

Sentenza del 20/05/2024 n. 13995 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 501/02/19 del 06/12/2019, la Commissione tributaria regionale della Basilicata (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 80/03/19 della Commissione tributaria provinciale di Potenza (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso proposto da Main Srl in liquidazione (di seguito Main) nei confronti di un atto di recupero di un credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate, credito utilizzato in compensazione nell'anno d'imposta 2012.

1.1. La CTR respingeva l'appello di AE, evidenziando che: a) l'atto impositivo firmato digitalmente non poteva essere spedito a mezzo del servizio postale ma unicamente a mezzo posta elettronica certificata a pena di nullità; b) l' art. 2 , comma 6, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale - CAD), che prevedeva la firma digitale, non si applicava agli avvisi di accertamento; c) la notifica a mezzo posta di un atto impositivo necessitava di firma autografa e non già digitale.

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. Main resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso di AE è affidato a tre motivi, di seguito brevemente riassunti.

1.1. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento in violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., nonché degli artt. 18 , 21 , 32 , 24 e 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , per avere la CTR pronunciato su di una questione non tempestivamente dedotta dalla società contribuente (la nullità della sottoscrizione digitale dell'avviso di accertamento).

Invero, Main avrebbe formulato detta eccezione senza proporre motivi aggiunti e con una memoria, definita illustrativa, peraltro depositata tardivamente, non potendo ritenersi che la eccepita violazione dell' art. 2 , comma 6, del CAD sia stata già dedotta con il ricorso originario.

1.2. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 bis, 3 bis, comma 4 bis e 4 ter, e 23, comma 1, del CAD, per avere la CTR erroneamente ritenuto la nullità dell'avviso di accertamento

regolarmente sottoscritto con firma digitale e spedito in copia conforme a mezzo posta, non applicandosi le disposizioni di cui all' art. 2 , comma 6, del CAD all'attività di accertamento posta in essere dall'Ufficio.

2. In applicazione del principio della ragione più liquida, va esaminato prioritariamente il terzo motivo, che è fondato e assorbente dei primi due, in ordine ai quali la ricorrente perde ogni interesse alla decisione.

2.1. Nella versione applicabile alla fattispecie, relativa ad un avviso di accertamento notificato il 21/11/2016 (così a pag. 35 del controricorso) - e, pertanto, con le modifiche apportate dall' art. 2 , comma 1, lett. c), del D.Lgs. 26 agosto 2016, n. 179 , entrato in vigore a decorrere dal 14 settembre 2016 - l' art. 2 , comma 6, del CAD prevedeva, nella prima parte, che "Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale (...)".

2.2. Orbene, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "L'avviso di accertamento firmato digitalmente nel regime di cui all' art. 2 , comma 6, D.Lgs. n. 82 del 2005 ("ratione temporis" vigente dal 14 settembre 2016 fino al 26 gennaio 2018), non è nullo per difetto di sottoscrizione, posto che l'esclusione dell'utilizzo di strumenti informatici prevista per l'esercizio delle attività e funzioni ispettive fino all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 217 del 2017 riguarda la sola attività di controllo fiscale e non può estendersi agli avvisi di accertamento ed in genere agli atti impositivi" (così la massima di Cass. n. 32692 del 09/11/2021 ; ma si vedano, altresì, Cass. n. 1150 del 21/01/2021 ; Cass. n. 1155 del 26/01/2021; Cass. n. 1157 del 26/01/2021; più recentemente, Cass. n. 6142 del 07/03/2024 e Cass. n. 10829 del 22/04/2024).

2.3. Le argomentazioni svolte in tali pronunce, che il Collegio condivide, si fondono essenzialmente sui passaggi di seguito riassunti.

2.3.1. La normativa in tema di digitalizzazione della pubblica Amministrazione, anche in conseguenza degli obblighi di adeguamento al Regolamento UE n. 910 del 2014 , noto con l'acronimo eIDAS, 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 come regola generale l'adozione dei documenti informatici, residuando ad eccezione il mantenimento dei documenti analogici; infatti, 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 d.P.C.M. 13 novembre 2014 .

La regola generale è divenuta, quindi, il ricorso ai documenti informatici e le limitazioni ne costituiscono l'eccezione.

2.3.2. Una serie di valutazioni ermeneutiche sia di tipo letterale che sistematico fanno propendere per una interpretazione dell' art. 2 , comma 6, del CAD , ratione temporis applicabile, per la quale nell'esercizio delle attività e funzioni ispettive non rientrano gli atti impositivi. In particolare:

a) sul piano terminologico 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 favorevolmente per il contribuente, e quindi senza l'emissione di un atto impositivo;

b) la distinzione tra l'attività accertativa e quella preliminare di verifica e controllo risulta poi immanente nella normativa fiscale vigente. Invero:

i) in tema di imposte dirette, la definizione in termini distintivi è presente già nella rubrica del Titolo Quarto del D.P.R. D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , denominato "Accertamento e controllo".

Le attività di controllo sono autonomamente regolate agli artt. 32 e 33 dello stesso decreto presidenziale, 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;

ii) anche il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , in tema di IVA, regola separatamente, all'art. 52, gli accessi, le ispezioni e le verifiche e, agli artt. 54 e ss., le rettifiche e gli accertamenti;

iii) la L. 27 luglio 2000, n. 212 , 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;

c) 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 incombenzi;

d) una diversa interpretazione, volta a far rientrare gli atti impositivi nel divieto di cui all' art. 2 , comma 6, del CAD applicabile ratione temporis, si pone in disarmonia con la volontà del legislatore come manifestata negli interventi normativi successivi. In particolare:

i) 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. 22 ottobre 2016, n. 193 , conv. con modif. nella L. 1 dicembre 2016, n. 225 , con

l'inserimento del sesto comma, che ha introdotto la possibilità della notifica a mezzo PEC degli avvisi di accertamento, tende ad una implementazione dell'utilizzo dei documenti informatici;

ii) 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.

2.4. Posta l'applicabilità dell' art. 2 , comma 6, del CAD al caso di specie, deve conseguentemente ritenersi la legittimità della notifica a mezzo posta o, comunque, nelle forme ordinarie (e non a mezzo PEC) della copia analogica dell'avviso di accertamento sottoscritta digitalmente e attestata conforme al documento informatico in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

2.5. Invero, 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".

2.6. Nella specie risulta incontestato, perché ammesso dalla stessa controricorrente (pag. 37), che l'atto impositivo notificato in copia cartacea presenta l'attestazione di conformità all'originale, che, a differenza di quanto sostiene la controricorrente, è sufficiente a dimostrare l'avvenuta sottoscrizione dell'atto formato digitalmente ed a conferirgli un valore probatorio equiparato all'originale informatico (in tema di sentenze sottoscritte digitalmente vedi Cass. n. 15074 del 19/06/2017), essendo l'attestazione di conformità riferita al contenuto integrale del documento originale informatico e quindi anche alla sottoscrizione apposta in formato digitale.

2.6.1. A ciò si aggiunge che la conformità del documento analogico a quello digitale non risulta essere stata nemmeno disconosciuta dalla società contribuente, ai sensi del comma 2, prima parte, del citato art. 23 del CAD , che prevede che "Le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta".

2.7. 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.

2.7.1. La possibilità di una notifica a mezzo PEC per gli atti impositivi è stata introdotta solo a decorrere dal 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 ; AE, 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.

2.7.2. Al riguardo deve osservarsi che non coglie nel segno il richiamo fatto dalla controricorrente all' art. 3 bis , comma 4 bis, del CAD per opinare la possibilità della notifica a mezzo posta dell'atto impositivo in mancanza del domicilio digitale. Infatti, la citata disposizione fa espresso riferimento alle "comunicazioni" e non alle "notificazioni", invece espressamente regolate dall' art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 .

2.7.3. Si aggiunga, infine, che risulta agli atti che l'avviso di accertamento sia comunque giunto della sfera di conoscibilità del destinatario che, infatti, l'ha tempestivamente impugnato. Trova pertanto applicazione il principio consolidato secondo cui, ai sensi dell' art. 156 , terzo comma, cod. proc. civ., 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 (cfr., tra le tante, Cass. S.U. n. 7665 del 18/04/2016 ; Cass. n. 20625 del 31/08/2017 , proprio con riferimento alla notifica a mezzo PEC; Cass. n. 27561 del 30/10/2018 ; Cass. n. 24568 del 05/10/2018).

2.8. Vanno, dunque, enunciati i seguenti principi di diritto: "L'avviso di accertamento firmato digitalmente nel regime di cui all' art. 2 , comma 6, D.Lgs. n. 82 del 2005 (ratione temporis applicabile dal 14 settembre 2016 fino al 26 gennaio 2018), non è nullo per difetto di sottoscrizione, posto che l'esclusione dell'utilizzo di strumenti informatici prevista per l'esercizio delle attività e funzioni ispettive fino all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 217 del 2017 riguarda la sola attività di controllo fiscale e non può estendersi agli avvisi di accertamento ed in genere agli atti impositivi";

"La copia analogica dell'avviso di accertamento, sottoscritta digitalmente dal funzionario incaricato e dichiarata conforme all'originale informatico nel rispetto della previsione dell' art. 23 del D.Lgs. n. 82 del 2005 , tiene luogo del menzionato originale ed è validamente notificata al contribuente, oltre che a mezzo posta elettronica certificata, anche a mezzo del servizio postale".

2.9. La CTR non si è conformata ai superiori principi di diritto ritenendo erroneamente la nullità dell'avviso di accertamento notificato a mezzo posta e sottoscritto digitalmente.

3. In conclusione, il terzo motivo di ricorso, costituente la ragione più liquida, va accolto, assorbiti i restanti motivi; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 16 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 20 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza