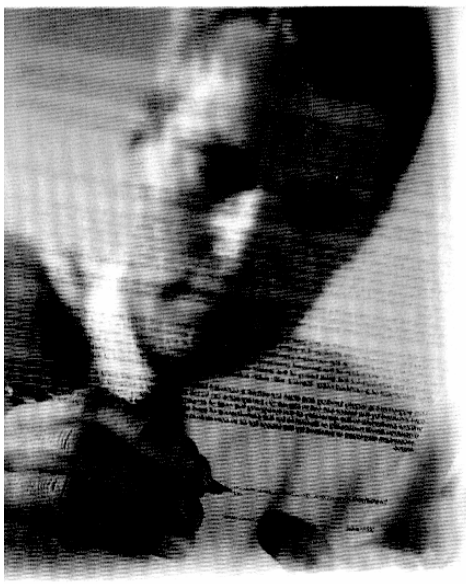
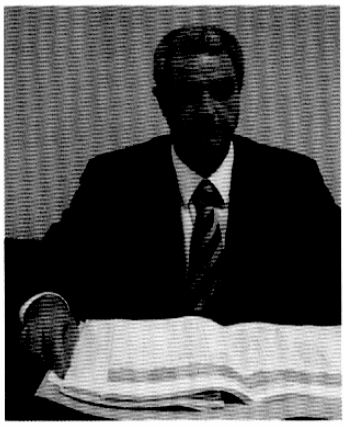
LA FIRMA DIGITALE

dell'Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

Con il decreto legislativo n. 39 del 12/02/1993 sono state dettate le norme in materia di sistemi informativi automatizzati della Pubblica Amministrazione. La fonte legislativa del decreto 39/93 è la legge delega 23 ottobre 1992, n. 421 (articolo 2 c. 1).
In attuazione della legge 421/92 il decreto legislativo 39/93 disciplina la progettazione, lo sviluppo e la gestione dei sistemi informativi automatizzati delle amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici non economici nazionali. Le disposizioni riguardano anche altri Enti pubblici secondo le modalità definite dal decreto all'articolo 1 comma 4 e all'articolo 7 comma 2 al fine di integrare e di interconnettere i sistemi informativi di tutte le Pubbliche amministrazioni (Stato, Regioni, Enti locali, Concessionari di pubblici servizi).
L'articolo 3 costituisce l'avvio di un processo di automazione completa dei processi e quindi la eliminazione degli archivi cartacei. In questo articolo si introduce anche il principio della sostituibilità della firma autografa con quella della indicazione a stampa sul documento prodotto dal sistema automatizzato del nominativo del soggetto responsabile. Questa norma è ricompresa nella legge 59/97 all'articolo 15, comma 2, (fonte normativa primaria in quanto ha introdotto il principio della validità e della rilevazione giuridica dei documenti informatici).
Con l'articolo 15, comma 2, della legge 15 marzo 1997, n. 59 inizia la storia italiana del documento informatico e della firma digitale, "Gli atti, i dati, i documenti formati dalla Pubblica Amministrazione e dai privati con strumenti informatici o telematici, i contratti stipulati nelle medesime forme, nonché la loro archiviazione e trasmissione con strumenti informatici, sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge". In base a tale norma, un documento siglato con firma digitale ha lo stesso valore del suo omologo cartaceo. Le implicazioni sono notevoli anche per il settore privato: dalla validità dei contratti on-line alla possibilità di emettere fatture commerciali o ordini di acquisto.
All'inizio del 2000 viene pubblicata nella Gazzetta Ufficiale comunitaria la direttiva 1999/93/CE relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche. Il recepimento delle disposizioni europee avviene con il Dlgs 23 gennaio 2002, n. 10, poi assorbito con modifiche dal Codice dell'Amministrazione digitale (Dlgs 7 marzo 2005, n. 82) che stabilisce le nuove regole per il documento informatico e la firma elettronica. Quest'ultima si consolida nell'ordinamento nelle forme di firma elettronica "leggera" e firma elettronica "qualificata", categoria nella quale rientra la firma digitale la cui apposizione al documento informatico definisce giuridicamente quest'ultimo come pienamente equivalente dal punto di vista giuridico al documento cartaceo con sottoscrizione autografa, cioè alla scrittura privata. Il percorso attuale si ricongiunge con quello iniziato nel DPR 513 del 97. L'articolo 2 di questo decreto statuisce che "il documento informatico da chiunque formato, l'archiviazione su supporto informatico e la trasmissione con strumenti informatici, sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge. L'articolo 4 stabilisce che il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta. L'articolo 5, al comma 1, afferma che il documento informatico ha efficacia di scrittura privata ai sensi dell'articolo 2702 del codice civile, e al comma 2 che ha l'efficacia probatoria prevista dall'articolo 2712 e soddisfa l'obbligo previsto dagli articoli 2214 e seguenti "e da ogni altra analoga disposizione legislativa o regolamentare". L'articolo 6 completa ed





estende la validità e la rilevanza dei documenti informatici anche alle copie e stabilisce che la copia informatica di un documento cartaceo può essere conservata ed esibita invece dell'originale, purchè soddisfi le prescrizioni tecniche. Queste disposizioni costituiscono il punto di forza del documento informatico ma implicitamente ne indicano i limiti. Infatti il documento informatico:
- fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni di chi l'ha sottoscritto, se colui contro il quale il documento informatico è prodotto ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta, come si evince da un semplice adattamento dell'articolo 2702 del codice civile;
- ha l'efficacia probatoria delle riproduzioni e registrazioni meccaniche (e fotografiche e cinematografiche...) previste dall'articolo 2712 del codice civile, se colui contro il quale sono state prodotte non ne disconosce la conformità ai fatti o alle cose;
- "fa fede" come le copie di atti pubblici spedite nelle forme prescritte da depositari pubblici autorizzati e in tutte le altre ipotesi previste dagli articoli 2714 e seguenti.
Si deve notare che tutte queste disposizioni si riferiscono al valore probatorio del documento, cioè a tutti i casi in cui la forma scritta è richiesta ad probationem. Invece il regolamento non dice nulla dei casi in cui la scrittura è necessaria ad substantiam, per la costituzione di un diritto o per la produzione di determinati effetti legali. L'esempio più immediato è quello della cambiale, la quale allo stato attuale della normativa non può esistere come documento informatico perché la sottoscrizione da parte del debitore non è il solo elemento necessario per la costituzione del credito in capo al soggetto che la riceve; occorre una particolare forma che non può essere soddisfatta dalla rappresentazione informatica. Il richiamo all'articolo 2712 cc. equipara il documento informatico alle riproduzioni meccaniche, che sono cosa ben diversa dalla scrittura privata di cui all'articolo 2702: quest'ultima ha come requisito essenziale la sottoscrizione, che costituisce anche l'oggetto dell'eventuale disconoscimento, mentre delle riproduzioni meccaniche l'oggetto del disconoscimento è la conformità ai fatti o alle cose. Il documento informatico vale dunque sia come scrittura privata, sia come riproduzione meccanica.
Con il recepimento della direttiva 1999/93/CE e l'emanazione del Dlgs n. 10/02 e del DPR 7 aprile 2003 n. 137, il quadro normativo di riferimento ha subìto una profonda trasformazione; in particolare l'articolo 6 del decreto di recepimento ha modificato l'articolo 10 del DPR n. 445/00, stabilendo che il documento informatico (da intendersi, ai sensi del Testo Unico 2000, come la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti e, quindi, non recante alcuna sottoscrizione elettronica) sottoscritto con firma digitale soddisfa il requisito legale della forma scritta e ha efficacia probatoria ai sensi dell'articolo 2712 del codice civile. Sullo stesso tono l'articolo 19 del DPR dispone che in tutti i documenti informatici la firma autografa o la firma comunque prevista è sostituita dalla firma digitale.
Con l'entrata in vigore del Codice dell'Amministrazione digitale (gennaio 2006), attraverso il Dlgs 7 marzo 2005 n. 82, il valore probatorio del documento informatico ha subito una ulteriore modifica: difatti, con il comma 2, dell'articolo 21, come modificato dal Dlgs 4 aprile 2006 n. 159, è stato istituito che " Il documento informatico sottoscritto con firma digitale o con altro tipo di firma elettronica qualificata, ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del codice civile. L'utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, salvo che questi dia prova contraria".

• FIRMA DIGITALE è il risultato di un complesso algoritmo matematico ed è considerata dalla legge come una particolare specie di "firma elettronica". E' un sistema di autenticazione di

documenti digitali analogo alla firma autografa su carta e sfrutta le caratteristiche di chiavi asimmetriche a coppia, una pubblica ed una privata, che consente al sottoscrittore tramite chiave privata e al destinatario tramite chiave pubblica, rispettivamente di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un gruppo di documenti informatici. Essa può essere pienamente utilizzata non solo per la sottoscrizione del documento informatico, ma anche nella conservazione documentale sostitutiva, nella fatturazione elettronica, nello scambio di documenti informatici in procedimenti amministrativi che hanno eliminato la carta, come strumento di autenticazione in rete nei confronti della Pubblica Amministrazione. La titolarità della firma digitale è garantita dai certificatori: si tratta di soggetti con particolari requisiti di onorabilità accreditati presso il Centro Nazionale nella Pubblica Amministrazione (CNIPA) che assicura l'associazione univoca tra la chiave pubblica da usare per la verifica e il titolare della corrispondente chiave privata.

- FIRMA ELETTRONICA la legge intende l'insieme dei dati allegati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di identificazione informatica.
- FIRMA ELETTRONICA QUALIFICATA è definita come la firma elettronica basata su una procedura che permetta di identificare in modo univoco il titolare, attraverso mezzi di cui il firmatario deve detenere il controllo esclusivo, e la cui titolarità è giustificata da un soggetto terzo.
- FIRMA AUTOGRAFA consiste nella sottoscrizione del proprio nome e cognome. Spesso indica una specifica volontà e viene usata in questo modo, in generale, negli atti giuridici.
- FIRMA A STAMPA attribuzione attraverso un timbro, recante nome e cognome, della paternità dell'atto.

DIBATTITO SULL'APPOSIZIONE DI FIRMA AUTOGRAFA O DIGITALE SUGLI ATTI IMPOSITIVI.

Il primo riferimento normativo è l'articolo 1, comma 87, della legge 549/95. Il legislatore era intervenuto con questa norma allo scopo di rendere più snello il procedimento di formazione e di emissione degli atti impositivi, considerando che nella totalità dei casi questi sono prodotti con sistemi informatizzati. L'articolo in questione difatti dispone che "la firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento possa essere legittimamente sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel solo caso in cui gli atti siano prodotti con sistemi informativi automatizzati". Risulta evidente dalla normativa in questione, che in alternativa alla firma autografa tradizionale del funzionario, può essere apposta, sull'atto, formato attraverso sistemi automatizzati, anche quella a stampa.

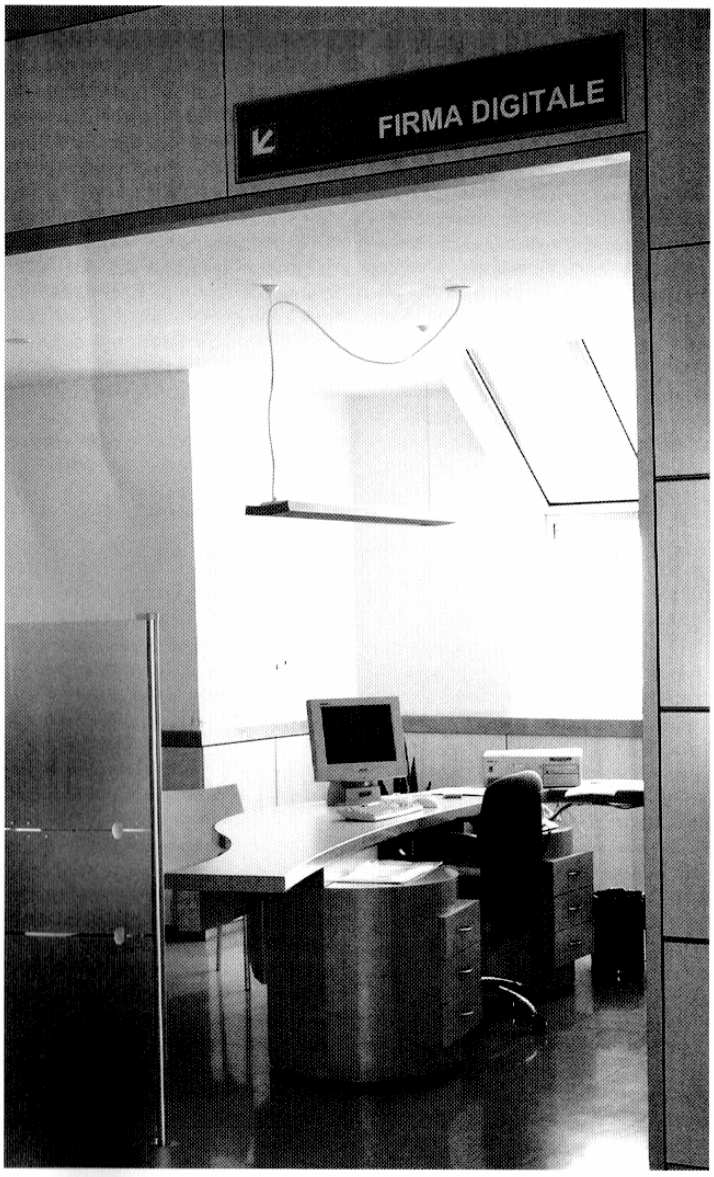
Alcuni recenti pronunciamenti giurisprudenziali, però, non sempre sembrano applicare correttamente la normativa di riferimento; invero, negano ai Comuni la possibilità di emettere atti di accertamento e di liquidazione dei tributi muniti, anziché della firma autografa, dell'indicazione a stampa del funzionario responsabile.

Con la sentenza n. 648/40/07 del 12/10/07 la Commissione Tributaria regionale Lazio (sezione Latina) sostiene che su tutti gli atti impositivi è necessaria **sempre** la firma autografa in quanto tale obbligo sarebbe imposto dai principi generali dell'ordinamento in tema di sottoscrizione degli atti amministrativi, mentre la normativa del predetto comma 87 sarebbe stata implicitamente abrogata dal Dlgs 267/00. Tale principio non appare però condivisibile. Infatti, la disposizione citata ha natura speciale, essendo applicabile solamente in ambito tributario e solamente ai tributi regionali e locali, con valenza derogatoria della disciplina in tema di sottoscrizione degli atti impositivi. E' dunque chiaro che la stessa non può in alcun modo essere stata abrogata implicitamente dal Dlgs 267/2000, che non si occupa affatto dei profili tributari in esame.

In un'altra sentenza della Commissione tributaria regionale Campania del 12 marzo 2008 n. 55/9/08 si attesta che la normativa prevista dall'articolo 1, comma 87, della legge 549/95 deve intendersi superata dalle successive disposizioni previste sia nella legge 59/97 all'articolo 15, comma 2, sia dal DPR 28 dicembre 2000 n. 445 (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa) in tema di firma digitale. In particolare, si fa riferimento all'articolo 10 secondo il quale il documento informatico sottoscritto con firma elettronica soddisfa il requisito legale della forma scritta ed inoltre fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da parte di chi l'ha sottoscritto. Quindi, in tutti i documenti informatici la firma autografa o la firma comunque prevista è sostituita dalla firma digitale.

Anche questa norma appare nettamente in contrasto con l'articolo 87 che riguarda documenti esclusivamente cartacei, pur prodotti con procedure automatizzate mentre la normativa sulla firma elettronica si applica solamente ai documenti informatici della Pubblica Amministrazione cioè a quei documenti che, sottoscritti con modalità elettronica, nascono di per sé privi di materialità fisica e sono oggetto di una specifica disciplina tendente a garantirne l'autenticità.

Da ultimo sembra essere stato introdotto un rapporto di equipollente alternatività tra "sottoscrizione" e "validazione", mediante la previsione che le disposizioni contenute nell'articolo 12, primo e quarto comma, del D.P.R. n. 602/1973, "si interpretano nel senso che i ruoli, pur se non tributari, si intendono formati e resi esecutivi anche mediante la validazione dei dati in essi contenuti, eseguita, anche in via centralizzata, dal sistema informativo dell'amministrazione creditrice". Non è stato chiarito, peraltro, il concetto di "validazione". L'articolo 8 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (testo A), disciplinando il "documento informatico", rinvia alle norme di attuazione l'individuazione, tra le altre, delle "regole tecniche per la validazione, anche temporale", ed il successivo articolo 22 stabilisce che per "sistema di validazione" si intende "il sistema informatico e crittografico in grado di generare ed apporre la firma digitale o di verificarne la validità". Non si spiega come alla "validazione dei dati" contenuti nei ruoli, "eseguita anche in via centralizzata, dal sistema informativo dell'amministrazione creditrice", possano essere attribuiti, semplicisticamente ed in via interpretativa, effetti equipollenti alla sottoscrizione apposta, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o di un suo delegato. L'equipollenza presupporrebbe, l'esistenza di un "sistema di validazione" in grado di apporre una firma elettronica riferibile con certezza ad un determinato soggetto, legittimato alla sottoscrizione del ruolo. Prima dell'abrogazione dell'articolo 17 del D.P.R. n. 602/73, e quindi fino al 10 agosto 2005, l'esatta individuazione del momento di attribuzione di esecutività ai ruoli assumeva rilevanza anche ai fini impeditivi della decadenza dall'esercizio dell'attività esattiva. La valenza "interpretativa" e la conseguente retroattività, della neointrodotta disciplina, postulerebbero che fossero state rispettate, nelle procedure di formazione e attribuzione di esecutività ai ruoli, le regole tecniche prescritte ai fini della "validazione temporale". In



verità, le procedure di formazione dei ruoli delineate dal D.M. 3 settembre 1999, n. 321 e le specifiche tecniche contemplate dal decreto dirigenziale di attuazione, non prevedono il rispetto di prescrizioni che consentano di individuare con certezza l'autore della sottoscrizione del ruolo elaborato in forma elettronica, e di garantirne la "validazione temporale". Ne discende che la prevista equipollenza tra "sottoscrizione" e "validazione" non può essere ricavata, interpretativamente, dalla normativa vigente in tema di formazione di ruoli, correttamente intesi come e veri e propri "documenti informatici", oggetto di trasmissione con strumenti telematici, debitamente sottoscritti con "firma elettronica qualificata" o con "firma digitale", nel rispetto di regole tecniche idonee a garantire l'identificabilità dell'autore e l'integrità del documento.

L'utilizzo di supporti informatici, e la trasmissione del ruolo con strumenti telematici, non dispensa dall'apporvi una firma elettronica, nel rispetto di regole tecniche idonee a garantire l'integrità dell'atto e l'identificabilità del suo autore. Incombe sull'ente impositore l'onere di provare la valida sottoscrizione, anche in forma elettronica, da parte del soggetto legittimato. A carico del contribuente si pone, unicamente, l'onere di sollevare la "contestazione" dell'illegitimità del concreto esercizio della funzione esattiva, deducendo pregiudizialmente la carenza di una valida sottoscrizione, quale specifico motivo del ricorso proposto contro l'iscrizione a ruolo.

Sembra possibile ammettere, da quanto esposto nel presente lavoro, che gli atti impositivi sottoscritti con le metodologie informatiche proprie della firma elettronica e della firma digitale garantiscono sempre e comunque l'integrità e la paternità del documento. In definitiva è del tutto priva di merito qualsiasi eccezione inerente alla sottoscrizione autografa del documento e alla mancata indicazione del responsabile.

La giurisprudenza in tema di firma digitale

Con il presente articolo si vuole commentare due importanti sentenze in materia di firma digitale, che, per quanto da esse statuito, possono costituire fonte di grosse preoccupazioni per gli enti locali.

A tale scopo, prima di entrare nel merito del commento, è opportuno enunciare, seppur sommariamente, la normativa di riferimento e, successivamente, quelle che sono le sentenze di cui si discute, ma, soprattutto, quello che ne è il contenuto.

Non si può prescindere, infatti, dal rammentare, in base alla successione delle norme nel tempo, che, con l'art. 1, comma 87, della L. n. 549 del 1995, la firma autografa, prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento, è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso in cui tali atti sono prodotti da sistemi; che la L. n. 59 del 15 marzo 1997, invece, con l'art. 15, introduce il principio della validità e della rilevazione giuridica dei documenti informatici; che il D. Lgs. n. 267 del 2000 introduce il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali; che il D.P.R. n. 445 del 28 dicembre del 2000, con l'art. 10, conferma che il documento informatico, sottoscritto con firma digitale, soddisfa il requisito legale della forma scritta ed ha efficacia probatoria riguardo ai fatti e alle cose rappresentate; che il D. Lgs. n. 82 del 2005, infine, introduce un vero e proprio Codice dell'amministrazione digitale.

Non dilungando ulteriormente sul contenuto delle norme citate, che hanno peraltro costituito oggetto di un precedente lavoro, ciò che si vuole invece sottolineare è l'importanza di queste sentenze, dato che, negando ai Comuni la possibilità di emettere atti impositivi muniti, ai sensi dell'art. 1, comma 87, citato, dell'indicazione a stampa del funzionario responsabile al posto della firma autografa, creano un forte allarmismo negli enti locali, abituati invece ad emettere atti impositivi muniti della c.d. "firma a stampa".

Sennonché, procedendo anche in questo caso in ordine cronologico, la Commissione Tributaria Regionale Lazio (Sezione Latina), con la sentenza n. 648/40/07, afferma che tutti gli atti impositivi di applicazione dei tributi locali devono essere sempre e comunque firmati in forma autografa, in quanto tale obbligo sarebbe imposto dai principi generali dell'ordinamento in tema di sottoscrizione degli atti amministrativi, mentre la normativa di cui all'art. 1 comma 87, della legge 549/95, secondo cui "La firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento possa essere legittimamente sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel solo caso in cui gli atti siano prodotti con sistemi informativi automatizzati", sarebbe stata implicitamente abrogata dal sopravvenuto D. Lgs. n. 267 del 2000, che, come si è detto già in precedenza, introduce nell'ordinamento giuridico il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

Sulla base di questo orientamento giurisprudenziale, c'è stato, però, chi ha ritenuto che tale ultima disciplina non possa implicitamente abrogare una norma, quale è appunto l'art. 1, comma 87, citato.

Tale asserzione è stata il frutto di una considerazione secondo la quale la norma, avendo portata speciale, dato che è applicabile solamente in ambito tributario e solamente ai tributi regionali e locali, deve essere ritenuta derogatoria della disciplina in tema di sottoscrizione degli atti impositivi, disciplina che non si occupa affatto dei profili tributari in esame.

La stessa obiezione è stata mossa, poi, anche alla successiva sentenza n. 55/9/08, con cui la Commissione Tributaria Regionale Campania (Salerno), invece, afferma che il predetto comma 87 sarebbe stato abrogato dalle successive disposizioni in tema di firma digitale, introdotte, prima, dalla legge 15 marzo 1997, n. 59 e, successivamente, dal D.P.R. 28 dicembre del 2000, n. 445.

Più precisamente, la Commissione giunge a tali conclusioni, partendo dall'art. 11, comma 4 del D. Lgs. n. 504 del 1992, istitutivo dell'I.C.I., secondo cui il funzionario responsabile deve sottoscrivere l'atto. L'essenzialità della firma dell'atto viene poi dedotta proprio dall'art. 1, comma 87, della L. n. 549 del 1995, che, nel prevedere la possibilità di sostituire la firma autografa con la firma a

stampa, implicitamente, ne ammette, secondo la Commissione, la sua rilevanza. Invece, essa ricava la validità e rilevanza, a tutti gli effetti di legge, degli atti e dei documenti formati dalla pubblica amministrazione e dai privati con strumenti informatici dall'art. 15 della L. n. 59 del 1997 ed, infine, dalle disposizioni di sua attuazione, quali l'art. 19 del D.P.R. n. 513 del 1997 e l'art. 25 del D.P.R. n. 445 del 2000, ricava l'obbligo per i Comuni di sottoscrivere tutti i documenti informatici con firma autografa o digitale.

Quindi, secondo la Commissione, gli atti di accertamento e liquidazione dei tributi, emessi dagli uffici comunali senza che in essi sia apposta la firma autografa del responsabile o quella prodotta attraverso i sistemi digitali, devono ritenersi inesistenti e, quindi, inefficaci alla riscossione del tributo.

Alle stesse conclusioni giurisprudenziali, peraltro condivisibili, si potrebbe giungere anche attraverso un altro *iter* interpretativo.

Infatti, per stabilire il requisito di validità degli atti di accertamento e liquidazione, ad avviso di chi scrive, si potrebbe partire dal capire quale forma essi assumano nell'attuale contesto giuridico.

A tale scopo, particolarmente utile si rivela la disciplina introdotta dal D.M. 23 gennaio 2004 del Ministero dell'economia e delle finanze, inerente le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporti, secondo cui: "Ai fini tributari, ad eccezione delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell'Agenzia delle dogane (ai quali non si applica il decreto stesso), l'emissione, la conservazione e l'esibizione di documenti, sotto forma di documenti informatici, nonché la conservazione digitale di documenti analogici avvengono in applicazione delle disposizioni del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, del D.P.C.M. 8 febbraio 1999, e quindi della deliberazione CNIPA n. 11 del 19 febbraio 2004 che l'ha sostituita." e, si aggiunge, ad oggi, anche in applicazione delle disposizioni del D. Lgs. n. 82/2005, il quale introduce nell'ordinamento giuridico il Codice dell'amministrazione digitale.

Sulla base di tale disciplina si può, dunque, affermare in maniera inequivoca che anche gli atti impositivi debbano essere considerati documenti informatici.

Pertanto, partendo da tale assunto, quale logica conseguenza di legge ne deriva che questi atti, in quanto tali, devono essere sottoscritti con firma elettronica qualificata o digitale, ai sensi dell'art. 20 D. Lgs. n. 82/2005. Per cui la firma autografa viene sostituita dalla firma elettronica qualificata o dalla firma digitale.

Anche con questa interpretazione, quindi, si supererebbe la disciplina di cui all'art. 1, comma 87, della L. 549/95, che prevedeva la sostituzione della firma autografa con quella a stampa, e si avrebbero le opportune garanzie di sicurezza dell'atto.

Infatti, la firma digitale realizza garanzie di autenticità ed immodificabilità della sottoscrizione del documento informatico, che non sembrano essere soddisfatte dalla firma a stampa. Inoltre, poiché la copia dell'atto notificato al contribuente, mediante l'utilizzo di supporto cartaceo, non potrà riprodurre la firma digitale, essa, tuttavia, dovrà essere conforme all'originale, firmata digitalmente dal soggetto legittimato alla sottoscrizione. Diversamente, l'invalidità della sottoscrizione si traduce in un vizio dell'atto, rendendolo non imputabile all'ente che per legge dovrebbe rappresentarne il legittimo autore.

Un'ultima considerazione è poi opportuna in merito al fatto che, a differenza della firma digitale, la firma elettronica qualificata, invece, non ha ancora trovato applicazioni pratiche. Ciò potrebbe spiegarsi sulla base dell'articolo 24 del D. Lgs. 82/2005, che, implicitamente, riconosce che il tipo più importante (perché più sicuro) di firma elettronica è la "firma digitale" per la sua capacità di "riferirsi in maniera univoca ad un solo soggetto ed al documento o all'insieme di documenti cui è apposta o associata" (1° comma). Oltretutto, è indubbio che questa garantisca una maggior celerità nella formazione ed emissione degli atti impositivi, dato che non richiede l'attestazione, da parte del pubblico ufficiale, che la firma è stata apposta in sua presenza dal titolare, previo accertamento della sua identità personale, della validità del certificato elettronico utilizzato e del fatto che il documento sottoscritto non è in contrasto con l'ordinamento giuridico, aspetti invece peculiari della firma elettronica qualificata.

In definitiva, dunque, considerando quello che era l'intento del legislatore intervenuto con l'art. 1, comma 87, della legge 549/95, ossia rendere più snello il procedimento di formazione e di emissione degli atti di accertamento e liquidazione, per consentire una semplificazione della procedura di stampa degli atti impositivi, e tenendo conto che nella totalità dei casi gli stessi sono prodotti attraverso sistemi informatizzati, superando la norma citata per le esposte ragioni, **non si può non ammettere che gli atti impositivi, in quanto documenti informatici, debbano essere sottoscritti con le metodologie informatiche proprie della firma elettronica qualificata e della firma digitale, le quali garantiscono sempre e comunque l'integrità e la paternità del documento**.