REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **PESCARA** SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**ALBANO**	**ANTONIO**	**Presidente**
☐	**PAPA**	**ROBERTA PIA RITA**	**Relatore**
☐	**DEL ROSARIO**	**ETTORE**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 241/2017
  depositato il 21/04/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TA601A201644/2016 IRPEF-ALTRO 2011
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI PESCARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:
FEBRUO ITALO
VIA EUGENIA RAVASCO N 56 65100 PESCARA PE

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 241/2017

UDIENZA DEL

04/10/2017 ore 09:30

N° 926

PRONUNCIATA IL:

- 4 OTT. 2017

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

19 OTT. 2017

Il Segretario

Svolgimento in fatto e in diritto

Il ricorrente impugnava l'accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate di Pescara relativo all'anno 2011, con cui venivano recuperati maggior ricavi attraverso un avviso di accertamento parziale ex art. 41 bis Dpr 600773.

La parte impugnando l'atto eccepiva in via preliminare l'illegittimità dell'atto perché sottoscritto digitalmente con violazione del disposto dell'art. 42 Dpr 600/73, essendo stato inviato l'atto in formato cartaceo, nonché difetto di autorizzazione da parte del funzionario che aveva certificato la conformità della copia notificata. Nullità dello stesso per applicazione dell'art. 41 bis DPR 600/73 poiché l'atto non era fondato su prove certe e dirette, ma su presunzioni. Chiariva, infatti, come l'ufficio, avesse contestato la sottofatturazione o l'omessa fatturazione di alcune pratiche docfa e Pregeo, senza però dimostrare la percezione del compenso, tenuto conto che la contabilità era stata considerata regolare e, la parte aveva prodotto gli estratti conto dell'anno di riferimento. Inoltre non erano state individuare le pratiche considerate pagate in nero o sotto fatturate, ne era stata indicata quale tabella professionale, l'ufficio avesse utilizzato per individuare il valore delle pratiche considerate evase. Infine evidenziava come non era stato tenuto conto che la parte essendo un libero professionista, seguiva il principio di cassa, tanto che molte delle prestazioni erano state pagate negli anni successivi. A tal fine la parte poneva in evidenza che l'ufficio in sede pre contenziosa, aveva proposto una riduzione dell'imponibile accertato ad € 27.730,00, proposta rigettato dalla parte, perché l'ufficio non aveva motivato tale riduzione, tenuto conto che la parte aveva dimostrato che tutte le partiche considerate non fatturate, nella realtà erano state riscosse negli anni successivi o no erano state pagate.

La mancata individuazione delle partiche considerate riscosse in nero, per di più, violava il disposto dell'art. 60 co.7 DPR 633/73, perché impediva alla parte di potere effettuare la rivalsa dell'iva nei confronti del cliente, con violazione della norme europeistiche che disciplinavano la materia, tenuto, altresì conto che il controllo si basava sull'esame delle pratiche catastali, che contenevano il nome del cliente per le quali erano state svolte. Violazione del contradditorio endo procedimentale rispetto all'iva quale tributo armonizzato. In merito alle sanzioni applicate ne evidenziava illegittimità oltre che la sproporzione, per quanto atteneva la violazione per omessa fattura o per imposta inferiore al dovuto rappresentava come trattandosi di libero professionista le fattura veniva emessa al momento del pagamento per il principio di cassa, e avendo dimostrata il pagamento negli anni successivi non poteva esser applicata. Così come non era applicabile quella relativa al rifiuto di esibire i libri o le scritture contabili, perché nessuna contestazione era stata effettuata sulle stesse. Concludeva quindi per l'annullamento dell'atto impugnato.

Si costituiva l'agenzia la quale in relazione all'eccezione preliminare di nullità dell'atto sottoscritto digitalmente e poi inviato in forma cartacea, priva di sottoscrizione la considerava infondata. L'ufficio, inoltre, depositava un autorizzazione al rilascio di conformità all'originale, conferito al sottoscrittore dell'atto impugnato valido anche per gli atti digitali, pertanto riteneva infondata anche tale eccezione. Nel merito rappresentava che nessuna violazione dell'art. 41 bis vi era stata poiché tale tipo di accertamento poteva esser utilizzato in presenza di elementi che permettono di determinare un reddito non dichiarato o maggiore rispetto a quello dichiarato. Nel caso in esame tali elementi derivavano dagli atti catastali depositati a firma del ricorrente, che quindi avevano permesso all'ufficio di determinare il reddito sottratto ad imposizione. In merito poi alla violazione

dell'art. 54 l'impossibilità di agire in rivalsa nei confronti dei clienti non identificati dall'ufficio, lo stesso la riteneva priva di pregio, poiché l'ufficio in sede al tentativo di accertamento con adesione aveva riconosciuto a seguito dei documenti prodotti dalla parte che molte delle fatture considerate omesse, erano state pagate negli anni successivi, tanto che da 56 mila euro accertate l'ufficio aveva proposto un riduzione a € 27 mila circa di cui € 6 mila circa per omessa fatturazione ed € 21 mila per sottofatturazione.

Ne riteneva fondato l'eccezione relativa alla mancata attivazione del contradditorio endo procedimentale poiché la Cassazione aveva ritenuto che lo stesso se non previsto dalla norme non era obbligatorio ed in relazione all'iva la parte non aveva dato prova che con tale procedimento l'atto non sarebbe stato formulato. Altrettando infondate erano le eccezione relative alle sanzioni. Chiedeva il rigetto del ricorso o in via subordinata la conferma delle imposte nei limiti della proposta di adesione rifiutata dal contribuente.

****

La Commissione ritiene che l'eccezione preliminare di nullità dell'atto per mancata sottoscrizione è fondato, per i motivi di cui appreso

In via generale occorre premettere come l'invalidità di un atto tributario, essendo quest'ultimo a formazione procedimentale progressiva, può derivare non solo da questioni sostanziali, ma anche da aspetti procedurali la cui mancanza o indeterminabilità può determinare l'illegittimità del provvedimento amministrativo.

Tra i presupposti cosiddetti formali che il provvedimento tributario deve contenere e da cui conseguono rilevanti effetti sostanziale rientra l'obbligatorietà della sottoscrizione del capo dell'ufficio o del funzionario da lui delegato, le conseguenze derivanti dalla mancanza o dal difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento, rappresentano una condizione non di mera irregolarità, ma di assoluta nullità dell'atto.

Per quanto riguarda le imposte dirette, la norma di riferimento è l'art 42 del Dpr 600/73, che prevede, a pena di nullità, che l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto dal capo dell'ufficio, ovvero dal direttore provinciale o dal funzionario della carriera direttiva da lui delegato tale norma è estesa anche all'IRAP, atteso il rinvio di cui all'art. 25, primo comma, Dlgs 446/97 e all'iva , all'IVA stante il rinvio di cui all'art. 56, primo comma, DPR 633/72 (v. anche Cass. 14942/2013)

Attualmente, la norma art, 15, comma 7, Dl 78/2009 consente di sostituire la firma autografa con l'indicazione a stampa del nominativo del responsabile solo per gli atti prodotti da sistemi automatizzati e da attività a carattere seriale effettuate con modalità di lavorazione accentrata. È il caso degli accertamenti delle tasse automobilistiche, delle concessioni governative o dei canoni di locazione non dichiarati, che riguardano cioè controlli seriali ed accentrati. (in tals senso provvedimento Entrate 2/11/2010) Per gli accertamenti ordinari, quindi, la sottoscrizione, necessaria ai fini della validità può essere solo autografa ovvero dal 1 luglio 2017, in vigenza della Pec, attraverso firma digitale, atteso che il contribuente riceverà documenti informatici e non cartacei.

In tale contesto quindi solo dal 1 luglio 2017 si può fare riferimento al Cad (Codice dell'amministrazione digitale) secondo il quale sui documenti informatici va apposta la "firma digitale", che è un particolare tipo di firma basata su un sistema di chiavi crittografiche, che

consente al titolare e al destinatario di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico. Tuttavia, la firma digitale non è la sola indicazione del nome, bensì la creazione di un sistema di "chiavi" che consentono al ricevente la verifica dell'autenticità dell'atto. La procedura prevede poi, per obbligo, l'invio tramite Pec del file firmato digitalmente in uno specifico formato. In altre parole, solo la combinazione di firma digitale ed invio tramite Pec consentirà al contribuente un immediato controllo dell'autenticità del provvedimento notificato, oltre che l'accesso a tutte le informazioni ed atti correlati. L'utilizzo del Cad però, attualmente è escluso per le attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale (articolo 2, Dlgs 82/2005) di cui l'atto di accertamento non è altro che la parte conclusiva.

Inoltre l'Agenzia per l'Italia Digitale con la circolare n. 62 del 30 aprile 2013 da titolo "Linee guida per il contrassegno generato elettronicamente ai sensi dell'articolo 23-ter, comma 5 del CAD". al punto 6.4 Sottoscrizione a mezzo stampa della copia analogica del documento amministrativo informatico originale conservato presso la amministrazione chiarisce "….. *come previsto dall'articolo 3-bis, commi 4-bis, 4-ter e 4-quater del Codice, l'amministrazione predispone il documento amministrativo informatico originale sottoscritto con firma digitale o firma elettronica avanzata, da conservare nei propri archivi, ed invia al cittadino, per posta ordinaria o raccomandata con avviso di ricevimento, la copia analogica sottoscritta con firma autografa sostituita a mezzo stampa.* La copia analogica riporterà in chiaro la dicitura indicante l'amministrazione che ha prodotto e conserva il documento amministrativo informatico originale. Questa modalità soddisfa le condizioni previste per le copie analogiche su cui è apposto il contrassegno elettronico e in particolare la copia analogica ha lo stesso valore della stampa del documento amministrativo informatico originale sottoscritta con firma autografa e non è possibile Richiedere all'amministrazione la produzione di altra copia analogica sottoscritta con firma Autografa Nei casi in cui il documento amministrativo informatico originale sia una certificazione da utilizzarsi nei rapporti tra privati, l'amministrazione farà riferimento ad uno dei tre scenari d'uso precedentemente illustrata……" Pertanto la formazione della copia analogica inviata alla parte priva di firma da parte del funzionare con l'indicazione firmata digitalmente viola il disposto dell'art. 42 DPR 600/73, rendendo nullo l'atto.

L'accoglimento dell'eccezione preliminare di nullità dell'atto per violazione dell'art. 42 DPR 600/73 assorbe tutte le ulteriori eccezioni ed esonera la commissione dall'analizzare la fondatezza delle doglianze di merito.

Vengono compensate le spese stante l'assoluta novità delle questioni esaminate

P.Q.M

Accoglie il ricorso. Spese compensate Così deciso il 06.09.2017

La Relatrice — Il Presidente

(Dott.ssa Roberta Pia Rita Papa) — (Dr. Antonio Albano)

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PESCARA