

La nullità dell'avviso d'accertamento notificato via posta e privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione di conformità ex art. 23 D.Lgs. n. 82/2005

The nullity of the assessment notice notified by post and lacking both the handwritten signature of the head of the office and the certification of conformity pursuant to art. 23 Legislative Decree no. 82/2005

di Leonardo Lombardi - 7 maggio 2021

Abstract

Lo scritto affronta il tema della nullità, per difetto di sottoscrizione, dell'avviso d'accertamento. Più in particolare, esamina se tale ipotesi di nullità, prevista dall'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, si configuri nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, dopo aver firmato digitalmente un avviso d'accertamento informatico, notifichi via posta al contribuente una mera fotocopia, priva di firma autografa, di tale avviso d'accertamento. Inoltre, prendendo spunto da alcune recenti decisioni della Cassazione, chiarisce che la nullità in discussione non sussiste nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia notificato una fotocopia dell'avviso d'accertamento: che sia munita dell'asseverazione, ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale), di conformità rispetto all'atto informatico originale da cui la fotocopia stessa è tratta; oppure, che sia munita del contrassegno, previsto dall'art. 23, comma 2-bis, D.Lgs. n. 82/2005, tramite il quale è possibile, per il contribuente destinatario della notifica postale, accedere all'avviso informatico originale.

Parole chiave: avviso d'accertamento, mancanza della sottoscrizione, nullità, asseverazione di conformità

Abstract

This paper deals with the issue of nullity, due to lack of signature, of the assessment notice. More specifically, it examines if this hypothesis of nullity, provided for by art. 42, paragraph 3, Presidential Decree n. 600/1973, is configured in the event that the Tax Authority, after digitally signing an informatic assessment notice, notify the taxpayer by post of a mere photocopy, without handwritten signature, of the above assessment notice. In addition, taking a cue from some recent decisions of the Court of Cassation, it clarifies that the nullity in question does not exist if the the Tax Authority has notified a photocopy of the assessment notice: that it is provided with the certification, pursuant to art. 23, paragraph 1, of Legislative Decree no. 82/2005 (Digital Administration Code), of conformity with the original informatic deed from which the photocopy itself is taken; or, that bears the mark, provided for by art. 23,

paragraph 2-bis, Legislative Decree no. 82/2005, through which it is possible, for the taxpayer recipient of the postal notification, to access the original informatic notice.

Keywords: *assessment notice, lack of signature, nullity, certification of conformity*

SOMMARIO: **1.** La nullità testuale, *ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973*, dell'avviso d'accertamento non sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato legittimamente delegato. - **2.** Le ragioni della nullità testuale, *ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973*, dell'avviso d'accertamento notificato via posta e, inoltre, privo sia della sottoscrizione autografa del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione, *ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005 (c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale)*, della sua conformità rispetto all'originale informatico da cui è tratto. - **3.** La possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di evitare la declaratoria di nullità dell'avviso d'accertamento fornendo, nel corso del giudizio d'impugnazione dell'avviso stesso, la dimostrazione che l'originale informatico dell'atto è stato firmato digitalmente. - **4.** L'inapplicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. alla nullità testuale che affligge l'avviso d'accertamento privo di sottoscrizione.

1. Prima d'esaminare la questione concernente la nullità dell'avviso d'accertamento notificato via posta e, inoltre, privo sia della sottoscrizione del capo dell'ufficio, sia dell'asseverazione della sua conformità rispetto all'originale informatico da cui è tratto, è necessario svolgere alcune brevi considerazioni di ordine generale. In particolare, si evidenzia che, secondo i più recenti arresti della giurisprudenza di legittimità, l'avviso d'accertamento dev'essere qualificato come un atto amministrativo di natura sostanziale, in quanto tale provvedimento impositivo esprime la pretesa tributaria avanzata dall'Amministrazione finanziaria all'esito di un vero e proprio procedimento amministrativo (in tal senso, v. Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2019, n. 1156, in *DeJure.it*, nonché Cass. civ., sez. VI, 10 gennaio 2014, n. 351, in *DeJure.it*, poi, Cass. civ., sez. un., 30 giugno 2009, n. 15241, in *DeJure.it*, secondo cui "l'avviso d'accertamento tributario non è un atto processuale, bensì amministrativo, e su di esso non può quindi essere apposta la procura alle liti". In senso conforme alla decisione appena citata, v. Cass. civ., sez. VI, 30 luglio 2020, n. 16444, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. trib., 19 aprile 2013, n. 9536, in *DeJure.it*; Cass. civ., sez. V, 3 dicembre 2001, n. 15234, in *DeJure.it*. In dottrina, sulla natura provvedimentale dell'avviso d'accertamento, v. TERRUSI F., *Manuale di diritto tributario*, Molfetta, 2019, 151; AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 263; BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016, 470; SANTAMARIA B., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011, 198; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 356 ss.; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 458).

Ovviamente, l'avviso d'accertamento, quale atto amministrativo avente natura sostanziale, deve contenere alcuni specifici elementi previsti dall'ordinamento. In

particolare, per quanto in questa sede interessa, gli avvisi d'accertamento, ai sensi dell'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, devono essere necessariamente *“sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”*.

La mancanza, sull'avviso d'accertamento, della sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro funzionario legittimamente delegato è sanzionata con la nullità dell'avviso stesso. Invero, secondo l'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, *“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”*. Peraltro, la Suprema Corte, specificando l'effettiva portata della disposizione appena citata, ha chiarito che la nullità testuale *ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973* risulta integrata non solo nell'ipotesi di mancanza assoluta di sottoscrizione dell'atto impositivo, ma anche in caso di apposizione, sull'atto stesso, di una firma invalida. Invero, per la giurisprudenza di legittimità deve, ad esempio, ritenersi nullo, per difetto di sottoscrizione, l'avviso d'accertamento che sia stato sottoscritto da un impiegato al quale, tuttavia, il relativo potere di firma sia stato conferito con una delega illegittima (v., in questo senso, Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, in *DeJure.it*, per la quale *“secondo i principi enunciati da questa Corte, in base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Tale delega può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio purché venga indicato, unitamente alle ragioni della delega - ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc. -, il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. Sono perciò illegittime le deleghe impersonali, anche «ratione officii» prive di indicazione nominativa del soggetto delegato. E tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo. [...] Del resto, non appare indifferente che un atto complesso come l'accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi - deve presumersi - della necessaria capacità tecnica”*. In senso conforme, v. Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, in *DeJure.it*. Nel merito, v. Comm. trib. reg., Venezia, sez. VII, 2 ottobre 2017, n. 970, in *DeJure.it*, secondo cui *“la giurisprudenza della Corte di cassazione ha precisato, con un orientamento recente ma consolidato, condiviso dalla Commissione, i presupposti necessari per ritenere valida la delega rilasciata dal capo dell'ufficio al funzionario che appone la sottoscrizione, con la precisazione che, laddove la delega sia illegittima, la sottoscrizione deve ritenersi non validamente apposta, con conseguente nullità dell'avviso di accertamento”*).

Nondimeno, la Suprema Corte ha anche chiarito che, nell'ipotesi in cui il contribuente lamenti l'illegittimità della delega e quindi l'invalidità della sottoscrizione apposta sull'atto impositivo, l'Amministrazione finanziaria ha la possibilità – *rectius*, l'onere – di dimostrare, nel giudizio tributario instaurato dal contribuente stesso, la sussistenza di una delega valida e, pertanto, idonea a conferire all'impiegato il potere di firmare il provvedimento contestato (così Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n.

16844, cit., per cui “*se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell’atto, l’amministrazione finanziaria ha l’onere di dimostrare, in omaggio al principio di cd. vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega*”).

2. Dopo aver svolto tali rilievi di ordine generale, possiamo esaminare cosa avviene nella peculiare ipotesi in cui l’Amministrazione finanziaria notifichi via posta, al contribuente, la mera fotocopia di un avviso d’accertamento informatico firmato digitalmente. Al riguardo, deve rilevarsi che, nell’anzidetta ipotesi, non sembra che manchi, in assoluto, la sottoscrizione del provvedimento impositivo, giacché l’originale informatico dell’avviso d’accertamento è stato, in effetti, firmato digitalmente. Il vero problema è rappresentato, di contro, dal fatto che l’Amministrazione finanziaria, invece di trasmettere via pec l’avviso firmato digitalmente, notifica via posta, al contribuente, una mera copia cartacea dell’atto impositivo informatico, copia peraltro priva di sottoscrizione autografa.

In una tale situazione potrebbe configurarsi, ad avviso di chi scrive, la nullità testuale, ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, dell’avviso d’accertamento emesso nei confronti del contribuente. Invero, come visto, la norma appena citata dispone espressamente che “*l’accertamento è nullo se l’avviso non reca la sottoscrizione [...]*” (in giurisprudenza v., ex multis, Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, cit., e Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, cit., decisioni entrambe emesse in tema di nullità dell’avviso d’accertamento sottoscritto da un impiegato non munito di valida delega). Tuttavia, a fronte di tale dato normativo, la mera fotocopia cartacea dell’avviso d’accertamento informatico, risultando priva della firma autografa del capo dell’ufficio o di altro impiegato validamente delegato, non sarebbe idonea a far ritenere integrato l’elemento formale della sottoscrizione del provvedimento impositivo. Inoltre, com’è intuitivo, nemmeno potrebbe sostenersi che detta fotocopia cartacea rechi una firma digitale, giacché quest’ultima è il risultato di una procedura informatica, detta validazione, che, mediante un certificato elettronico qualificato dal quale si rilevano gli elementi identificativi del firmatario, garantisce l’autenticità, l’integrità e il non ripudio dei soli documenti informatici. In altre parole, un documento cartaceo, non essendo un *file – rectius*, un documento informatico –, non può essere firmato digitalmente (l’art. 1, comma 1, lett. s, D.Lgs. n. 82/2005, cioè il c.d. Codice dell’Amministrazione Digitale, definisce la firma digitale come “*un particolare tipo di firma qualificata basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare di firma elettronica tramite la chiave privata e a un soggetto terzo 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*”). Dunque, la notificazione di una mera fotocopia dell’avviso d’accertamento informatico non consentirebbe, nel giudizio tributario instaurato dal contribuente, di ritenere validamente sottoscritto – con firma autografa o digitale – l’atto impositivo emesso

dall'Amministrazione finanziaria, ciò che determinerebbe, conseguentemente, la necessità d'affermare la nullità dell'avviso stesso per mancanza di sottoscrizione, ove detta nullità fosse eccepita dal contribuente.

Tale soluzione è stata, peraltro, adottata da alcune recenti decisioni di merito, le quali hanno affermato che deve ritenersi nullo, ai sensi dell'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, l'avviso d'accertamento che viene notificato via posta al contribuente e che al contempo, invece di recare la firma autografa del capo dell'ufficio o dell'impiegato delegato, riporti esclusivamente la mera dicitura "firmato digitalmente". Nello specifico, secondo l'orientamento di merito in esame, *"la firma digitale con cui viene sottoscritto l'atto ha validità solo nell'ipotesi in cui la notifica viene eseguita tramite posta elettronica certificata poiché, solo in questo modo, è possibile verificare l'identità dell'autore, l'integrità del documento e la riconducibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere di accertamento. Nel caso in cui un atto cartaceo riporti una firma digitale questa non ha alcun valore, in quanto priva dei requisiti essenziali di validità. Mancando la sottoscrizione manca anche la «volontà certificativa» dell'organo amministrativo, pertanto l'avviso di accertamento firmato digitalmente ma notificato in via ordinaria, per mezzo posta, deve considerarsi nullo"* (così Comm. trib. reg., Napoli, sez. XXVI, 7 maggio 2019, n. 3848, in *DeJure.it*, in senso conforme, Comm. trib. reg., Genova, 20 gennaio 2020, n. 56, in *Altalex.it*; Comm. trib. prov.le, Salerno, sez. VI, 15 giugno 2020, n. 664, in *DeJure.it*; Comm. trib. prov.le, Vicenza, sez. III, 25 gennaio 2018, n. 74, in *rivistadirittotributario.it*; Comm. trib. prov.le, Treviso, sez. I, 15 gennaio 2018, n. 55, in *DeJure.it*).

La conclusione appena esposta, pur apparendo *prima facie* corretta, richiede una necessaria precisazione. Deve infatti chiarirsi che, nelle fattispecie affrontate dalle decisioni di merito *supra* citate, oltre alla sottoscrizione autografa dell'avviso d'accertamento sembra mancassero anche: (i) l'asseverazione, *ex art.* 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005, di conformità delle fotocopie notificate rispetto agli avvisi informatici originali da cui le stese fotocopie erano tratte; (ii) inoltre, il contrassegno, previsto dall'art. 23, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 82/2005, tramite il quale sarebbe stato possibile, per il contribuente destinatario della notifica postale, accedere all'avviso informatico (segnatamente, l'art. 23 del c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale dispone che *"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. 2-bis. Sulle copie analogiche di documenti informatici può essere apposto a stampa un contrassegno, sulla base dei criteri definiti con le Linee guida, 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”).

Peraltro, si evidenzia che l’applicabilità delle norme del Codice dell’Amministrazione Digitale all’attività d’accertamento dell’Amministrazione finanziaria non sembra contestabile. Infatti, in seguito alle modifiche apportate con l’art. 2, comma 1, lettera e, D.Lgs. n. 217/2017, il nuovo art. 2, comma 6-bis, D.Lgs. n. 82/2005 dispone espressamente *“l’applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria”* (in realtà, per la giurisprudenza di legittimità, il Codice dell’Amministrazione Digitale, già prima dell’entrata in vigore del nuovo art. 2, comma 6-bis, doveva ritenersi applicabile agli avvisi d’accertamento dell’Amministrazione finanziaria, da ciò derivando la possibilità, per l’Amministrazione stessa, di emanare avvisi informatici firmati digitalmente. V., al riguardo, Cass. civ., sez. trib., 26 gennaio 2021, n. 1556, in *DeJure.it*, con cui la Suprema Corte ha rilevato che *“l’Agenzia ricorrente ritiene che nella limitazione di cui all’art. 2, comma 6-bis, D. Lgs. n. 82/2005 vigente anteriormente alla novella del 2017 non vadano inclusi gli avvisi di accertamento che pertanto, a decorrere dal 14 settembre 2016, sarebbero stati legittimamente emessi con la forma del documento informatico e sottoscritti con firma digitale [...] Ai sensi dell’art. 40 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. Posto che la regola generale è divenuta il ricorso ai documenti informatici, e le limitazioni l’eccezione, l’interpretazione dell’art. 2 CAD, comma 6, ratione temporis vigente, proposta dall’Agenzia delle Entrate merita di essere condivisa”*).

Dunque, l’Amministrazione finanziaria può inserire l’asseverazione o il contrassegno *de quibus* nella copia cartacea dell’originale informatico dell’avviso d’accertamento, affinché detta copia abbia la medesima efficacia probatoria del documento informatico originale. Di contro, proprio la mancanza, sulla fotocopia dell’avviso d’accertamento, dei due predetti elementi impedirebbe al Giudice, a fronte delle contestazioni al riguardo sollevate dal contribuente, di ritenere integrato l’elemento della sottoscrizione dell’atto impositivo.

La validità dell’approdo ermeneutico appena rappresentato risulta poi confermata dalla sopra citata Cass. civ., sez. trib., 26 gennaio 2021, n. 1556, la quale ha, di recente, annullato la decisione con cui i giudici di secondo grado avevano affermato la nullità dell’avviso d’accertamento informatico notificato mediante consegna, al contribuente, di fotocopia priva di sottoscrizione e munita dell’asseverazione *ex art. 23 D.Lgs. n. 82/2005*. In particolare, nella sentenza in esame la Suprema Corte, rilevando che *“nulla impedisce che una copia analogica di un documento informatico conforme all’originale venga notificata a mezzo posta”*, ha fondato la sua decisione proprio sulla circostanza che *“nella specie risulta incontestato, e comunque provato, che l’atto impositivo notificato in copia cartacea presentava l’attestazione (ex art. 23, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005, n.d.r.) di conformità all’originale e tanto è sufficiente a*

dimostrare l'avvenuta sottoscrizione dell'atto ed a conferirgli un valore probatorio equiparato all'originale informatico”.

Dunque, l'allegazione dell'asseverazione *ex art. 23*, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005 o del contrassegno *ex art. 23*, comma 2-*bis*, del medesimo D.Lgs. n. 82/2005 permetterebbe all'Amministrazione finanziaria di notificare via posta, al contribuente, la mera copia cartacea, priva di sottoscrizione autografa, dell'avviso d'accertamento informatico firmato digitalmente, con i medesimi effetti che produrrebbe la notificazione del documento informatico originale. E proprio la sussistenza *ab origine* dell'asseverazione o del contrassegno predetti consentirebbe al giudice tributario di ritenere integrato l'elemento, previsto dall'art. 42 D.P.R. n. 600/1973, della sottoscrizione dell'avviso d'accertamento, con conseguente rigetto dell'eccezione eventualmente sollevata dal contribuente e concernente la nullità, per mancanza di firma, dell'avviso stesso.

3. In aggiunta a quanto sopra detto, si rileva che, anche durante il giudizio d'impugnazione dell'avviso d'accertamento, l'Amministrazione finanziaria potrebbe dimostrare l'insussistenza della nullità dell'atto impositivo firmato digitalmente e notificato solo in copia. A tal fine, l'Amministrazione stessa dovrebbe provare, nello specifico, l'esistenza e la validità della firma digitale a suo tempo apposta sull'originale informatico dell'avviso d'accertamento. Peraltro, ove ritenuto necessario, tale dimostrazione potrebbe essere offerta persino attraverso la produzione dell'avviso informatico firmato digitalmente. Infatti, si ricorda che nel Processo Tributario Telematico (P.T.T.), obbligatorio per i giudizi instaurati in primo ed in secondo grado dal 1° luglio 2019, è consentito il deposito telematico dei documenti informatici firmati digitalmente in modalità CADES o PADES.

Sostenere che l'Amministrazione finanziaria, nel giudizio d'impugnazione dell'avviso d'accertamento, possa dimostrare la validità della sottoscrizione dell'originale informatico dell'avviso stesso non equivale ad ammettere, *ex post*, una “integrazione” di tale atto impositivo. Infatti, proprio l'eccezione sollevata dal contribuente, facendo rientrare nel *thema decidendum* del giudizio la questione concernente la validità della sottoscrizione dell'avviso, farà sì che l'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, possa replicare a detta eccezione e inoltre dimostrare, com'è suo onere, la piena validità della firma apposta sull'atto emesso e, pertanto, il corretto esercizio del potere impositivo.

La correttezza di tali rilievi sembra peraltro confermata dalla giurisprudenza di legittimità. Invero, in tema di nullità, per difetto di sottoscrizione, dell'atto impositivo firmato da un impiegato non munito di legittima delega, la Suprema Corte ha espressamente riconosciuto, in capo all'Amministrazione finanziaria, l'onere – e dunque la possibilità – di dimostrare, nel corso del giudizio, la sussistenza di una valida firma dell'atto *de quo* (come visto nel primo paragrafo, Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, cit., ha affermato che “*se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in omaggio al principio di cd.*

vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega”).

In conclusione, sulla scorta dei rilievi che precedono, sembra potersi affermare che qualora venga notificata via posta, al contribuente, la mera fotocopia – non sottoscritta, non asseverata e priva del contrassegno *ex art. 23, comma 2-bis, D.Lgs. n. 82/2005* – di un avviso d’accertamento informatico firmato digitalmente, l’atto impositivo emesso nei confronti dello stesso contribuente, ai sensi dell’art. 42, comma 3, D.P.R. n. 82/2005, risulterebbe nullo per difetto di sottoscrizione. Più in particolare, in presenza della relativa eccezione, la nullità *de qua* dovrebbe essere pronunciata nel caso in cui l’Amministrazione finanziaria, durante il giudizio d’impugnazione dell’avviso d’accertamento, non dimostrasse: (i) la presenza di una valida firma digitale sull’avviso d’accertamento informatico a suo tempo emesso; (ii) la conformità della fotocopia notificata rispetto al predetto originale.

4. Da ultimo, è necessaria una precisazione: la nullità testuale, *ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973*, dell’avviso d’accertamento non può essere superata grazie all’art. 156, comma 3, c.p.c. Tale ultima norma, infatti, può essere applicata agli atti processuali difformi rispetto al relativo modello legale, ma non, in difetto di una disposizione legislativa in tal senso, agli atti amministrativi sostanziali dell’Amministrazione finanziaria (come già detto, gli avvisi d’accertamento devono essere qualificati come atti amministrativi sostanziali e non, invece, come atti processuali. Cfr., *ex multis*: Cass. civ., sez. un., 30 giugno 2009, n. 15241, cit.; Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2019, n. 1156, cit.; Cass. civ., sez. VI, 10 gennaio 2014, n. 351, cit.). Più nello specifico, in materia tributaria l’art. 156, comma 3, c.p.c. può essere applicato ai vizi della notificazione dell’avviso d’accertamento, ma non alle nullità testuali che dovessero affliggere l’avviso in sé. Si consideri, infatti, che l’applicabilità dell’art. 156, comma 3, c.p.c. alle notificazioni degli avvisi d’accertamento viene ricavata, dalla giurisprudenza di legittimità, dall’art. 60 D.P.R. n. 600/1973 (cfr.: Cass. civ., sez. VI, 10 gennaio 2014, n. 351, cit.; Cass. civ., sez. trib., 14 maggio 2008, n. 12051, in *DeJure.it*. Nel merito, v. Comm. trib. reg., Torino, sez. VII, 2 ottobre 2017, n. 1369, in *DeJure.it*). Ebbene, secondo il citato art. 60 D.P.R. n. 600/1973, “*la notificazione degli avvisi [...] è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile*”. La norma in esame, dunque, si limita a stabilire l’applicabilità degli art. 137 e ss. c.p.c. alle sole notificazioni degli atti tributari, non prevedendo, in alcun modo, che la disciplina codicistica della sanatoria per raggiungimento dello scopo trovi applicazione anche agli avvisi d’accertamento in sé o alle nullità testuali che possono affliggere tali atti impositivi e concernere, specificamente, il difetto di un elemento previsto, dall’ordinamento, a pena di nullità.

Peraltro, ove volesse ritenersi, erroneamente, che il principio della sanatoria per raggiungimento dello scopo sia, in qualche modo, applicabile agli atti amministrativi sostanziali, deve in ogni caso rilevarsi che, con riferimento alla nullità *ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973*, detta sanatoria non potrebbe ritenersi integrata per il

solo fatto che l'avviso d'accertamento, di per sé imperfetto perché privo di sottoscrizione, sia stato successivamente ricevuto dal contribuente destinatario, il quale l'abbia impugnato. Invero, la *ratio* della norma che prevede la sottoscrizione dell'avviso d'accertamento è, anzitutto, quella di garantire al contribuente che l'atto impositivo: sia imputabile all'Amministrazione emanante; sia munito della "volontà certificativa" dell'organo amministrativo che emana l'atto stesso; sia stato adottato da soggetto – il firmatario – munito delle competenze tecniche necessarie (al riguardo, Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, cit., ha correttamente rilevato che "non appare indifferente che un atto complesso come l'accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi - deve presumersi - della necessaria capacità tecnica"). Invece, lo scopo dell'attività di notificazione, al contribuente, dell'avviso d'accertamento è esclusivamente quello di portare l'atto impositivo alla legale conoscenza del destinatario (AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 278). Dunque, non si vede come il raggiungimento dello scopo della notifica dell'avviso d'accertamento possa far ritenere soddisfatta anche la *ratio*, più ampia ed ontologicamente differente, della norma che, a pena di nullità dell'avviso stesso, prevede la sottoscrizione dell'atto impositivo *de quo* da parte del capo dell'ufficio o di altro impiegato legittimamente delegato. In altri termini e per riassumere, il perfezionamento della notifica di un avviso d'accertamento nullo per difetto di sottoscrizione non può certo far ritenere superato il problema della mancanza, nell'atto impositivo, della sottoscrizione stessa, ove la sussistenza di tale elemento, contestata dal contribuente, nemmeno venga dimostrata dall'Amministrazione finanziaria nel corso del giudizio.

La correttezza di quanto sostenuto si evince, altresì, da un'ultima considerazione. Come già visto, la Suprema Corte, con diverse decisioni, ha più volte affermato la nullità *ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973*, per difetto di sottoscrizione, degli avvisi d'accertamento firmati dall'impiegato non munito di legittima delega. Ebbene, la Cassazione, nell'adottare tali decisioni, non ha attribuito alcuna "efficacia sanante" alla circostanza che gli avvisi d'accertamento invalidamente sottoscritti fossero stati, successivamente, comunque notificati ai contribuenti (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 7 agosto 2020, n. 16844, cit.; Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017, cit.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018
BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016
FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008
FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003
SANTAMARIA B., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011
TERRUSI F., *Manuale di diritto tributario. Analisi di principi generali, istituti e problematiche dottrinali e giurisprudenziali*, Molfetta, 2019