



Gli accertamenti digitali notificati in copia conforme

Lavoro della Commissione Accertamento e Contenzioso Tributario dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova
Coordinatore: Dott. FILIPPO SALOMONE



Il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova ringrazia i membri della Commissione "Accertamento e Contenzioso Tributario" per il lavoro svolto e l'impegno profuso.



INDICE

- 1) DELEGA DI FIRMA: CARATTERISTICHE PER VALIDITÀ DEL
PROVVEDIMENTO pag. 4
a cura di PAOLO STAGNO
- 2) IL CAD (CODICE DELL'AMMINISTRAZIONE DIGITALE) E LA
SOTTOSCRIZIONE DIGITALE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO pag. 7
a cura di GIAMPAOLO PEIRANO
- 3) CONFORMITÀ DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO SOTTOSCRITTI
DIGITALMENTE: LA DELEGA ALLA DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ
DEGLI ATTI E LA QUALITÀ DI PUBBLICO UFFICIALE pag. 18
a cura di ORAZIO MARIA SAPUPPO
- 4) MARCHIO GLIFO E DUBBI APPLICATIVI pag. 22
a cura di LIA PAGGI



DELEGA DI FIRMA: CARATTERISTICHE PER VALIDITÀ DEL PROVVEDIMENTO

(a cura di PAOLO STAGNO)

Come tutti noi ben sappiamo l'art. 42 del DPR 600/73 richiede esplicitamente la firma del Capo dell'ufficio accertatore sugli avvisi di accertamento. Sempre a norma dell'art. 42 del DPR 600, il Capo dell'Ufficio può delegare altro impiegato della carriera direttiva. Il terzo comma dello stesso articolo dispone la nullità dell'atto in carenza di sottoscrizione.

Anche l'art. 5 comma 6 del Regolamento di Amministrazione che disciplina l'Organizzazione e il Funzionamento dell'Agenzia delle Entrate dispone la sottoscrizione degli avvisi di accertamento da parte del "Direttore Provinciale o, su delega di questi, dal Direttore dell'ufficio preposto all'attività accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti".

Queste disposizioni restano valide anche in caso di apposizione di FIRMA DIGITALE sugli avvisi di accertamento. Anche il funzionario che appone la propria firma digitale sull'atto deve essere delegato dal Direttore Provinciale.

La Ratio delle disposizioni sopracitate appare essere quella di fornire una tutela sia al contribuente che alla stessa amministrazione. La firma (e quindi il controllo) dall'atto impositivo da parte del Capo Ufficio dovrebbe essere una forma di garanzia sull'assenza di errori o storture nella formazione dell'atto stesso.

Non si tratta di un argomento meramente teorico o secondario, l'importanza della materia è testimoniata dalla qualificata e ormai copiosa giurisprudenza.

Particolarmente importanti sono le sentenze (22803/2015 e 25017/2015) con le quali la Corte di Cassazione ha chiarito che la delega deve essere:

- scritta;
- motivata e cioè contenere le specifiche ragioni di fatto e diritto per le quali viene rilasciata;
- determinata nell'arco temporale della sua efficacia;
- nominativa.

Per quanto riguarda la forma scritta della delega, è ormai pacifico che si può indifferentemente trattare di delega vera e propria o di ordine di servizio. Il documento deve comunque essere sottoscritto in maniera autografa dal direttore provinciale, protocollato e depositato agli atti dell'ufficio.

La Corte di Cassazione ha poi suggerito alcuni motivi che giustificano la temporanea delega ai funzionari sottoposti: malattia del titolare del potere di firma, sua temporanea assenza, carenza di personale (sempre temporanea).

Il Capo dell'Ufficio può quindi delegare i suoi funzionari a firmare gli avvisi di accertamento solo in situazioni straordinarie, non ricorrenti. Pertanto non viene ritenuta valida una delega che non preveda un termine temporale di validità.

La giurisprudenza di Cassazione spiega inoltre quali sono i requisiti che la delega deve avere per poter essere considerata "nominativa". Naturalmente non sono valide le deleghe cosiddette "in bianco" nelle quali compare solo un elenco di posizioni lavorative



ed organizzative (per esempio: il capo team accertamento piccole imprese) e non i nominativi dei funzionari stessi.

La giurisprudenza ritiene non valide anche le deleghe alle quali vengono allegati delle tabelle o elenchi nominativi di funzionari. Tra le altre, la sentenza 12960/2017 della Corte di Cassazione spiega come la delega “debba permettere al contribuente di verificare agevolmente se il funzionario delegato avesse il potere di sottoscrivere l’atto impugnato non essendo ragionevole attribuire al contribuente una tale indagine amministrativa al fine di verificare la legittimità dell’atto”.

Prosegue la medesima sentenza spiegando che “Occorre, in sostanza, una delega nominativa perché solo in tal modo si radica il rapporto di fiducia tra delegante e delegato”.

Abbiamo quindi un quadro abbastanza preciso e concorde sulle caratteristiche che deve avere il documento con il quale il Direttore Provinciale dell’Agenzia delega i suoi collaboratori a firmare gli avvisi di accertamento.

L’amministrazione non allega agli avvisi di accertamento una copia della delega o ordine di servizio e quindi è compito del professionista che assiste il contribuente chiederne copia e spetta all’amministrazione finanziaria depositarne copia e dimostrare in sede di contenzioso la validità delle delega e la sua conformità alle indicazioni della Cassazione.

Sarà quindi cura di tutti noi inserire nel ricorso introduttivo una motivazione che riguardi la validità della delega con richiesta che questa venga depositata a cura dell’Agenzia e con riserva di integrare la motivazione una volta esaminata la delega stessa.

ESPERIENZA DI CHI SCRIVE: ritengo utile riportare brevemente la mia (limitatissima) esperienza in materia.

La Commissione Tributaria Provinciale di Genova ha recentemente emesso diverse sentenze favorevoli ai contribuenti disponendo l’annullamento totale degli atti impugnati proprio a causa delle carenze degli ordini di servizio con cui il Direttore Provinciale di Genova nel corso degli scorsi anni ha delegato i vari funzionari a firmare gli avvisi di accertamento.

Gli ordini di servizio sono i seguenti: N. 12/2015, N. 1/2016, N. 1/2017 e hanno le seguenti caratteristiche:

- la loro validità temporale va dal marzo 2015 in avanti con pochi giorni di interruzione in occasione dell’inizio del 2016 e del 2017. Di fatto diventa una delega unica “sine die” contravvenendo al principio della limitazione temporale di efficacia che abbiamo visto sopra;
- non contengono motivazioni specifiche ma citano solo delle generiche esigenze organizzative e dimensioni dell’ufficio;
- i funzionari delegati vengono elencati in ben sei tabelle allegati agli ordini di servizio. Anche noi professionisti facciamo fatica a capire se il funzionario che ha firmato l’atto era delegato a farlo, figuriamoci il singolo contribuente;
- le tabelle allegati agli ordini di servizio elencano i funzionari delegati in base al VALORE dell’atto da emettere. Intanto non si specifica quale sia il valore di un atto. Poi ricordiamo che il regolamento di funzionamento dell’Agenzia (citato all’inizio di



questo breve scritto) prevede che la delega abbia riguardo alla “rilevanza e complessità degli atti” e non al loro valore.

Credo sia utile chiedere che l’Agenzia depositi in Commissione tutti gli ordini di servizio che si sono susseguiti (elencati sopra) in modo che i giudici possano rilevare la mancanza della temporaneità delle deleghe.

Tra le sentenze che hanno disposto l’annullamento degli atti impugnati per carenze nelle deleghe cito quelle della Commissione tributaria Provinciale di Genova di cui sono a conoscenza, sicuramente ce ne sono molte altre:

- Sez. 2 nr. 997 depositata in data 11/07/2017
- Sez. 4, nr. 1978 e 1979 depositate in data 30/09/2016;
- Sez. 4 nr. 762, 763 e 764 depositate in data 17/05/2017;
- Sez. 13 nr. 1005 depositata in data 01/03/2016;

Concludo con un cenno ai più recenti avvisi di accertamento che ho avuto occasione di vedere. Uno è stato emesso e recapitato nel mese di aprile 2017 e l’atto è stato firmato digitalmente dal funzionario delegato alla firma “**ai sensi dell’art. 4 bis del D.L. 78/15**”. Questa norma fissa comunque al 31/12/2016 la cessazione della propria efficacia! Sembra quindi sorgere un ulteriore motivo di contestazione.

Poi a fine settembre 2017 è stato notificato altro avviso di accertamento ma con firma autografa e senza riferimenti al Dlgs 78/2015.

Può essere un caso, infatti i funzionari che hanno firmato i due atti sono diversi ed hanno “gradi” diversi all’interno della Direzione Provinciale, ma può essere un’indicazione di cambio di rotta da parte dell’Agenzia sulla firma digitale degli atti in attesa di chiarimenti e/o giurisprudenza.



IL CAD (CODICE DELL'AMMINISTRAZIONE DIGITALE) E LA SOTTOSCRIZIONE DIGITALE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO

(a cura di GIAMPAOLO PEIRANO)

1. PREMESSA

Il Codice dell'amministrazione digitale (CAD) previsto dal D. Lgs. 82/2005 all'art. 40 dispone che pubbliche amministrazioni formino gli originali dei propri documenti con mezzi informatici, in modo digitale, conformemente alle regole tecniche che sono state emanate con appositi decreti, ed in particolare dal decreto del presidente del Consiglio dei ministri 13 novembre 2014 (DPCM) in vigore dal 12/2/2015.

Con il DPCM sono state fissate le regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici nonché di formazione e conservazione dei documenti informatici delle pubbliche amministrazioni e ha quindi trovato efficacia l'obbligo contenuto nell'articolo 40 del CAD. Il DPCM, all'articolo 17, dispone che le pubbliche amministrazioni debbano adeguare i propri sistemi di gestione informatica dei documenti entro e non oltre diciotto mesi dall'entrata in vigore dello stesso decreto, potendo continuare ad applicare, fino a tale data, le previgenti regole tecniche. Di conseguenza, dal 18/8/2016, le pubbliche amministrazioni sono tenute a produrre i propri documenti originali esclusivamente in modalità digitale e a gestire digitalmente l'intero ciclo di vita del documento. Ne consegue che un documento originale non è più quello stampato e sottoscritto con firma autografa, né quelli generati in modalità automatica riportanti la dicitura "firma autografa sostituita a mezzo stampa": il documento in versione originale è quello prodotto e firmato digitalmente, ferma restando la possibilità di gestire, successivamente e ove necessario, delle copie stampate.

La criticità dell'esposizione è rappresentata dalla tecnicità dell'argomento, dalle numerose modifiche apportate al CAD, che consentono la valutazione dell'applicazione della legge a seconda del tempo in cui sono stati firmati e redatti gli atti fiscali amministrativi, dall'orientamento non consolidato delle pronunce giurisprudenziali di merito e di legittimità, a causa appunto della recentissima applicazione delle norme, e dalla scarsità anche degli apporti dottrinali. Il presente lavoro vuole essere un focus che riunisce in un "puzzle" i diversi apporti rinvenuti.

2. LA DUBBIA APPLICABILITÀ DEL C.A.D. AGLI ATTI NON SERIALI FORMATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ancorché l'Agenzia delle Entrate abbia ritenuto di doversi adeguare alla nuova formazione digitali degli atti accertativi ed irrogativi, l'applicabilità di tali norme agli atti fiscali è invero dubbia. Infatti, il codice dell'amministrazione digitale (CAD) dispone che le regole in esso contenute non si applicano ai controlli fiscali; in particolare il comma 6, dell'art. 2 del CAD espressamente dispone: "**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. Le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico”.

Ciò è confermato anche dallo Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 179, recante “Modifiche e integrazioni al Codice dell’amministrazione digitale di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, ai sensi dell’articolo 1 della legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche”, che in questi giorni (fine settembre 2017) andrà al Consiglio di Stato, alle commissioni parlamentari, alla conferenza Stato/Regioni, e nei successivi 90 giorni ritornerà di nuovo al consiglio dei ministri per l’approvazione definitiva. Nel testo in corso di approvazione all’art. 2 (*Modifiche all’articolo 2 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82*) si legge ai commi 1 e 8:

1) All’articolo 2 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, sono apportate le seguenti modificazioni:

omissis

8) dopo il comma 6 è aggiunto il seguente: “*6-bis. 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 o del Ministro delegato, adottato su proposta del Ministro dell’economia e delle finanze, sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale.*”.

Se, pertanto, gli atti fiscali entrano nel CAD soltanto dopo l’approvazione del D.p.c.m. in corso di approvazione, significa che fino ad allora gli atti fiscali non erano soggetti alla normativa del CAD. Ciò renderebbe illegittimi ed invalidi e da annullare tutti gli atti fiscali emessi fino all’entrata in vigore delle modifiche al CAD come originali digitali e come copia cartacea di originali firmati digitalmente.

Si ricorda come, altresì, con il provvedimento del 2 novembre 2010 (in applicazione dell’articolo 15, comma 7 del Dl 78/2009), l’Agenzia delle Entrate avesse individuato gli **atti prodotti da sistemi informativi automatizzati** come gli atti per i quali veniva autorizzata la sostituzione della firma autografa con l’indicazione a stampa del nominativo del responsabile, facendo riferimento agli accertamenti delle tasse automobilistiche, delle concessioni governative o dei canoni di locazione non dichiarati, che riguardano controlli seriali e accentrati. Per questi atti è quindi fatta salva la validità della firma a stampa, mentre per gli altri atti fiscali, la loro validità risulta interessata dal CAD, con i dubbi di applicazione sopra espressi.

3. LA SOTTOSCRIZIONE DIGITALE DEGLI ATTI FISCALI¹

L’art. 42 del DPR 600/1973 (applicabile anche all’iva) dispone al comma 1 che “Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d’ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell’ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”.

¹ www.ilsoftware.it, amministrazione digitale – Università di Pisa, www.consulenzatributariaefiscale.it, www.agid.gov.it, www.avvocatotelematico.wordpress.com



Inoltre al comma 3 dispone ancora che “L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma”.

Ne consegue che un elemento indispensabile a pena di nullità dell'atto è la sottoscrizione dell'atto fiscale.

Fatte salve alcune tipologie di atti (visti sopra) per i quali la sottoscrizione avviene come mera “firma a stampa”, per tutti gli altri è prevista la firma autografa del direttore dell'Ufficio, o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, fino all'entrata in vigore del CAD anche per gli atti fiscali.

Pur coi dubbi di applicabilità delle norme del CAD agli atti fiscali, con le innovative regole del CAD, gli atti dovranno essere sempre firmati a pena di nullità dal direttore o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, ma la sottoscrizione dovrà essere digitale. In particolare, l'art. 3 del DPCM 13/11/2014 dispone (commi 1 e 4 lett. a) che nel caso di documento informatico formato mediante la modalità di redazione tramite l'utilizzo di appositi strumenti software, le caratteristiche di immodificabilità e di integrità sono determinate da una o più operazioni, tra cui la sottoscrizione con firma digitale ovvero con firma elettronica qualificata.

Preliminarmente, è opportuno un breve approfondimento del significato di documento informatico, che è il “supporto elettronico” (rectius l'atto virtuale, dematerializzato, il “file”) che deve essere firmato elettronicamente e/o digitalmente.

Al fine di comprendere cosa debba intendersi con la locuzione documento informatico è bene precisare che il C.A.D., all'art. 1, fornisce le seguenti definizioni:

«p) documento informatico: il documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti»;

«p-bis) documento analogico: la rappresentazione non informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti».

Ulteriori due norme del C.A.D., l'art. 20, co. 2 e l'art. 71, aggiungono significato (art.20) ed alcuni dubbi e rinvii a norme da emanare nel tempo futuro (art. 71):

a) l'art. 20, co. 2, recita: «2. Il documento informatico sottoscritto con firma elettronica qualificata o con firma digitale, formato nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71, che garantiscano l'identificabilità dell'autore, l'integrità e l'immodificabilità del documento, si presume riconducibile al titolare del dispositivo di firma ai sensi dell'articolo 21, comma 2, e soddisfa comunque il requisito della forma scritta, anche nei casi previsti, sotto pena di nullità, dall'articolo 1350, primo comma, numeri da 1 a 12 del codice civile». Tuttavia, è necessario precisare che il suddetto comma 2 è stato abrogato dall'art. 17, co. 1, lett. b), D. Lgs. 26 agosto 2016, n. 179, a decorrere dal 14 settembre 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 66, co. 1, dello stesso D. Lgs. 179/2016.

b) L'art. 71, invece, recita: «1. Con decreto del Ministro delegato per la semplificazione e la pubblica amministrazione, su proposta dell'AgID, di concerto con il Ministro della giustizia e con i Ministri competenti, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28



agosto 1997, n. 281, e il Garante per la protezione dei dati personali nelle materie di competenza, sono adottate le regole tecniche per l'attuazione del presente Codice».

[1-bis, abrogato ² dall'art. 52, co. 1, lett. b), D. Lgs. 30/12/2010, n. 235 a far data dal 25/1/2011]

1-ter. *Le regole tecniche di cui al presente codice sono dettate in conformità ai requisiti tecnici di accessibilità di cui all'articolo 11 della legge 9 gennaio 2004, n. 4, alle discipline risultanti dal processo di standardizzazione tecnologica a livello internazionale ed alle normative dell'Unione europea.*

[2, abrogato ³ dall'art. 56, co. 1, lett. b), D. Lgs. 26/8/2016, n. 179, a decorrere dal 14/9/2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 66, co. 1, dello stesso D. Lgs. 179/2016]».

Approcciato brevemente il concetto di documento informatico, segue l'esame della nuova forma che deve assumere la firma dell'atto, che deve essere una sottoscrizione virtuale, elettronica.

Le norme che parlano specificamente all'interno del CAD della firma digitale sono gli artt. 21, in particolare, e 22.

L'art. 21 (rubricato **Documento informatico sottoscritto con firma elettronica, nella versione oggi in vigore dal 14/09/2016 come modificato dal Decreto legislativo del 26/08/2016 n. 179 Articolo 18**) è così declinato:

1. *Il documento informatico, cui è apposta una **firma elettronica**, soddisfa il requisito della forma scritta e sul piano probatorio è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità e immutabilità.*

2. *Il documento informatico sottoscritto con **firma elettronica avanzata, qualificata o digitale**, formato nel rispetto delle regole tecniche di cui all'articolo 20, comma 3, ha altresì l'efficacia prevista dall'[articolo 2702 del codice civile](#). L'utilizzo del dispositivo di **firma elettronica qualificata o digitale** si presume riconducibile al titolare, salvo che questi dia prova contraria. Restano ferme le disposizioni concernenti il deposito degli atti e dei documenti in via telematica secondo la normativa anche regolamentare in materia di processo telematico.*

2-bis. *Salvo il caso di sottoscrizione autenticata, le scritture private di cui all'[articolo 1350, primo comma, numeri da 1 a 12, del codice civile](#), se fatte con documento informatico, sono sottoscritte, a pena di nullità, con **firma elettronica qualificata o con firma digitale**. Gli atti di cui all'[articolo 1350, numero 13\), del codice civile](#) redatti su documento informatico o formati attraverso procedimenti informatici sono sottoscritti, a pena di nullità, con **firma elettronica avanzata, qualificata o digitale**.*

² Il comma 1-bis così disponeva: "Entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri emanati su proposta del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie, sentito il Ministro per la funzione pubblica, d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono adottate le regole tecniche e di sicurezza per il funzionamento del sistema pubblico di connettività".

³ Il comma 2 così disponeva: "Le regole tecniche vigenti nelle materie del presente codice restano in vigore fino all'adozione delle regole tecniche adottate ai sensi del presente articolo".



2-ter. Fatto salvo quanto previsto dal [decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 110](#), ogni altro atto pubblico redatto su documento informatico e sottoscritto dal pubblico ufficiale a pena di nullità con **firma qualificata o digitale**. Le parti, i fidejacenti, l'interprete e i testimoni sottoscrivono personalmente l'atto, in presenza del pubblico ufficiale, con firma avanzata, qualificata o digitale ovvero con firma autografa acquisita digitalmente e allegata agli atti.

3. (Comma abrogato, a decorrere dal 14 settembre 2016, dall'[art. 18, comma 1, lett. e\) decreto legislativo 26 agosto 2016 n. 179](#)).

4. (Comma abrogato, a decorrere dal 14 settembre 2016, dall'[art. 18, comma 1, lett. e\) decreto legislativo 26 agosto 2016 n. 179](#)).

5. Gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto sono assolti secondo le modalità definite con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie.

Ed ancora l'art. 22 (rubricato **Copie informatiche di documenti analogici, nella versione oggi in vigore dal 14/09/2016 come modificato dal medesimo D. Lgs. n. 179 Art. 19**), in particolare il comma 1, è così declinato:

1. I documenti informatici contenenti copia di atti pubblici, scritture private e documenti in genere, compresi gli atti e documenti amministrativi di ogni tipo formati in origine su supporto analogico, spediti o rilasciati dai depositari pubblici autorizzati e dai pubblici ufficiali, hanno piena efficacia, ai sensi degli articoli 2714 e 2715 del codice civile, se ad essi è apposta o associata, da parte di colui che li spedisce o rilascia, una **firma digitale o altra firma elettronica qualificata**. La loro esibizione e produzione sostituisce quella dell'originale.

Dalla lettura delle norme indicate è evidente come esse descrivano diverse declinazioni del concetto generale di firma elettronica, ed in particolare occorre cogliere le differenze esistenti nelle diverse modalità applicative e specificamente comprendere le specificità di:

- 1) Firma elettronica semplice
- 2) Firma elettronica avanzata;
- 3) Firma elettronica qualificata;
- 4) Firma elettronica digitale.

Firmare digitalmente un documento significa **garantire riservatezza, confidenzialità, autenticità, integrità e non ripudio** del suo contenuto. L'equivalente di un **documento firmato con firma digitale** è un atto cartaceo stipulato dinanzi a un notaio.

L'art. 3, c.3, DPCM 22/2/2013 attesta che “le presenti regole tecniche definiscono le caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità e immodificabilità del documento informatico sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale ai fini e per gli effetti di cui all'art. 20, comma 1-bis, e 21, comma 2, del Codice.



L'apposizione della firma digitale integra e sostituisce la firma autografa, ed anche sigilli, punzoni, timbri, contrassegni e marchi di qualsiasi genere ad ogni fine previsto dalla normativa vigente.

Sull'argomento **firma digitale** occorre anche comprendere soprattutto sulla **differenza tra firma digitale, firma qualificata e firma elettronica**. Spesso i termini vengono utilizzati senza distinzioni, ritenendo che gli appellativi siano sostanzialmente sovrapponibili. In realtà, le differenze sono piuttosto marcate e hanno conseguenze dirette - soprattutto sul versante legale - nei rapporti verso terzi.

In Italia il D.P.C.M. 22 febbraio 2013 (G.U. n.117 del 21-5-2013) è il provvedimento che ha fatto da "spartiacque" ponendo diversi "paletti" e meglio definendo alcuni termini che oggi sono capisaldi nei rapporti fra imprese, fra professionisti e privati, tra cittadino e pubblica amministrazione. Lo stesso decreto, in particolare, ha di fatto posto nelle mani di tutti i cittadini italiani uno strumento - la CNS, *Carta Nazionale dei Servizi* - che se utilizzato per apporre la **firma elettronica avanzata** sui documenti scambiati con la pubblica amministrazione ha l'efficacia della scrittura privata.

Ma andiamo per gradi.

3.1. COS'È LA FIRMA ELETTRONICA SEMPLICE?

La **firma elettronica semplice** (FE) è "*l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di identificazione informatica*".

Rispetto ad altre metodologie di firma, la **firma elettronica** può essere pensata come quella "semplice" dal momento che il legislatore non fa riferimento alle sue caratteristiche tecniche e alle misure di sicurezza da implementare. Sul piano legale, il valore probatorio di un documento dotato di semplice firma elettronica non è certo a priori e anzi **spetta al giudice valutarne le caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità e immodificabilità**. La firma elettronica è quindi intrinsecamente debole tanto che in molti frangenti può essere liberamente giudicabile.

3.2. FIRMA ELETTRONICA AVANZATA: DIFFERENZE CON LA FIRMA ELETTRONICA SEMPLICE

La FEA (**firma elettronica avanzata**) non è altro che una firma elettronica semplice con alcune caratteristiche di sicurezza addizionali. Nel decreto si legge infatti che la firma elettronica avanzata "*è apposta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario; è creata con mezzi sui quali quest'ultimo conserva un controllo esclusivo ed è collegata ai dati ai quali si riferisce, in modo da consentire di rilevare se gli stessi sono stati successivamente modificati*".

Per acquisire una propria firma elettronica avanzata è sufficiente rivolgersi ad un certificatore o ai soggetti delegati alla vendita, non solo in Italia ma anche sull'intero territorio europeo.

Per l'ottenimento della firma elettronica avanzata non è neppure necessario recarsi fisicamente presso gli sportelli del certificatore per fornire i propri documenti ed



attestare la propria identità. La normativa vigente, infatti, punisce pesantemente coloro che presentano false dichiarazioni al certificatore (495-bis e 640-quinquies del codice penale) ed il certificatore stesso nel caso di sua responsabilità.

Un esempio di firma elettronica avanzata? Quella che alcune regioni italiane offrono ai cittadini residenti con l'erogazione della CNS. In tali casi, infatti, la CNS può essere usata per **apporre sui documenti una firma elettronica avanzata** equiparando tali documenti alle scritture private (ai sensi dell'articolo 2702 del codice civile). In altri casi, ancora, invece, la CNS può essere usata per apporre una firma elettronica semplice (la differenza tra le due procedure consiste nel fatto che **la firma elettronica avanzata permette, con certezza, di attribuire valore legale al documento**).

3.3. LA FIRMA ELETTRONICA QUALIFICATA

La FEQ si basa invece su un certificato qualificato ed è realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma. La Firma Elettronica Qualificata garantisce tutte le caratteristiche della Firma Elettronica Avanzata ed inoltre è basata su un certificato qualificato (rilasciato da un Certificatore accreditato dall'AgID). Nell'utilizzo della FEQ, il firmatario deve utilizzare un dispositivo sicuro con le caratteristiche identificate dalla norma.

Ai sensi dell'art. 3, c.1, del DPCM 22/2/2013, la FEQ è generata esclusivamente con i dispositivi di cui all'art. 1, comma 1, lettere n) e p) ⁴.

3.4. LA FIRMA ELETTRONICA DIGITALE (FED)

La FED, infine, viene definita come "*un particolare tipo di firma elettronica avanzata basata su un certificato qualificato e su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici*". In più rispetto ai casi precedenti, la firma digitale aggiunge - come requisito essenziale - l'utilizzo della **crittografia asimmetrica**.

Ai sensi dell'art. 3, c.2, del DPCM 22/2/2013, la FI è generata con i dispositivi di cui all'art. 1, comma 1, lettere o) e p) ⁵.

I documenti firmati con firma elettronica avanzata, firma elettronica qualificata o firma digitale, hanno la medesima efficacia probatoria della scrittura privata.

Con la CNS di base è possibile firmare documenti solo con firma elettronica e firma elettronica avanzata. La CNS è comunque predisposta per accogliere un ulteriore certificato che consentirà l'apposizione della firma digitale così come stabilito dalle "Linee Guida per l'emissione e l'utilizzo della Carta Nazionale dei Servizi".

⁴ art. 1, comma 1, lettera n): dispositivi sicuri per la generazione della firma elettronica qualificata: mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo la cui conformità è accertata ai sensi dell'art. 12 (del medesimo DPCM);

art. 1, comma 1, lettera p): HSM: insieme di hardware e software che realizza dispositivi sicuri per la generazione delle firme in grado di gestire in modo sicuro una o più coppie di chiavi crittografiche;

⁵ art. 1, comma 1, lettera o): dispositivi sicuri per la generazione della firma digitale: mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo la cui conformità è accertata ai sensi dell'art. 13 (del medesimo DPCM);

art. 1, comma 1, lettera p): (cfr sopra)



Il DPCM 22/2/2013 all'art. 1, c.1, lett. q) e r), distingue le firme elettroniche anche come firme remote e come firme automatiche; in particolare:

q) **firma remota**: particolare procedura di firma elettronica qualificata o di firma digitale, generata su HSM, che consente di garantire il controllo esclusivo delle chiavi private da parte dei titolari delle stesse;

r) **firma automatica**: particolare procedura informatica di firma elettronica qualificata o di firma digitale eseguita previa autorizzazione del sottoscrittore che mantiene il controllo esclusivo delle proprie chiavi di firma, in assenza di presidio puntuale e continuo da parte di questo;

Senza volersi addentrare, si osserva brevemente che il CAD parla della firma remota all'art. 32, e della firma automatica all'art. 35.

4. LA VALIDITÀ DI UNA FIRMA DIGITALE⁶

Nel nostro ordinamento, un documento sottoscritto con firma digitale ha **piena efficacia giuridica** nel caso in cui siano rispettate le seguenti condizioni:

- a) la firma digitale sia apposta utilizzando un certificato di firma rilasciato da un ente accreditato in grado di identificarne in modo certo il proprietario
- b) la firma digitale sia apposta utilizzando un certificato di firma in corso di validità
- c) il documento non sia modificato dopo l'apposizione della firma

Nel caso in cui venga meno anche una di queste tre condizioni, la firma digitale **NON è valida**. Nel dettaglio:

a) Certificato di firma rilasciato da ente accreditato

Il fatto che la la firma digitale debba essere apposta utilizzando un certificato di firma rilasciato da un ente accreditato in grado di identificarne in modo certo il proprietario, comporta che analizzando un documento con firma digitale valida è possibile verificare in modo certo l'identità di colui che lo ha firmato (si parla di **autenticazione** del firmatario).

b) Certificato di firma in corso di validità

Il fatto che la firma digitale sia apposta utilizzando un certificato di firma in corso di validità comporta che il firmatario di un documento con firma digitale valida non possa disconoscere il documento da lui firmato, salvo che non dia prova contraria (si parla di **non ripudio** del documento). Questo avviene perché il certificato di firma ha una validità limitata nel tempo, e si ritiene che un eventuale malintenzionato non possa individuare la password necessaria per l'utilizzo del certificato prima della scadenza di quest'ultimo.

Inoltre, la firma digitale apposta su un documento utilizzando un certificato in corso di validità **non ha più alcun valore dopo la scadenza del certificato stesso** a meno che al documento non venga apposta una marcatura temporale prima della scadenza del

⁶ cfr nota 1



certificato utilizzato per la firma. Si tenga presente, però, che il caricamento di un documento firmato digitalmente all'interno di un sistema di protocollo a norma equivale a tutti gli effetti all'apposizione di una marcatura temporale e quindi, **i documenti firmati digitalmente regolarmente protocollati restano validi anche dopo la scadenza del certificato utilizzato per la firma.**

Infine, dal fatto che un firmatario non possa disconoscere un documento da lui firmato digitalmente, consegue l'importanza di mantenere **segreta la password** associata al proprio certificato di firma, in modo da non permettere a nessuno di apporre firme digitali per proprio conto.

c) Documento non modificato dopo la firma

Il fatto che il documento non possa essere modificato dopo l'apposizione della firma digitale, comporta che un documento con firma digitale valida è identico a quello all'atto della firma (si parla di integrità del documento). Dato che una minima modifica in qualsiasi punto del documento comporterebbe l'invalidità della firma digitale, in caso di documenti firmati digitalmente non ha più senso l'atto di siglare le varie pagine di un documento (se vogliamo fare un parallelo con il cartaceo, possiamo considerare come se il documento digitale fosse scritto tutto su un unico foglio). Dato che i documenti firmati digitalmente per essere validi non devono più essere modificati dopo l'apposizione della firma digitale, la regola generale appare quella di firmare solo file in formato PDF e, laddove possibile PDF/A, che attualmente rappresentano i formati più affidabili.

5. I DIVERSI TIPI DI FIRMA DIGITALE ⁷

Una firma digitale può essere apposta in modalità diverse: modalità **CAdES** e modalità **PAdES**. Di per sé, la firma digitale consiste sempre nella creazione di un file associato ad un documento, creato dal software di firma in base al documento da firmare e al certificato del firmatario. Tecnicamente, la differenza tra una firma di tipo CAdES e una firma di tipo PAdES consiste nel modo in cui questo nuovo file viene associato al documento. Analizziamo le differenze delle due tipologie nel dettaglio:

❖ Firma CAdES – [CMS (Cryptographic Message Syntax) Advanced Electronic Signatures]

Nel caso di una firma digitale apposta con modalità CAdES, si genera un file con estensione. p7m e consiste nella creazione di una busta crittografica che contiene al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica (algoritmo di Hash) e i certificati del firmatario e dell'ente certificatore. Il documento firmato e il file con la firma digitale vengono inseriti insieme in una busta. Tale busta, che contiene il documento e il file della firma, è anch'essa un file con estensione. p7m. tutti i file firmati digitalmente con modalità CAdES hanno una seconda **estensione. p7m.**

⁷ cfr nota 6



La busta CADES, cioè il file con estensione .p7m, ha un contenuto che è visualizzabile solo attraverso idonei software in grado di «sbustare» il documento sottoscritto digitalmente. Tale formato permette di firmare qualsiasi tipo di file, ma presenta lo svantaggio di non consentire di visualizzare il documento oggetto della sottoscrizione senza l'idoneo software di «sbustamento».

Le principali caratteristiche di questa modalità di firma sono:

- la modalità CADES permette di **firmare qualsiasi tipo di documento** (docx, .xlsx, ecc.), anche se il formato più utilizzato attualmente, in quanto più sicuro ed affidabile è il file in formato .pdf.
- Un documento, una volta firmato con modalità CADES modifica il suo nome. Ad esempio un file denominato *Pippo.docx*, una volta firmato digitalmente con modalità CADES modificherà il suo nome in *Pippo.docx.p7m*.
- Per verificare una firma digitale apposta con modalità CADES e per visualizzare il documento firmato, occorre utilizzare, come detto, solamente uno degli **appositi software specifici**.

❖ **Firma PAdES – [PDF (Portable Document Format) Advanced Electronic Signatures]**

La firma digitale in formato PAdES genera, invece, un file con estensione .pdf ed è leggibile con i comuni reader disponibili per questo formato. Questa tipologia di firma, nota come «firma pdf», che prevede diverse modalità per l'apposizione della firma, a seconda che il documento sia stato predisposto o meno ad accogliere le firme previste ed eventuali ulteriori informazioni, rende il documento più facilmente accessibile. Nel caso di firma digitale apposta con modalità PAdES, vengono sfruttate le caratteristiche dei documenti in formato.pdf e il file contenente la firma digitale viene inglobato insieme al documento stesso. Tuttavia soffre del limite costituito dalla possibilità di firmare solo documenti di tipo pdf.

Le principali caratteristiche di questa modalità di firma sono:

- la modalità PAdES permette di firmare **solo documenti in formato .pdf**
- un documento, una volta firmato con modalità PAdES, mantiene il suo nome
- per verificare una firma digitale apposta con modalità PAdES e per visualizzare il documento firmato, è possibile utilizzare un qualsiasi software per la lettura dei file .pdf.

6. LA VERIFICA DI UNA FIRMA DIGITALE .PDF

Se un documento firmato digitalmente ha estensione .pdf, significa che è stato firmato con modalità PAdES. In questi casi, per visualizzare il contenuto del documento e verificarne la firma, è sufficiente aprire il file con un programma di lettura di file .pdf, e, una volta aperto il file, controllare che dopo alcuni secondi appaia un **banner con l'esito della verifica della firma**. Cliccando sul pulsante "**Pannello firma**", il sistema mostrerà un pannello in cui sarà possibile visualizzare il nome dei firmatari e i dettagli relativi alle varie firme.



7. LE IMPLICAZIONI DELLA FIRMA DIGITALE SUGLI ATTI FISCALI DIGITALI INVIATI IN COPIA ANALOGICA AI CONTRIBUENTI.

Si accenna solamente, essendo argomento di altre relazioni del presente lavoro, come, oltre alla verifica della validità della firma digitale, ed oltre a tutte le argomentazioni inerenti la delega di firma, anch'essa oggetto di altro approfondimento, l'atto fiscale digitalizzato trasmesso in copia analogica (cartacea) ai contribuenti debba osservare precise norme esposte dall'art. 23 (rubricato "Copie analogiche di documenti informatici") del CAD in relazione alla conformità all'originale (commi 1 e 2)⁸ ed al contrassegno informatico (cd glifo, comma 2-bis)⁹, introdotto dal D. Lgs. 26/8/2016, n. 179 a decorrere dal 14 settembre 2016, per il quale la copia analogica del documento informatico è valida anche quando sulla stessa sia apposto un contrassegno.

⁸ 1. 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. 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. Resta fermo, ove previsto l'obbligo di conservazione dell'originale informatico.

⁹ 2-bis. Sulle copie analogiche di documenti informatici può essere apposto a stampa un contrassegno, sulla base dei criteri definiti con le regole tecniche di cui all'articolo 71, tramite il quale è possibile accedere al documento informatico, ovvero verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica. Il contrassegno apposto ai sensi del primo periodo sostituisce a tutti gli effetti di legge la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale e non può essere richiesta la produzione di altra copia analogica con sottoscrizione autografa del medesimo documento informatico. I programmi software eventualmente necessari alla verifica sono di libera e gratuita disponibilità.



CONFORMITÀ DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO SOTTOSCRITTI DIGITALMENTE: LA DELEGA ALLA DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DEGLI ATTI E LA QUALITÀ DI PUBBLICO UFFICIALE.

(a cura di ORAZIO MARIA SAPUPPO)

PREMESSE

L'argomento oggetto della presente trattazione risulta essere, oltre che particolarmente specifico, anche di grande attualità, sono sempre più numerosi, infatti, gli atti dell'Agenzia delle Entrate che riportano la firma digitale e non più autografa del responsabile o del direttore dell'ufficio.

La norma di riferimento che andremo ad esaminare è contenuta nel Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82, meglio noto come CAD – Codice dell'Amministrazione digitale, nella fattispecie Capo II - Documento informatico e firme elettroniche; Trasferimenti di fondi, libri e scritture - Sezione I - Documento informatico articoli 20 e seguenti con particolare attenzione all'articolo 23 del citato decreto.

Tuttavia non è così chiaro se gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e firmati digitalmente, siano validi; infatti l'articolo 2, comma 6 del Dlgs 82/2005 esclude dalla sua applicazione per espressa disposizione all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale¹⁰.

Tale premessa, che apparentemente non sembrerebbe avere nulla a che fare con l'argomento specifico in trattazione - la delega alla dichiarazione di conformità degli atti e la qualità di pubblico ufficiale - di fatto serve a far comprendere come ad oggi sia ancora quantomeno nebulosa, non tanto la norma, che appare chiara nella sua interpretazione letterale, quanto l'applicazione della stessa.

Tuttavia venendo alla trattazione specifica esaminiamo il contenuto degli articoli di nostro specifico interesse.

ARTICOLO 23 DEL CODICE DELL'AMMINISTRAZIONE DIGITALE

Il capo secondo del CAD e nella fattispecie la sezione prima, rubricata come accennato "Documento informatico" dispone negli articoli 20 e seguenti quali devono essere i criteri di idoneità dell'atto amministrativo informatico "in relazione alle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità e immodificabilità" e dispone al seguente articolo 21 come questo firmato digitalmente soddisfi il requisito della forma scritta e sul piano probatorio è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue

¹⁰ Per comodità di consultazione si riporta di seguito l'estratto dell'articolo 2 comma 6 del Dlgs 82/2005:

Art. 2. Finalità e ambito di applicazione.

[...]

6. 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. Le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico.



caratteristiche oggettive come sopra individuate e descritte dal citato articolo 20. La norma prosegue chiarendo come sia possibile estrarre copie analogiche dell'atto informatico; infatti L'art. 23 disciplina la formazione ed il rilascio di copie realizzate su supporto analogico (cioè per lo più corrispondente all'ordinario supporto cartaceo) di documenti il cui originale è stato creato informaticamente, "anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale".

Dispone il 1 comma dell'art. 23 che "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"¹¹.

Il caso corrisponde a quello della stampa su carta di quanto sia contenuto in un documento informatico alla quale venga apposta dichiarazione di autenticità o di conformità da parte di un pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

Vediamo come si inizi a parlare di conformità attestata da un pubblico ufficiale che nella accezione prevista dal 1 comma dell'articolo 23 del citato decreto apparrebbe essere un soggetto riconosciuto allo scopo dal nostro ordinamento, a mero titolo esemplificativo un notaio o un segretario comunale¹².

Tuttavia la natura stessa del pubblico ufficiale è fondamentale per poter redigere la dichiarazione di conformità degli atti, la norma tuttavia non indica una caratteristica specifica o la necessità di una delega all'interno stesso dell'ufficio per poter attestare la conformità dell'atto digitale. Se è vero che non esistono documenti di prassi sull'argomento, quantomeno in ambito fiscale è pur vero che con un sentenza recente la n. 341 del 21 luglio 2017, la Commissione tributaria provinciale di Savona, ha rigettato il ricorso proposto dal contribuente avverso l'avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle entrate, ha respinto tutte le eccezioni formali riguardanti la formazione dell'avviso di accertamento (prodotto in formato digitale) e la relativa notifica effettuata tramite l'invio della copia analogica con attestazione di conformità.

In particolare, si legge nella pronuncia che "il contribuente deduce in via pregiudiziale l'inesistenza dell'atto per violazione dell'art. 23 D.Lgs 82/05 per l'assenza dell'attestazione di conformità tra la copia analogica del provvedimento e l'originale

¹¹ Per comodità di consultazione si riporta di seguito l'estratto dell'articolo 23 del Dlgs 82/2005:

Art. 23. Copie analogiche di documenti informatici.

1. Le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

2. 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. Resta fermo, ove previsto l'obbligo di conservazione dell'originale informatico.

2-bis. Sulle copie analogiche di documenti informatici può essere apposto a stampa un contrassegno, sulla base dei criteri definiti con le regole tecniche di cui all'articolo 71, tramite il quale è possibile accedere al documento informatico, ovvero verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica. Il contrassegno apposto ai sensi del primo periodo sostituisce a tutti gli effetti di legge la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale e non può essere richiesta la produzione di altra copia analogica con sottoscrizione autografa del medesimo documento informatico. I programmi software eventualmente necessari alla verifica sono di libera e gratuita disponibilità.

¹² La dichiarazione con cui si attesta che la copia di un documento è conforme al documento originale può essere validamente effettuata da un pubblico ufficiale ovvero da un notaio, cancelliere, segretario comunale o altro funzionario incaricato dal sindaco come disposto dall'art. 2, e art. 20, comma 3, D.P.R. n. 445/2000.



informatico di cui essa rappresenta una riproduzione; sempre pregiudizialmente si deduce l'inesistenza dell'atto opposto per violazione degli artt. 18 comma 2 e 20 del D.p.R. 28/12/2000 n. 445 per mancanza dei requisiti di forma dell'attestazione di conformità, la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per difetto di legittimazione attiva quale conseguenza del difetto di sottoscrizione in violazione degli artt. 24 D.Lgs 82/2005 ed art. 42 D.p.R. 600 per sottoscrizione omessa; violazione dell'art. 60 e 137 comma 2 e 3[...]

Nel citato contenzioso l'ufficio si è difeso sostenendo che l'asserita mancanza di attestazione di conformità dell'atto notificato è priva di fondamento in quanto è stato rispettato il disposto dell'articolo 23 del citato decreto e il funzionario era in possesso della qualifica prevista, confermando, pertanto, la piena legittimità dell'attestazione di conformità apposta sulla copia dell'atto prodotto in formato digitale. I giudici di merito concludono ritenendo "pienamente condivisibile quanto contenuto nella memoria dell'Agenzia delle Entrate e conseguentemente non fondate le eccezioni relative (...) alla asserita mancanza di attestazione di conformità poiché l'Ufficio ha rispettato la procedura prevista tra la copia analogica e copia digitale dell'atto di diniego anche l'attestazione di conformità è corretta".

Alla luce di quanto sin qui esposto diventa pertanto importante definire il concetto di pubblico ufficiale:

la definizione la troviamo nell'art. 357 c.p. che dispone come "agli effetti della legge penale, sono pubblici ufficiali, coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa"; prosegue il disposto dell'articolo 357 "è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi".

Dalla lettura della norma si evince come la qualifica di pubblico ufficiale vada attribuita a tutti quei soggetti che "concorrono a formare la volontà di una pubblica amministrazione; coloro che sono muniti di poteri: decisionali; di certificazione; di attestazione di coazione"¹³ la qualifica di pubblico ufficiale, ai sensi dell'art. 357 c.p. deve, quindi, esser riconosciuta a quei soggetti che, pubblici dipendenti devono -formare e manifestare, nell'ambito di una potestà regolata dal diritto pubblico, la volontà della p.a., ovvero esercitare, indipendentemente da formali investiture, poteri autoritativi, deliberativi o certificativi, disgiuntamente e non cumulativamente considerati¹⁴.

Con una recente pronuncia la Cassazione penale ha chiarito come "le attività dell'agenzia delle Entrate rientrano tra quelle tipiche dell'ordinamento statale, dunque hanno configurazione pubblicistica, e il funzionario dell'Agenzia, esercitando secondo norme di diritto pubblico e contribuendo a formare e manifestare la volontà della Pubblica Amministrazione, ricopre la veste di pubblico ufficiale"¹⁵.

L'articolo 23 del citato decreto tuttavia dispone come il pubblico ufficiale che effettua la conformità della copia analogica debba essere "a ciò autorizzato", si ritiene pertanto che, fatta salva la natura stessa del pubblico ufficiale come sopra descritta, nel caso di specie

¹³ Si veda a questo proposito la sentenza della Cassazione Penale n. 148796/81

¹⁴ Si vedano a questo proposito le seguenti sentenze - Cassazione Penale n. 191171/92 - Cassazione Penale n. 213910/99

¹⁵ Sentenza n. 34912 della sezione quinta penale depositata il 17 agosto 2016



debba esistere una specifica autorizzazione. Nel citato procedimento presso la commissione tributaria di Savona infatti L'ufficio ha dovuto dimostrare come il funzionario fosse in possesso dei requisiti previsti dall'articolo in trattazione.

Sulla scorta di quanto sin qui esposto appare evidente come la previsione normativa contenuta nell'articolo 23 del Codice dell'amministrazione digitale abbia lo scopo di tutelare il diritto di difesa del contribuente, così come della pretesa erariale, disciplinando l'apposizione dell'attestazione di conformità sulla copia analogica estratta dal documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale. I due documenti infatti hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato.



MARCHIO GLIFO E DUBBI APPLICATIVI

(a cura di LIA PAGGI)

All'interno delle problematiche relative alla sottoscrizione digitale degli atti tributari si inserisce anche quella relativa al cosiddetto "QR-Code" o "Glifo". Il Glifo è una modalità di rappresentazione su carta del documento digitale. È un contrassegno in grado di esprimere, su carta, *"una sequenza di bit codificata attraverso una tecnica grafica e idonea a rappresentare, alternativamente, un documento amministrativo informatico o un suo estratto o una sua copia o un suo duplicato o i suoi dati identificativi"*¹⁶. Il glifo può quindi contenere sia il documento in sé (possibile per file molto piccoli essendo altrimenti il contrassegno troppo grande per essere stampato su carta), che, come avviene per gli avvisi di accertamento, un semplice indirizzo internet ove è possibile consultare determinati documenti (eventualmente anche firmati digitalmente). Il QR-Code serve quindi nel **transito dal documento digitale** (l'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione) **all'atto da notificare in formato analogico** (copia analogica di documento informatico).

Esso **non serve a garantire l'autenticità del documento cartaceo né di quello digitale**, ma permette unicamente la collazione tra il documento cartaceo ed il documento informatico. Il Suo inserimento nel Codice dell'Amministrazione Digitale (artt. 23 e 23-ter D. Lgs 82/2005) è dovuto alla necessità di risolvere gli evidenti problemi che si riscontrano nell'incompatibilità tra i sistemi deputati a garantire l'autenticità di un documento nativo analogico (punzoni, sigilli, firme, timbri o filigrane) e quelli relativi ai documenti nativi informatici. Per questi ultimi è opportuno evidenziare che **solo la firma digitale, ai sensi dell'art. 24 del C.A.D.**¹⁷, ***"integra e sostituisce l'apposizione di sigilli, punzoni, timbri, contrassegni e marchi di qualsiasi genere ad ogni fine previsto dalla normativa vigente"***.

Il glifo è quindi unicamente una rappresentazione bidimensionale, stampabile su carta, del documento informatico, che **non assicura affatto la corrispondenza della copia analogica all'originale informatico**.

Ciò significa che il glifo di per sé non attesta come conforme la copia analogica del documento informatico.

Di ciò è perfettamente conscia l'Amministrazione stessa che nelle *"Linee Guida sulla conservazione dei documenti informatici"* – Agenzia per l'Italia Digitale n.1 del dicembre 2015 – par. 1.5., ha precisato: ***"Il contrassegno elettronico non assicura di per sé la "corrispondenza" della copia analogica al documento amministrativo informatico originale contenuto nel contrassegno stesso o conservato dall'amministrazione che lo ha prodotto, ma costituisce uno strumento mediante il quale è possibile effettuare la verifica della suddetta corrispondenza"***.

¹⁶ Cfr *"Linee Guida sulla conservazione dei documenti informatici"* – Agenzia per l'Italia Digitale n.1 del dicembre 2015 – par. 1.5.

¹⁷ D.Lgs 82/2005.



Ciò equivale a dire che **il Glifo non è, nell'accezione civilistica del termine, "autentico" e come tale può essere disconosciuto ai sensi dell'art. 2719 c.c.** Inoltre mettere a disposizione uno strumento per verificare le differenze tra il documento glifato e quello digitale non significa che l'operazione sia semplice, o almeno non così semplice da poter essere demandata a qualunque cittadino.

Non solo, il glifo presenta un evidente limite nel fatto di avere una valenza limitata nel tempo (non vi è apposta alcuna marca temporale quindi lo stesso scade in quanto soggetto all'obsolescenza degli algoritmi di firma che per legge hanno una scadenza definita).

Ebbene quindi nello specifico campo tributario occorre interrogarsi sull'effettiva applicabilità ed utilità del QR-Code. A ben vedere un'attenta analisi della norma, porterebbe ad escludere l'utilizzo di questo contrassegno per le attività di controllo fiscale e per le funzioni ispettive ciò in quanto l'art. 2, comma 6, del D.Lgs 82/2005 (C.A.D) così prevede: *"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"*. Nonostante ciò alcuni Uffici hanno iniziato ad emettere documenti informatici firmati digitalmente che vengono poi stampati su carta (copia analogica di documento informatico) ed inviati al contribuente secondo modalità tradizionali (ad esempio a mezzo posta).

Al di là delle problematiche connesse alla dubbia validità della sottoscrizione di documenti così confezionati (per essere stata applicata una disciplina non in vigore per gli atti di accertamento tributario), si segnala che alcuni Uffici hanno iniziato ad apporre il QR-Code su alcuni di questi atti.

In sostanza nella prima pagina dell'atto, in basso, viene apposto il contrassegno che, attraverso un'apposita applicazione o digitando l'indirizzo web a fianco, consente di visionare alcuni documenti (il documento informatico, i dati di protocollazione ed alcuni dati inerenti la firma).

Ciò conferma che in realtà il glifo non è così necessario, ben potendo essere sostituito dal semplice indirizzo URL indicato a fianco al codice. Invece risulta che l'Amministrazione, a fronte dell'apposizione del QR-Code, talvolta ometta di attestare conforme la copia analogica del documento informatico, conferendo quindi allo stesso una valenza che invece, per quanto sopra argomentato, si ritiene non abbia. Atti del genere sono passibili di declaratoria di illegittimità in quanto l'art. 23 del C.A.D., applicabile anche ai documenti amministrativi informatici per quanto non previsto dall'art. 23-ter, prevede che *"Le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritte 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"*.

Senza regolare attestazione di conformità l'atto è illegittimo. Inoltre vale la pena di segnalare che la possibilità di inserire il contrassegno glifo, per i documenti amministrativi informatici, era prevista dal quinto comma dell'art. 23-ter del D. Lgs 82/2005, oggi abrogato. Vero è che una disposizione analoga è stata inserita al comma 2-bis dell'art. 23 del C.A.D., concernente tutte le copie di documenti informatici, ma la volontà del legislatore, essendo l'art. 23-ter norma specifica per i documenti



amministrativi informatici sembra, sembra quella di volerne escludere l'uso. Uso che, comunque, avrebbe un valore limitato a semplice mezzo per visionare, oltretutto per un periodo di tempo limitato, l'atto originario informatico senza avere tuttavia alcuna garanzia di conformità della copia analogica ricevuta (come ribadito dall'Amministrazione stessa¹⁸). Inoltre anche che le informazioni che al momento è possibile ritrarre, per quanto consta a chi scrive, relative per esempio al certificato di firma sono del tutto parziali (si evince solo il nome del provider del certificato di firma ma nessuna informazione sulla validità dello stesso) e non è visionabile il provvedimento di delega del direttore dell'Ufficio al sottoscrittore digitale dell'atto.

In ogni caso, poiché il QR-Code esplica le proprie utilità, con le eventuali limitazioni prospettate in ambito accertativo tributario, nel passaggio dal documento digitale alla copia analogica, si ritiene che lo stesso non dovrà essere apposto sugli atti tributari (formati digitalmente) notificati a mezzo PEC. Quest'ultima modalità di notificazione, definita dall'art. 1, comma 1 lett. v-bis del D. Lgs n. 82/2005 (C.A.D.) come un "*sistema di comunicazione in grado di attestare l'invio e l'avvenuta consegna di un messaggio di posta elettronica e di fornire ricevute opponibili ai terzi*", consente, se correttamente applicata, di portare il documento informatico nativo, digitalmente sottoscritto, nella sfera di conoscenza legale del destinatario.

Non si rende quindi necessaria la generazione di alcuna copia analogica del documento informatico. La platea degli atti tributari che possono, o devono¹⁹, essere notificati attraverso pec è stata notevolmente ampliata a partire dallo scorso 1 luglio 2017, comprendendo, oltre alle cartelle di pagamento²⁰, anche gli avvisi di accertamento (si veda il neo introdotto comma 7 dell'art. 60 dpr 600/73). Ciò comporta che la problematica oggetto della presente disamina, potrà restare limitata alle notifiche a soggetti per i quali la legge non imponga, al momento, di dotarsi di indirizzo di posta elettronica certificata.

¹⁸ Cfr "*Linee Guida sulla conservazione dei documenti informatici*" – Agenzia per l'Italia Digitale n.1 del dicembre 2015 – par. 1.5.

¹⁹ Per obbligo o per opzione in ottemperanza ai disposti degli articoli 26 dpr 602/73 (per le cartelle di pagamento) e 60 del dpr 600/73 (per gli avvisi di accertamento)

²⁰ Per le quali la procedura era già stata introdotta, per le notifiche effettuate dal 1 giugno 2016, ad opera del Dlgs. 159/2015.