

## Giurisprudenza

# Firma virtuale, ma notifica cartacea: ok l'avviso, anche ante 27 gennaio 2018

22 Ottobre 2019

L'attività accertativa, che differisce e si distingue da quella di ispezione e controllo, non può essere ricompresa nei limiti di inapplicabilità del codice dell'amministrazione digitale

**firma digitale** Con sentenza n. 1064/04/2019, del 17 settembre scorso, la Commissione tributaria regionale del Piemonte si è espressa in senso favorevole alle ragioni erariali sul tema della validità di un avviso di accertamento sottoscritto digitalmente e notificato in forma cartacea prima della modifica dell'articolo 2, commi 6 e 6-bis, del codice dell'amministrazione digitale (Cad - Dlgs n. 82/2005), operata con il decreto legislativo n. 217/2017, in vigore dal 27 gennaio 2018.

Si tratta di un tema assai controverso nella giurisprudenza di merito, tanto che la sentenza in commento, emessa dalla quarta sezione della Commissione piemontese, rappresenta una netta inversione di tendenza rispetto a una precedente pronuncia resa appena due mesi prima dalla stessa sezione della medesima Commissione, seppure in diversa composizione (Ctr Piemonte, n. 842/04/2019 del 4 luglio 2019).

## Il fatto

La controversia riguardava un avviso di accertamento emesso nel 2016, sottoscritto digitalmente e notificato in forma cartacea, con attestazione di conformità della copia analogica all'originale informatico, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del Cad. Il contribuente proponeva ricorso deducendo, quale unico motivo, il difetto di sottoscrizione dell'atto, stante la pretesa inapplicabilità del Cad "*all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale*" (così l'articolo 2, comma 6, del codice vigente *ratione temporis*). La Commissione provinciale respingeva il ricorso e la questione veniva riproposta in appello. I giudici di secondo grado confermavano, infine, la prima

sentenza.

### **Le norme di riferimento**

La questione controversa attiene all'applicabilità del codice dell'amministrazione digitale agli avvisi di accertamento emessi dall'amministrazione finanziaria prima del 27 gennaio 2018. Infatti, originariamente, l'articolo 2, comma 6, Cad, prevedeva che *“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”*. In un secondo momento, il legislatore - a partire dal 27 gennaio 2018 - ha espunto il riferimento alle funzioni ispettive e di controllo fiscale dal comma 6 e ha introdotto il nuovo comma 6-bis, secondo cui *“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 ... sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente Codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”* (Dlgs n. 217/2017).

### **Gli orientamenti giurisprudenziali**

La soluzione della questione prospettata non è univoca nella giurisprudenza di merito. Anzi, non è eccessivo parlare di un vero e proprio contrasto tra due orientamenti opposti, che potrà essere efficacemente e definitivamente risolto solo in sede di legittimità.

Un primo orientamento esclude l'applicabilità del Cad agli avvisi di accertamento emessi prima dell'entrata in vigore del nuovo comma 6-bis. Di conseguenza, risulterebbero viziati da difetto di sottoscrizione tutti gli atti di accertamento sottoscritti digitalmente e notificati in forma cartacea prima del 27 gennaio 2018. Infatti, secondo tale filone giurisprudenziale, nell'accezione di *“attività ispettive e di controllo fiscale”* (escluse dal campo di applicazione del codice) sarebbe senz'altro da ricomprendere anche l'emissione di avvisi di accertamento, costituendo l'attività di accertamento la parte conclusiva ovvero l'esito di un'attività di controllo. In questo contesto, all'introduzione del nuovo comma 6-bis si dovrebbe attribuire portata innovativa e sostanziale: solo con detto intervento legislativo sarebbe stata, per la prima volta, introdotta un'esplicita separazione tra attività di accertamento e funzioni ispettive e di controllo e, solo a partire da tale data, sarebbe dunque divenuto possibile, per l'ufficio, formare e notificare gli avvisi di accertamento secondo le modalità previste dal Cad.

Un secondo orientamento, favorevole alle tesi erariali, ritiene viceversa che, già nella vigenza del *“vecchio”* comma 6, le attività ispettive e di controllo fiscale (escluse dal campo di applicazione del codice) non potessero ricomprendere al loro interno anche la diversa attività di accertamento dei

tributi. In realtà, detta distinzione sarebbe stata già nota in ambito tributario, come testimoniato, ad esempio, dalla ripartizione di compiti tra Agenzia delle entrate e Guardia di finanza, per cui entrambi i soggetti possono porre in essere attività ispettive e di controllo fiscale (mediante la redazione di processi verbali di constatazione, di verifica o di altri atti istruttori), mentre l'attività di accertamento rimane di esclusiva competenza dell'Agenzia (la sola legittimata a emettere avvisi di accertamento). In tale contesto, la modifica legislativa non rivestirebbe portata innovativa, ma, piuttosto, portata chiarificatrice, laddove, nel nuovo comma 6-bis, afferma che resta ferma (*"ferma restando"*) l'applicazione del Cad agli atti di accertamento. Di conseguenza, secondo detto orientamento, l'ufficio ben poteva invocare le disposizioni del codice anche prima del 27 gennaio 2018.

### **La sentenza della Commissione Regionale**

La Commissione regionale, con la sentenza in commento, ha mostrato di aderire all'orientamento da ultimo descritto. I giudici piemontesi hanno dapprima delineato la portata dell'articolo 2 del Cad: *"trattandosi di limiti all'applicazione del Cad gli stessi devono essere individuati con rigore e circoscritti solo agli ambiti espressamente enunciati"*. Sulla base di tale criterio ermeneutico, i giudici hanno così potuto affermare che *"l'attività accertativa, che differisce e si distingue dall'attività di ispezione e controllo, non può essere ricompresa nei limiti di inapplicabilità della norma in esame"*.

A suggello dell'interpretazione suggerita, i giudici regionali hanno valutato dirimente il sopravvenuto intervento normativo: *"la successiva introduzione alla norma de qua del comma 6 bis, lungi dal rappresentarne per lo specifico ambito di nostro interesse, una estensione ex novo, al contrario si limita a confermarne l'applicazione. La locuzione "fermo restando" infatti ne presuppone una applicazione precedente e già in atto, mentre la successiva precisazione che per le attività ispettive e di controllo fiscale saranno emanate specifiche disposizioni, da una parte conferma una linea operativa di generale estensione applicativa del CAD, dall'altra esplicita la chiara distinzione tra l'attività ispettiva e di controllo e quella accertativa"*.

La Commissione regionale ha, in altre parole, valorizzato il rapporto di continuità tra le due discipline; continuità che, del resto, pare in linea con le indicazioni date dallo stesso legislatore nella relazione illustrativa al Dlgs n. 217/1997, in cui testualmente si specifica che le previsioni del Cad *"continuano ad applicarsi"* agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria.

La sentenza in commento indubbiamente traccia un valido percorso interpretativo su un tema tuttora ampiamente controverso. Non resta dunque che attendere un pronunciamento a opera dei

giudici di legittimità a definitivo superamento della questione.

di

**Ivan Carli**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/firma-virtuale-ma-notifica-cartacea-ok-lavviso-anche-ante-27>