

Edizione di mercoledì 22 Maggio 2019

IVA

Stampi e fornitura di beni: regole Iva e compilazione esterometro

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

IMPOSTE INDIRETTE

Alternatività Iva-registro estendibile ai giudizi di opposizione allo stato passivo

di **Alessandro Carlesimo**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdita 2017 sempre ad utilizzo limitato anche per le start-up

di **Sandro Cerato**

IVA

Trasmissione telematica dei corrispettivi: gli esoneri

di **Lucia Recchioni**

CONTENZIOSO

Le insidie del processo telematico: la tipologia di firma digitale

di **Massimo Conigliaro**

IVA

Stampi e fornitura di beni: regole Iva e compilazione esterometro

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Entro il 31 maggio 2019 occorre trasmettere la **comunicazione delle operazioni transfrontaliere** riepilogando le operazioni del **mese di aprile**; in particolare, sul lato delle operazioni attive occorre valorizzare il **blocco DTE** con riferimento alle **fatture emesse** verso soggetti non residenti, non stabiliti (anche se identificati in Italia) mentre sul fronte delle **operazioni passive** è necessario valorizzare il **blocco DTR** riferito alle **fatture ricevute da soggetti non residenti, non stabiliti** (anche se identificati in Italia) e **registrate** ai fini della liquidazione dell'Iva.

Negli scambi comunitari tra soggetti passivi **iscritti al Vies**, le cessioni di beni **a titolo oneroso** possono essere fatturate senza applicazione dell'imposta – fattura **non imponibile** [articolo 41 D.L. 331/1993](#) – a condizione che il cedente nazionale dimostri l'**effettiva movimentazione del bene** dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto (sul punto, l'Agenzia delle entrate ha recentemente pubblicato la [risposta n. 100 del 08.04.2019](#)).

Se si verifica **l'assenza anche solo di uno dei requisiti** sopra esposti – onerosità dell'operazione, soggettività passiva delle controparti coinvolte e movimentazione del bene – **l'operazione non può beneficiare della non imponibilità Iva**, scontando l'ordinaria imposta.

Nell'ambito della verifica del **requisito della movimentazione**, le disposizioni nazionali hanno riservato una "**deroga**" in presenza di un unico contratto di appalto sottoscritto tra un cedente italiano ed un cessionario comunitario, volto alla **produzione di beni e la cessione di stampi (o attrezzature)** utilizzati per la produzione degli stessi.

Esemplificando, ipotizziamo il caso di una società italiana che riceva un **ordine unico** avente ad oggetto la produzione di particolari beni per un determinato periodo di tempo e la **cessione di uno stampo utile alla creazione degli stessi**: lo stampo viene ceduto a titolo oneroso al cliente comunitario e **resta in prestito d'uso presso il cedente italiano**, che **lo utilizza per produrre i pezzi per conto del cliente**, fatturandoli volta per volta sulla base delle consegne concordate.

Lo stampo/attrezzatura, che resta in Italia in prestito d'uso, deve essere riportato nel **registro di carico e scarico** ([articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993](#)).

La fornitura dei prodotti non desta particolari difficoltà, in quanto trattasi di cessioni intracomunitarie di beni.

Al verificarsi delle condizioni di seguito richiamate **è possibile fatturare anche la cessione dello stampo (attrezzatura) come non imponibile Iva**, ai sensi dell'[articolo 41, comma 1, lett. a\), D.L. 331/1993](#), nonostante manchi l'immediata movimentazione dello stampo/attrezzatura verso lo Stato UE del cessionario.

L'operazione è equiparata ad una **cessione intracomunitaria** ([articolo 41, comma 1, lett. a\)](#) a condizione che:

- tra il committente/acquirente e l'operatore nazionale venga stipulato **un unico contratto d'appalto** avente ad oggetto sia la **realizzazione dello stampo** che la **fornitura dei beni** che con esso si producono;
- lo stampo, a fine lavorazione **venga inviato nell'altro Paese comunitario** a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia distrutto o sia divenuto ormai inservibile ([circolare 13/E/1994, paragrafo B.2.3](#)).

Pertanto, **l'assenza del requisito territoriale è limitata solo alla durata del contratto** di appalto per la fornitura dei beni, terminato il quale lo stampo/attrezzature deve necessariamente essere:

- **spedito al cliente comunitario** – trasferimento fisico del bene – oppure,
- **dismesso se obsoleto o inutilizzabile** – previa autorizzazione del proprietario, ossia del cessionario comunitario.

Tale deroga **non trova applicazione in tutti i Paesi comunitari**: così, ad esempio, analoga operazione effettuata in **Polonia** sconta l'Iva polacca al momento del passaggio di proprietà dello stampo/attrezzatura, in quanto il bene resta sul suolo polacco.

Venendo, invece, alla **compilazione dell'esterometro**, entrambe le **fatture (cessione stampo e fornitura pezzi)** dovranno essere riepilogate con **natura operazione N3 e tipo documento TD01**, avendo cura di inserire le operazioni in base al mese in cui le fatture sono state emesse.

È appena il caso di precisare che è sempre possibile **evitare l'adempimento scegliendo la trasmissione della fattura elettronica estera** al Sdl con **codice destinatario XXXXXXXX**.

Analizziamo, infine, una situazione analoga ma **con controparte extra-comunitaria**.

In tal caso, la **fattura di cessione dello stampo/attrezzatura può essere emessa come non imponibile Iva**, ai sensi dell'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#), sempre a condizione che il bene venga esportato terminata la produzione richiesta dal cliente.

Ai fini dell'esterometro, ricordiamo che l'Agenzia delle entrate ha recentemente confermato l'**esclusione dall'adempimento delle operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale** ([risposta n. 130 del 24.04.2019](#)).

Nel caso specifico, dal momento che la movimentazione dello stampo avviene in occasione della restituzione del bene (chiusura del prestito d'uso) al cliente extra-UE, la **fattura relativa alla cessione dello stampo non viene valorizzata nella bolletta doganale di esportazione nel mese di fatturazione**, a differenza delle fatture relative alle forniture dei pezzi.

In tal caso, si ritiene che **la fattura di solo "stampo" emessa ad esempio nel mese di aprile, debba essere inclusa nell'esterometro** in scadenza il 31 maggio.

Analoghe conclusioni valgono per le fatture di acconto emesse nei confronti di un **cessionario extracomunitario**. È sempre possibile **evitare l'adempimento scegliendo la comunicazione tramite fattura elettronica al Sdl**.



Seminario di specializzazione

**LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL
CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE INDIRETTE

Alternatività Iva-registro estendibile ai giudizi di opposizione allo stato passivo

di **Alessandro Carlesimo**

Le pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti soggetti ad iva rientrano nel perimetro di applicazione del principio di alternatività iva-registro.

È quanto si ricava da una recente sentenza della Cassazione che segna un vero e proprio cambio di rotta nella qualificazione delle suddette fattispecie ai fini dell'**imposta di registro**.

La questione viene in rilievo ogni qualvolta il contribuente riceve un **avviso di liquidazione** recante la pretesa dell'**imposta di registro in misura proporzionale**, laddove il presupposto del prelievo sia riferibile alla **registrazione del provvedimento che decide sull'opposizione ex articolo 98 L.F.** avverso il rigetto della **domanda di ammissione allo stato passivo**.

Ad una prima lettura del **D.P.R. 131/1986** (in seguito, Tur) si osserva che **il decreto statuente sul giudizio di opposizione al progetto di stato passivo fallimentare risulterebbe classificabile tra gli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale** (cfr. [Cass. n. 19247/2012](#), [Cass. n. 17947/2012](#), [Cass. n. 17946/2012](#), [Cass. n. 14816/2011](#)), rispetto ai quali la tariffa prevede il prelievo proporzionale pari all'1% del credito ([articolo 8, comma 1, lett. c\), Tariffa, Parte Prima, allegata al Tur](#)).

Al contrario, l'imposta risulta dovuta **in misura fissa con riferimento alle pronunce di cui all'articolo 8, comma 1, lett. b) della Tariffa, parte prima, allegata al Tur, disponenti la condanna al pagamento dei crediti maturati in relazione ad operazioni soggette ad iva**, stante l'espresso richiamo alla tassazione in misura predeterminata, in luogo di quella proporzionale, sancito alla **Nota II della medesima Tariffa**.

Tale regola costituisce una particolare attuazione del **sistema di alternatività Iva-registro (articolo 40 Tur)** ed è diretta ad **evitare fenomeni di duplicazione dell'imposta** che si manifesterebbero laddove si applicasse **l'imposizione proporzionale su somme già colpite dall'Iva**.

La dicotomia nel diverso trattamento fiscale dei due atti giudiziari, tuttavia, non ha trovato condivisione nella sentenza della [Corte di Cassazione n. 31409/2018](#), nella quale **gli Ermellini hanno esteso la portata applicativa del principio di alternatività Iva-registro**.

La controversia affrontata dal Collegio traeva origine dall'esclusione dal **concorso fallimentare** di un **credito vantato da un istituto bancario, riconducibile a corrispettivi soggetti ad Iva**. Successivamente il Tribunale, previa **istanza di opposizione allo stato passivo formulata dalla banca**, ammetteva al concorso tale credito riconoscendone l'esistenza.

L'Ufficio delle Entrate notificava al contribuente l'**avviso di liquidazione dell'imposta di registro in misura proporzionale** gravante sulla pronuncia di ammissione del credito insinuato al passivo.

L'atto impositivo veniva impugnato dal contribuente ed annullato in primo grado, con conseguente liquidazione dell'imposta fissa.

Viceversa, nelle more del giudizio successivo la banca risultava soccombente.

La CTR accoglieva il ricorso dell'Ufficio ritenendo che il principio di alternatività sopra citato non operasse con riferimento ai giudizi di opposizione in oggetto, essendo circoscritto ai soli atti dell'autorità giudiziaria *"recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura"* (ovvero al ricorrere dell'ipotesi prevista all'[articolo 8, comma 1, lett. b\), Tur](#)).

Il contribuente proponeva ricorso per Cassazione **lamentando l'omessa considerazione dell'equivalenza tra pronunce di condanna al pagamento e le pronunce endofallimentari volte a definire l'opposizione all'esclusione allo stato passivo**.

La Cassazione ha accolto le doglianze del contribuente interpretando in chiave Costituzionale le norme anzidette, richiamando, in particolare, **i principi espressi nella sentenza 177/2017 Corte Cost.**, nella quale si dichiarava **illegittimo l'articolo 8, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte prima, allegata al Tur** *"nella parte in cui assoggetta all'imposta di registro proporzionale, anziché in misura fissa, anche le pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto"*.

In quella circostanza la Consulta riteneva fondata la questione di legittimità sollevata dal Giudice remittente, sull'assunto che **la suddetta norma, così applicata, avrebbe prodotto un irragionevole trattamento differenziato delle pronunce di accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette ad Iva e le pronunce di condanna al pagamento degli stessi crediti, comportando una lesione del principio di uguaglianza di cui all'articolo 3 Cost.**

A ben vedere, la limitazione della tariffa agevolata alle sole pronunce di condanna avrebbe effettivamente determinato **una disparità di trattamento tra contribuenti in situazioni analoghe, ponendo il creditore del soggetto fallito in una posizione deteriore rispetto al creditore del soggetto non fallito**.

Il primo infatti, non potendo promuovere autonomamente un'**azione di condanna al**

pagamento, non avrebbe mai potuto fruire del **beneficio al pagamento dell'imposta fissa**, in quanto, in ossequio alla *par condicio creditorum*, avrebbe invece dovuto sottostare alle **regole dell'esecuzione collettiva**, le quali vietano al creditore di agire in via ordinaria per l'ottenimento di un atto di condanna al pagamento (cfr. [articolo 52 L.F.](#)).

Da questo angolo visuale, **i decreti che decidono sulle opposizioni allo stato passivo, ancorché di natura ricognitiva, assurgono alla medesima funzione dei provvedimenti di condanna, considerato che sono strumentali alla partecipazione al piano di riparto dell'attivo residuo e, dunque, al pagamento del credito**, sia pure in misura parziale e nei limiti della capienza del patrimonio del debitore assoggettato alla procedura concorsuale.



REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdita 2017 sempre ad utilizzo limitato anche per le start-up

di Sandro Cerato

Le **perdite maturate dalle imprese in contabilità semplificata nel 2017**, anche se generate nei primi tre periodi d'imposta, sono **sempre utilizzabili con le regole previste dal regime transitorio** di cui all'[articolo 1, comma 25, L. 145/2018](#) (ad abbattimento del **40% del reddito d'impresa del 2018 e 2019** e del **60% del reddito del 2020**).

È quanto emerge dalla lettura delle modifiche all'[articolo 8 Tuir](#) e dalle **istruzioni al modello redditi PF 2019** in relazione alle **nuove regole di riporto delle perdite dei soggetti Irpef**.

Come noto, il legislatore della **Legge di Bilancio 2019** ha modificato l'[articolo 8 Tuir](#) inserendo un'**uniformità di trattamento** nel regime di riporto delle perdite d'impresa sia dei **soggetti Irpef, sia dei soggetti Ires**, consentendo il **riporto illimitato nel tempo ma nei limiti dell'80% del reddito d'impresa**.

In buona sostanza, il risultato finale che consegue dalla modifica è un'**uniformità di trattamento per tutte le perdite realizzate dalle imprese** a prescindere dal regime contabile adottato e dalla forma giuridica: riporto illimitato nel tempo e utilizzo a **scomputo dell'80% del reddito imponibile degli esercizi successivi**.

Limitatamente alle perdite realizzate dalle **imprese in contabilità semplificata** (per le quali l'adozione, dal **2017**, del **regime di cassa** ha portato forti **perdite di esercizio** per effetto dell'**irrilevanza delle giacenze finali** di magazzino), è stato previsto un **regime transitorio finalizzato**, come si legge nella [circolare 8/E/2019](#), a trovare un equo contemperamento degli interessi del contribuente e di quelli dell'Erario.

In particolare, il **regime transitorio** in questione riguarda le **perdite realizzate nel 2017, 2018 e 2019**, ed **utilizzate nei periodi d'imposta dal 2018 al 2020**, per le quali è previsto l'utilizzo a "regime" (quindi ad abbattimento dell'80% del reddito imponibile) solamente a partire dall'esercizio 2021.

Sul punto, è bene ricordare che la [circolare 8/E/2019](#) ha precisato che il **regime transitorio in questione opera a prescindere dall'eventuale successiva adozione del regime ordinario**, nel qual caso per le perdite maturate nei periodi di adozione della contabilità semplificata è necessario rispettare i minori limiti percentuali di abbattimento del reddito.

Nel **modello Redditi PF** è richiesta l'indicazione delle **perdite non compensate nell'anno** (ossia quelle residue dopo aver ridotto il reddito del 2018) nei **righi RS12 e RS13 del quadro RS**.

In particolare, il **rigo RS 12** è suddiviso in due parti:

- i primi due campi dedicati alle **perdite d'impresa in contabilità semplificata maturate nel 2017 (campo 1)** e nel 2018 (**campo 2**), per le quali si applica il **regime transitorio** (utilizzo limitato in abbattimento dei redditi del 2019 e del 2020);
- i **campi 3 e 4** sono invece riferiti alle **perdite maturate dalle imprese in contabilità ordinaria**. Nel **campo 4** si indicano sia quelle **maturate fino al 2017**, sia quelle prodotte nel 2018, mentre nel **campo 3** devono essere allocate solamente quelle **maturate nel 2018**. Per tali perdite, formatesi in periodi d'imposta in cui l'impresa ha adottato la **contabilità ordinaria**, **l'utilizzo avviene senza limiti temporali ad abbattimento dell'80%** del reddito imponibile (non vi è l'applicazione di alcun regime transitorio).

Nel successivo **rigo RS13** è richiesto di indicare le **perdite maturate nei primi tre periodi d'imposta** per le quali, come detto, l'[articolo 8 Tuir](#) prevede la **possibilità di utilizzo delle stesse ad abbattimento del 100% del reddito imponibile**.

In tale rigo non devono tuttavia essere indicate le **perdite maturate dalle imprese in contabilità semplificata nel 2017, anche se tale periodo d'imposta rientra nel triennio di inizio attività**, poiché per le stesse si rende in ogni caso applicabile il **regime transitorio** di cui all'[articolo 1, comma 25, Legge di bilancio 2019](#).

Tali perdite, pertanto, devono essere **utilizzate nelle minori misure previste dal predetto regime transitorio** anche se maturate nei **primi tre periodi d'imposta di attività dell'impresa**.

Seminario di specializzazione

**LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL
CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Trasmissione telematica dei corrispettivi: gli esoneri

di **Lucia Recchioni**

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n. 115 del 18.05.2019** il [D.M. 10.05.2019](#) che individua le fattispecie al ricorrere delle quali scattano gli **esoneri dall'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi**.

In una prima fase di applicazione (ovvero fino a quando non sarà emanato un successivo e apposito decreto del Mef), possono considerarsi **escluse dall'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi** le seguenti fattispecie:

1. **operazioni che sono già ritenute non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi** ai sensi dell'[articolo 2 D.P.R. 696/1996](#), del [D.M. 13.02.2015](#) e del [D.M. 27.10.2015](#);
2. **prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli** e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i biglietti di trasporto assolvono la funzione di certificazione fiscale;
3. **operazioni effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno** nel corso di un trasporto internazionale;
4. le **operazioni collegate e connesse a quelle appena richiamate**, nonché le **operazioni effettuate in via marginale rispetto a quelle sopra esposte o rispetto a quelle soggette agli obblighi di fatturazione**. Con riferimento a quest'ultimo punto si impongono però due precisazioni: in primo luogo il decreto espressamente chiarisce che **questa esclusione trova applicazione soltanto fino al 31.12.2019**; in secondo luogo viene precisato che **si considerano "effettuate in via marginale le operazioni i cui ricavi o compensi non sono superiori all'uno per cento del volume d'affari dell'anno 2018"**.

Come chiarisce il decreto, nei casi appena richiamati i contribuenti sono comunque obbligati ad annotare le operazioni nel **registro dei corrispettivi**, e, con riferimento alle ultime due fattispecie richiamate, **permane l'obbligo di emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale**, in ossequio alla prevista normativa.

Con il successivo **articolo 2**, il decreto si sofferma inoltre sugli **esercenti impianti di distribuzione di carburante**, prevedendo, **fino al 31 dicembre 2019**, l'**esonero dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri** per le **operazioni diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio i cui ricavi o compensi non sono superiori all'1% del volume d'affari dell'anno 2018**; queste ultime operazioni continuano, quindi, ad essere documentate mediante il rilascio della **ricevuta fiscale** ovvero dello **scontrino fiscale**.

Nulla vieta, tuttavia, ai **contribuenti** che ricadono in uno dei richiamati **casi di esonero**, di poter comunque optare, volontariamente, per la **memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri**.

Si ricorda, da ultimo che, come sottolineato con la [risposta all'istanza di interpello n. 149/2019](#), pubblicata nella giornata di ieri, 21 maggio, l'[articolo 2, comma 5, D.Lgs. 127/2015](#) dispone che *“La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica di cui ai commi 1 e 2 **sostituiscono la modalità di assolvimento dell’obbligo di certificazione fiscale** dei corrispettivi di cui all’articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696. **Resta comunque fermo l’obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente**”*.

Ne consegue che l'**obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica non ricorre laddove il contribuente decida di continuare a certificare i corrispettivi mediante fattura**, che, come noto, a partire dal 1° gennaio 2019, deve essere **elettronica** (tranne i previsti casi di **esonero**).



CONTENZIOSO

Le insidie del processo telematico: la tipologia di firma digitale

di **Massimo Conigliaro**

Per il **processo tributario** si avvicina la data dell'entrata in vigore della modalità **telematica obbligatoria** (1° luglio 2019) e per i **difensori** aumentano i dubbi legati alla corretta applicazione di un **corpus normativo ancora da sperimentare**.

Tra i temi da esaminare rientra anche quello della tipologia di **firma digitale** da utilizzare per la **sottoscrizione telematica degli atti**.

È noto che nel **processo tributario telematico** – così come avviene già in quello civile ed in quello amministrativo – gli atti processuali devono essere **sottoscritti digitalmente**, al fine di certificarne la **provenienza** e l'**autenticità**.

Le **regole tecniche** di attuazione del processo tributario telematico, contenute nel **D.M. n. 163 del 08.03.2013**, prevedono, all'[articolo 2](#), che gli **atti** e i **provvedimenti** del **processo tributario**, nonché quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione possono essere formati come documenti informatici sottoscritti **con firma elettronica qualificata o firma digitale** secondo le modalità disciplinate nel regolamento.

Il **Regolamento del Processo Tributario Telematico** (il **D.M. n. 163 del 08.03.2013**), definisce la **firma elettronica qualificata** come “*un particolare tipo di firma elettronica avanzata che sia basata su un **certificato qualificato** e realizzata mediante un **dispositivo sicuro per la creazione della firma**, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. r), del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82*”.

La **firma digitale**, invece, è “*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*”.

Il **D.M. 04.08.2015** disciplina lo **standard** degli **atti processuali** e dei documenti informatici allegati; all'**articolo 10, comma 1, lett. d)**, è espressamente previsto che “*i **documenti informatici** sono sottoscritti con **firma elettronica qualificata o firma digitale**, pertanto il file ha la seguente denominazione: < nome file libero > .pdf.p7m*”.

La norma non si presta ad equivoci e, dunque, la regola da seguire è quella di utilizzare la firma digitale **Cades con estensione “.p7m”**.

È noto, tuttavia, che vi è anche un **altro tipo di firma digitale**, quella denominata **PAdES** con l'estensione **“.pdf”**.

Si analizzano, di seguito, le caratteristiche della firma digitale apposta con modalità **CAdES** e le caratteristiche della firma digitale apposta con modalità **PAdES**.

Firma CAdES

Nel caso di una firma digitale apposta con modalità **CAdES**, **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**. I file firmati digitalmente con modalità CAdES hanno una seconda **estensione .p7m**.

La modalità CAdES permette di **firmare qualsiasi tipo di documento** (docx, .xlsx, ecc.).

Un documento, una volta **firmato con modalità CAdES**, modifica il suo nome. Per verificare una firma digitale apposta con modalità CAdES e per visualizzare il documento firmato, occorre utilizzare uno degli **appositi software specifici** come **Dike 6**, **ArubaSign**, ecc..

Firma PAdES

Nel caso di firma digitale apposta con modalità **PAdES**, invece, vengono sfruttate le caratteristiche dei documenti in formato **“.pdf”** e **il file contenente la firma digitale viene inglobato insieme al documento stesso**.

Le principali caratteristiche di questa modalità di firma sono le seguenti:

- la possibilità di firmare **solo documenti in formato .pdf**;
- la circostanza che, una volta **firmato con modalità PAdES**, il file **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 come Acrobat Reader.

La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite

Il tema della tipologia di firma digitale ammessa nel processo telematico è stato affrontato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la [sentenza n. 10266 del 27.04.2018](#).

In tale pronuncia i giudici richiamano il **Regolamento (UE) n. 910/2014** che obbliga gli Stati

membri a riconoscere le **firme elettroniche avanzate**, aventi formati convalidati conformemente a specifici metodi di riferimento.

Ne deriva che, secondo il diritto dell'UE, le firme digitali di tipo CAdES, oppure di tipo PAdES, sono **equivalenti** e devono essere riconosciute e convalidate dai Paesi membri, **senza eccezione alcuna**.

In altri termini, al fine di garantire una **disciplina uniforme della firma digitale nell'UE**, sono stati adottati degli **standards europei** che **impongono agli Stati membri di riconoscere le firme digitali** apposte secondo **determinati standards** tra i quali figurano sia quello CAdES sia quello PAdES ([Cons. Stato, Sez. 3, n. 5504 del 27.11.2017](#)).

Viene precisato che, secondo i documenti ufficiali dell'**Agenzia per l'Italia Digitale** (istituita presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri), la firma digitale è il risultato di una procedura informatica – detta validazione – che garantisce l'autenticità e l'integrità di documenti informatici.

Essa conferisce al documento informatico le peculiari caratteristiche di:

- a) **autenticità**, perché garantisce l'identità digitale del sottoscrittore del documento;
- b) **integrità**, perché assicura che il documento non sia stato modificato dopo la sottoscrizione;
- c) **non ripudio**, perché attribuisce validità legale al documento.

La stessa Agenzia precisa che la **firma digitale in formato CAdES** dà luogo a un file con **estensione finale “.p7m”** e **può essere apposta a qualsiasi tipo di file**, ma per visualizzare il documento oggetto della sottoscrizione è necessario utilizzare un'applicazione specifica.

Invece, la **firma digitale in formato PAdES**, più nota come “**firma PDF**”, è un file con **normale estensione “.pdf”**, **leggibile con i comuni readers disponibili per questo formato**; inoltre 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, il che rende sì il documento più facilmente fruibile, ma consente di firmare solo documenti di tipo PDF.

Le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione**, nella citata sentenza concludono affermando il seguente principio: “*secondo il diritto dell'UE e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES, sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni “.p7m” e “.pdf”, e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci, anche nel processo civile di cassazione, senza eccezione alcuna*”.

Pronuncia di cristallina chiarezza.

Tuttavia, per evitare guai nel **processo tributario telematico**, sarà bene **utilizzare** la firma **CAdES**, espressamente prevista dalle specifiche tecniche contenute nel **D.M. 04.08.2015**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**L'AVVIO DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO:
ASPETTI OPERATIVI E CASI PRATICI**

Scopri le sedi in programmazione >