

# La firma digitale delle cartelle: tra CADES e PAdES quale strategia a difesa del contribuente?

di Vincenzo Piazzese

## I termini della questione

L'introduzione della [notifica della cartella esattoriale a mezzo Pec](#) ha immediatamente posto al centro dell'attenzione il tema della coerenza del file allegato alle regole tecniche volute dalla legge per i documenti informatici.

La vicenda si è posta subito in concomitanza di altro argomento: quello relativo alla congruenza della [notifica](#) ed alla validità o meno del processo notificatorio in sé. Quest'aspetto esula dal presente contributo che, invece, si concentra sulla capacità del documento informatico (la cartella) di esistere legittimamente nel mondo giuridico nell'ipotesi in cui esso risulti privo di firma digitale.

Di fatto la giurisprudenza (finora solo quella di merito<sup>1</sup>) si è occupata solo di questa fattispecie, ossia del caso in cui il file è risultato effettivamente sprovvisto di qualunque firma. Come si vedrà, i giudici sono pervenuti, seppure con argomentazioni differenti, a conclusioni univoche: la cartella esattoriale recapitata a mezzo Pec deve essere necessariamente firmata in modo digitale. Talune pronunce (invero le più recenti) si sono spinte oltre affermando che solo il file "p7m" garantisce l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico ma nessuna di esse ha ancora affrontato casi di file eventualmente firmati con standard diversi da quello CADES (generatore di file "p7m"). La questione non è di poco conto visto che l'Agente della Riscossione, dopo un primo periodo in cui ha inviato cartelle in semplice formato "pdf", ha iniziato a notificare file muniti di firma con standard PAdES.

In sede contenziosa, quindi, l'eccezione riguardante la firma digitale sembrerebbe non trovare più ingresso. A parere di chi scrive, però, tale vizio può ancora essere lecitamente rilevato a condizione di spostare le argomentazioni sull'inadeguatezza del sistema PAdES rispetto alle disposizioni del Codice dell'amministrazione digitale (CAD), non mancando di richiamare l'attenzione dei giudici anche su aspetti più strettamente informatici.

Solo recentemente una sentenza della CTR Sicilia<sup>2</sup> sembra fornire un chiarimento sul tema dei differenti algoritmi di firma digitale esistenti (CADES e PAdES)<sup>3</sup> e sembra pure indicare

---

<sup>1</sup> Invero la Cassazione si è occupata di firma digitale ma solo relativamente ad atti processuali

<sup>2</sup> CTR Sicilia – Sez. 8<sup>a</sup> - n. 1461 del 4/4/2018

<sup>3</sup> La sentenza della CTR Sicilia citata riferisce solo di due standard di firma (CADES e PAdES). Invero nel mondo digitale esiste un terzo standard denominato XAdES di cui, al momento non vi menzione in alcuna delle sentenze emanate sul tema.

a quale dei due occorre fare riferimento per considerare il documento digitale conforme a quanto richiesto dalla legge.

Alla luce di quanto sopra, quindi, si cercherà di sviscerare il tema dapprima attraverso la disamina della giurisprudenza finora formatasi e, successivamente, esaminando quanto statuito dalla CTR Sicilia alla luce delle caratteristiche tecnologiche dei diversi algoritmi di firma digitale.

### **La firma digitale delle cartelle notificate a mezzo Pec: lo stato della giurisprudenza**

Le sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali, hanno ritenuto illegittime le notifiche delle cartelle esattoriali eseguite a mezzo pec nelle ipotesi in cui la cartella sia stata allegata come semplice file “.pdf”. I giudici di merito hanno considerata non valida tale allegazione sul presupposto che non vi sia garanzia dell’integrità del documento in formato “.pdf”, né sulla provenienza o sul suo autore. Sebbene le pronunce di merito abbiano fatto riferimento alla necessità della firma digitale essenzialmente affermando come imprescindibile l’esistenza di un file con estensione “.p7m”, nessuna di esse si è mai pronunciata sull’esistenza di diversi protocolli di firma che, pur consentendo di apporre una firma digitale, generano file in formati diversi da quello “.p7m”. Nei fatti, quindi, le Commissioni Tributarie che hanno affrontato il tema hanno sempre asserito che il file privo dell’estensione “.p7m” risulta incapace di assicurare certezza sulla provenienza, sulla sua immodificabilità e sulla sua integrità. In tale direzione si possono citare:

- **CTP Reggio Emilia, sent. n. 204 del 31/07/2017**, che ha così disposto: *“La notifica via PEC non è valida se avviene tramite messaggio di posta elettronica certificata contenente il file della cartella con estensione “.pdf” anziché “.p7m” atteso che non solo l’integrità e l’immodificabilità del documento informatico, ma anche, per quanto attiene alla firma digitale, l’identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell’atto, è garantita solo attraverso l’estensione del file “.p7m”. Con la notifica via PEC in formato “.pdf”, non viene prodotto l’originale della cartella, ma solo una copia elettronica senza valore perché priva di attestato di conformità da parte di un Pubblico Ufficiale”;*

- **CTP Milano, sent. n. 1023 del 3/2/2017**, la quale ha deciso che *“Qualora la cartella esattoriale allegata alla PEC e notificata sotto forma di documento informatico risulti essere un normalissimo file “.pdf” privo dell’estensione “.p7m” e, come tale, quindi, non firmato digitalmente, lo stesso file non può qualificarsi idoneo a garantire, con assoluta certezza, da una parte, l’identificabilità del suo autore e la paternità dell’atto e, dall’altra, la sua l’integrità e immodificabilità, così come richiesto dal codice dell’amministrazione digitale. Conseguentemente la notificazione per posta elettronica certificata non è valida con illegittimità derivata della stessa cartella e, per tale motivo, deve essere annullata” ;*

- **CTP Palermo, sent. n. 1853 del 19/01/2018** che, decidendo in senso favorevole al

contribuente, ha motivato richiamando, tra l'altro la sent. CTP Milano 3/2/2017 n. 1023 di cui sopra è riportato lo stralcio;

– **CTR Campania, sent. N. 9464 del 20/10/2017** la quale rigettando l'appello proposto dall'Agente della Riscossione così si è espressa: *“Il file .pdf trasmesso costituisce una mera copia informatica (digitale) dell'atto, ma in assenza di attestazione di conformità non è possibile affermare che tale documento sia identico all'originale. Peraltro, nella vicenda in disamina, l'agente per la riscossione non ha prodotto nemmeno in giudizio una copia del documento inoltrato via Pec, di tal che resta oggettivamente incerto il contenuto dell'atto notificato. In realtà la notifica via Pec necessita che il documento trasmesso rechi estensione “.p7m”: solo in tal caso si sarebbe stati di fronte a un vero e proprio documento informatico, immutabile nel contenuto e certo, in quanto digitalmente firmato, nella provenienza.”*

In senso conforme si possono ancora citare: **CTP Vicenza sent. n. 615 del 19/09/2017** e **CTP Reggio Emilia sentenza 204 del 31/07/2017**.

Altre commissioni si sono pronunciate sul tema pervenendo alle medesime conclusioni seppure motivando in modo diverso e senza nulla specificare in ordine alla necessità, o meno, dell'estensione “p7m” quale requisito essenziale per la validità della cartella. Si possono citare, ad esempio:

– **CTP Savona, sent. n. 100 del 26/01/2017** che così ha asserito: *“dall'esame dei documenti inviati via Pec da Equitalia Nord spa, scrupolosamente analizzati, si conclude che gli stessi sono del tutto carenti di quelle procedure atte a garantirne la genuina paternità, nonché mancanti della firma informatica e/o digitale, e non rispondenti a criteri di univocità ed immutabilità, per cui non garantiscono il valore di certezza e corrispondenza, peraltro confortato dall'attestazione di conformità, del tutto assente, invece previsti indefettibilmente dalle disposizioni normative sopra richiamate”*

- **CTP Latina sent. n. 21096 del 26/09/2016**: *“La PEC è sì una raccomandata, ma non sottoscritta (serve la firma digitale); la firma digitale è sì una sottoscrizione ma non ha data certa e qualificata ai sensi dell'art. 2704 codice civile. Da quanto sopra ne consegue che la cartella di pagamento opposta è stata irritualmente notificata e, quindi, è inesistente per i motivi sopra esposti...”*

Dalla giurisprudenza di merito, quindi, possono desumersi due ordini di principi:

- **il primo** è che, in ogni caso di notifica a mezzo Pec, il file allegato deve essere munito di firma digitale. Questo orientamento è comune a tutte le pronunce fin qui esaminate;

- **il secondo** è che la firma digitale deve essere apposta con lo standard “p7m” (algoritmo CADES) che, ad opinione dei giudici di merito, è l'unico in grado di garantire altresì l'immutabilità e l'integrità del documento informatico<sup>4</sup>. Tale orientamento è emerso in

---

<sup>4</sup> Invero, come si vedrà più avanti, il file “p7m” risulta comunque modificabile anche se da ciò derivano conseguenze tecniche tali da rendere il file come mai firmato prima

talune delle pronunce sul tema ma sembra essere quello che si stia consolidando poiché sempre più spesso viene richiamato nell'ambito delle recenti sentenze.

Occorre segnalare, tuttavia, che i giudici si sono occupati di cartelle prive di qualsiasi tipo di firma digitale (o di attestazione di conformità all'originale analogico). I giudicati, quindi, non hanno avuto riguardo a cartelle munite di firma digitale apposta con standard diversi da quello "p7m". Infatti, a seguito delle molteplici sentenze pronunciate dalle Commissioni Tributarie, **l'AdR ha cominciato a notificare cartelle esattoriali** che, pur non possedendo l'estensione "p7m" (collegata allo standard di firma CADES), risultano **dotate di firma digitale secondo l'algoritmo PAdES che, come sua specificità, lascia inalterato il file nel suo formato "pdf" pur risultando firmato in modo digitale**. Viene da chiedersi, quindi, se quanto finora deciso dalle Commissioni risulti utilizzabile per fini difensivi atteso che **non è mai stato chiarito** dai giudici di merito se, a prescindere dai diversi algoritmi di firma esistenti, per la validità dell'atto notificato **vada sempre e comunque utilizzato lo standard CADES** (file con estensione "p7m"). In altri termini i giudici non hanno mai affrontato in modo esplicito il tema delle diverse tipologie di firma digitale e, quindi, **non si sono mai espressi in modo definitivo a favore del CADES** così da eleggerlo ad unico mezzo di firma in grado di conferire al file le caratteristiche di genuinità, integrità ed immodificabilità richieste dalla legge. Né, d'altra parte, esiste un'espressa previsione di legge che indichi in modo chiaro quale sia lo standard da utilizzare perché la cartella esattoriale possa dirsi atto legittimo capace di esplicitare tutti i suoi effetti nei confronti del contribuente.

Solo di recente, una sentenza della **CTR Sicilia (sent. n. 1461 del 4/4/2018)** sembra aver fatto luce sulla questione della tipologia di firma da utilizzarsi anche se, ad onor del vero, non pare leggersi una chiara presa di posizione. Infatti, il favore che i giudici siciliani esprimono verso lo standard CADES ("p7m"), lo si ricava dal contesto dell'apparato motivazionale e non da una chiara manifestazione di gradimento.

In un passaggio della sentenza sopra citata è chiaramente affermato: *"A mero titolo conoscitivo, si evidenzia che per la firma digitale del documento viene utilizzato l'algoritmo CADES, il file avrà un'estensione ".pdf.p7m" (tale algoritmo, infatti, aggiunge all'estensione ".pdf" quella ".p7m"), mentre se viene utilizzato l'algoritmo PAdES la firma viene apposta direttamente all'interno del documento informatico."* Continuano, i giudici siciliani, citando la giurisprudenza di merito che si è pronunciata a favore dell'imprescindibile necessità, per il file, dell'estensione "p7m" e concludono affermando: *"alla stregua delle sentenze citate, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione I, sentenza n. 1023 del 13 dicembre 2016, pubblicata il 3 febbraio 2017, ha ritenuto illegittima la notifica della cartella esattoriale effettuata con allegazione del solo file "pdf", privo dell'estensione "p7m" e, come tale, quindi, non firmato digitalmente, ritenendola, in particolare, in contrasto con quanto disposto dal codice dell'amministrazione digitale (più brevemente CAD) agli articoli 20 comma 1 bis e 21"*.

Orbene sembrerebbe che l'iter logico-giuridico seguito dalla CTR Sicilia sia il seguente: attesa l'esistenza di standard di firma digitale di diversa tipologia dei quali solo uno genera il file con estensione "p7m" e considerato che la giurisprudenza sul punto ha ritenuto (CTP Milano n. 1023/2016) che solo tale ultima estensione risulta coerente con quanto disposto dal CAD è da ritenersi ammissibile (implicitamente, *nda*), come unico standard, quello CADES che da solo può garantire ciò che viene richiesto dal CAD in tema di autenticità, integrità ed immutabilità del documento informatico. Ma tale conclusione è coerente con le caratteristiche tecniche dell'algoritmo di firma? Quale specificità tecnologica possiede il CADES da renderlo come unico strumento di firma digitale ammissibile nel caso delle cartelle notificate a mezzo Pec? La risposta la si può trovare esaminando le caratteristiche della tecnologia posta a base dei diversi standard e della quale nel paragrafo seguente si fornirà una breve disamina.

## Gli standard di firma digitale

Gli standard europei prevedono tre tipi di sottoscrizione digitale, identificati dagli acronimi CADES, PAdES e XAdES, modalità di sottoscrizione adottate anche in Italia. Ai fini del presente contributo si tratteranno solo i primi due tipi.

Prendendo spunto da un documento emanato dall'Agenzia per l'Italia Digitale è possibile apprendere che:

**1 - relativamente al CADES:** *"lo standard CADES genera un file con estensione p7m, il cui contenuto è visualizzabile solo attraverso idonei software in grado di "sbustare" il documento sottoscritto. Tale formato permette di firmare qualsiasi tipo di file, ma presenta lo svantaggio di non consentire di visualizzare il documento oggetto della sottoscrizione in modo agevole. Infatti, è necessario utilizzare un'applicazione specifica."* Continua il documento: *"In entrambi i casi (i casi di cui riferisce sono quelli relative alla possibile apposizione di firme multiple - ndr) è presente un'unica versione del documento, che pertanto può solo essere oggetto di ulteriori firme digitali senza modificarne il contenuto. Nel caso di documenti sottoscritti in formato CADES, come si è detto, non è possibile gestire diverse versioni di uno stesso documento all'interno della busta crittografica, pertanto, nell'ipotesi in cui si voglia riportare sul documento delle annotazioni successive alla sottoscrizione (ad esempio i dati della segnatura di protocollo), sarà necessario esportare il documento nel formato originario, ossia non firmato, per apportarvi le annotazioni. Tali modifiche, infatti, sarebbero apportate nell'unica versione del documento presente all'interno della busta CADES, operazione questa che renderebbe le firme invalide."*

**2 - relativamente al PAdES:** *"La firma digitale in formato PAdES è un file con estensione .pdf, leggibile con i comuni reader disponibili per questo formato. Questa tipologia di firma, nota come "firma PDF", 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, ma consente di firmare solo documenti di tipo PDF. Il*

*formato PDF consente inoltre di gestire diverse versioni dello stesso documento senza invalidare le firme digitale apposte. Continua poi: “Il documento può anche essere predisposto per contenere dei campi testo ove è possibile inserire delle informazioni successivamente alla firma senza invalidare la stessa. Qualora il documento non fosse stato predisposto per tutte le firme necessarie, è comunque possibile apporre ulteriori firme senza invalidare le precedenti.” Ed infine: “A tale scopo, il formato PAdES implementa la funzione della gestione delle versioni (versioning): ogni versione successiva alla prima, contiene la versione integrale, non modificata, del documento precedente (comprese le firme digitali). Ogni modifica al documento (ulteriore firma o aggiunta di testo o immagini) produce, infatti, una nuova versione che contiene la versione originale non modificata. Tale caratteristica della busta PAdES rende questo formato particolarmente idoneo anche nel caso in cui si renda necessario apportare delle modifiche al documento dopo averlo sottoscritto, ad esempio per riportarvi delle annotazioni, come i dati degli estremi di protocollo che sono disponibili solo successivamente alla sottoscrizione del documento stesso”.*

La lettura del documento dell’Agenzia per l’Italia digitale permette di giungere alle seguenti considerazioni di sintesi:

- **con il sistema CAdES (file “p7m”)** il documento firmato risulta “immodificabile”. Si tratta comunque di un’immodificabilità “relativa” poiché risulta pur sempre possibile apportarvi delle modifiche. Queste, tuttavia, sono consentite a condizione di “sbustare” il documento, ossia riportarlo al suo stato originario e, quindi, al momento antecedente all’apposizione della firma digitale. Ovviamente questa operazione rende il documento come mai firmato. Nel caso dello standard in esame, pertanto, di fronte ad un file *p7m* non può che esistere una sola versione del documento in quanto eventuali modifiche, di fatto, genererebbero nuove e diverse versioni del documento rispetto all’originale;
- **con l’algoritmo PAdES (file “pdf”)**, al contrario, è possibile apportare facilmente delle modifiche al documento ma il sistema, gestendo le diverse versioni di esso all’interno dello stesso file (“versioning”) senza alterare la/e firma/e apposta/e. In tal modo si hanno tante versioni dello stesso documento quante sono le modifiche apportate.

E’ chiaro, quindi, che tra i due standard di firma quello che possiede maggiori garanzie di sicurezza e di conformità a quanto voluto dalla legge è il sistema CAdES (file “p7m”) che, nel caso di modifiche ad esso apportate, determinerebbe il ripristino dello stato originario del file, ossia di semplice pdf. Nel paragrafo che segue si cercherà di essere più chiari al riguardo.

### **Codice dell’amministrazione digitale, CAdES e PAdES, unicità del documento da impugnare**

E’ evidente, quindi, che tra i due sistemi di firma esistono differenze sostanziali. Si tratta di vedere, per i fini che qui interessano, quali dei due corrisponde meglio al disposto del

CAD e, segnatamente, degli articoli 20, co. 1-bis e 21, co. 1 e 2. Pare utile richiamare il contenuto di queste due norme:

*Art. 20 – co.1-bis: L'idoneità' del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità ed immodificabilità, fermo restando quanto disposto dall'articolo 21.*

*Art. 21, co. 1: Il documento informatico, cui è apposta una firma elettronica, sul piano probatorio è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità e immodificabilità.*

*Art. 21, co.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 , che garantiscano l'identificabilità dell'autore, l'integrità e l'immodificabilità del documento, ha 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.*

Le norme in questione affermano il seguente principio: il giudice può liberamente valutare la capacità probatoria di un documento informatico ma nel far ciò **deve comunque tenere conto di alcune qualità oggettive di esso: identificabilità dell'autore, qualità, sicurezza, integrità ed immodificabilità**. E' ovvio che ove manchi una delle suddette caratteristiche il documento perde ogni sua capacità probatoria e, dunque, con riferimento alla cartella esattoriale la capacità di incidere nella sfera patrimoniale del contribuente. Essendo questi i termini del problema non si può che concludere nel modo seguente:

- **se il documento è firmato in CADES** esso appare certamente riconducibile al suo autore e, nel caso di modifiche che eventualmente venissero ad esso apportate, esso perderebbe comunque i requisiti di qualità, integrità ed immodificabilità. Il file p7m, qualora si presenti integro, quindi, garantisce quello che la legge richiede;

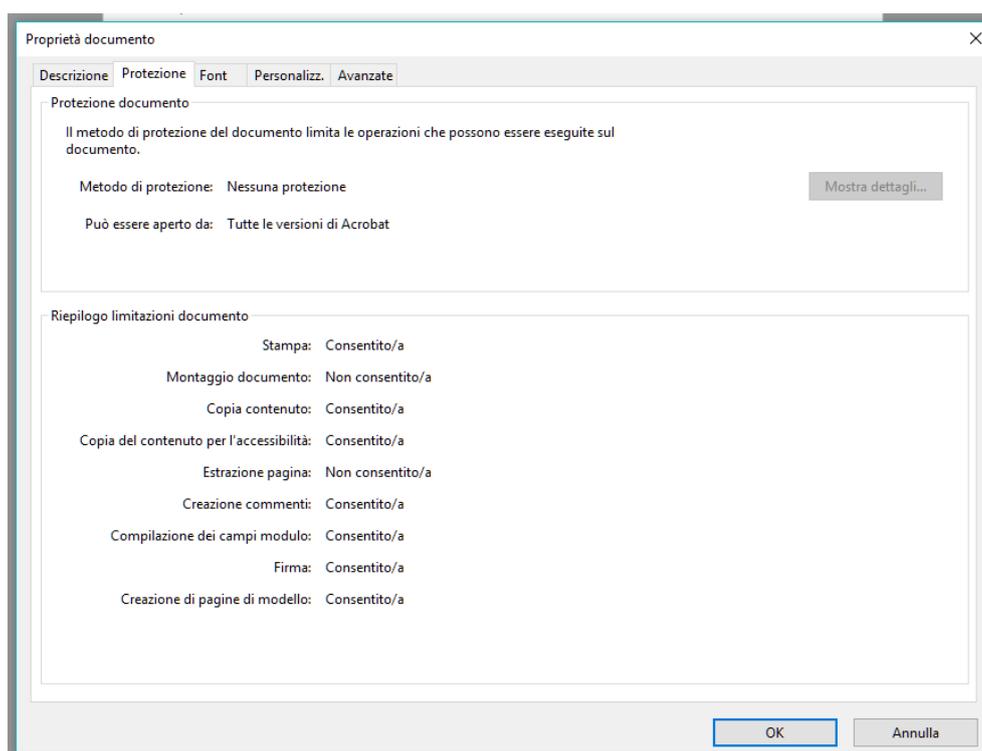
- **se il documento è firmato in PAdES** esso risulta liberamente modificabile, all'interno dell'unico file potrebbero esistere diverse versioni del documento originario e, ad ogni versione, potrebbero corrispondere molteplici firme con buona pace dell'univoca identificabilità dell'autore. Questo determina la coesistenza potenziale di più cartelle esattoriali all'interno del file pdf con la conseguenza che, malgrado risulti pur sempre conoscibile la versione originale attraverso il "versioning", comunque si perderebbero i requisiti richiesti dalla legge nonché l'unicità dell'atto da cui discende la pretesa tributaria.

## **Conseguenze sul piano della strategia difensiva**

All'esito dell'analisi sopra svolta pare il caso di ribadire che anche in presenza di una

cartella firmata in PAdES (firma cosiddetta pdf) è sempre bene eccepire il vizio sulla firma digitale puntando, ovviamente, non sulla sua assenza ma sulla sua inidoneità a rispondere a quanto richiesto dalla legge in tema di valida formazione del documento informatico.

Occorre dare evidenza delle proprietà del file recapitato a mezzo Pec e per far questo è sufficiente esaminarlo alla luce di qualsiasi lettore di file pdf. Se si usa Acrobat Reader, ad esempio, sarà sufficiente, a file aperto, cliccare su “File/Proprietà” e selezionare la scheda “Protezione”. In essa saranno riepilogate le caratteristiche di immutabilità (o modificabilità) del file come nell’esempio che segue:



L’immagine riproduce proprio le “proprietà” di un’intimazione di pagamento che, pur risultando firmata digitalmente, evidenzia come il documento non sia protetto, come sia possibile apporre ulteriori firme, come sia possibile creare commenti e, addirittura “campi modulo”. Tanto appare sufficiente per dimostrare come la cartella esattoriale, pur essendo firmata digitalmente, risulti del tutto sprovvista di quanto voluto dal Codice dell’amministrazione digitale.

E’ da ritenere, infine, che sia utile accompagnare il ricorso da una Consulenza tecnica di parte al fine di dimostrare ulteriormente la validità dell’eccezione richiamando altresì la giurisprudenza sul tema e, in questo caso, la pronuncia della CTR Sicilia citata più volte in questo breve contributo.

Vincenzo Piazzese

10 maggio 2018