, 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.

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

3.1 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, articolo 60, del 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'.

3.2 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).

4. 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 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 della Toscana, sez. distaccata di Livorno, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza