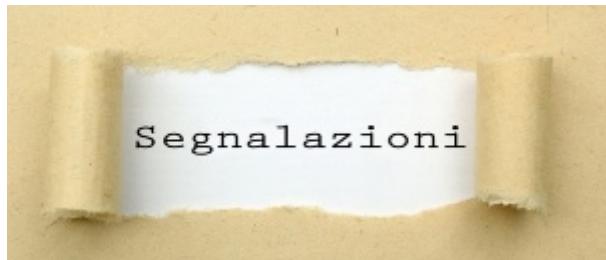


## SETTORE STUDI

---

### SEGNALAZIONI NOVITA'

Prassi Interpretative



13.04.21

## Gli atti sottoscritti con firma elettronica avanzata sono soggetti a registrazione con versamento delle relative imposte

Con la risoluzione n. 23/E dell'8 aprile 2021, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine alla registrazione delle scritture private sottoscritte con firma elettronica avanzata (cd. FEA).

Il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria fa seguito a una istanza di interpello presentata da un'agenzia immobiliare online, che registra contratti preliminari di compravendita, redatti, appunto, in forma di scrittura privata e sottoscritti mediante FEA. L'istante, dopo aver segnalato alcune carenze, nel sistema dell'Agenzia delle Entrate, potenzialmente ostative alla registrazione e dopo aver, altresì, prospettato e descritto la validità ed efficacia degli atti sottoscritti tramite firma elettronica avanzata, solleva ed espone all'Agenzia delle Entrate il dubbio circa la possibilità di registrare tali atti.

In risposta all'istanza di interpello, nella risoluzione in esame, l'Agenzia delle Entrate, precisa anzitutto che la questione sollevata rileva sotto il duplice profilo: a) della validità degli atti sottoscritti a mezzo di FEA; b) della possibilità di procedere alla loro registrazione.

Nella risoluzione, in relazione al primo aspetto, vengono richiamate le disposizioni di cui all'art. 20, commi 1-bis e 2-bis, del D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale - CAD) e quelle di cui agli artt. 1350 e 1351 del Codice civile, alla luce delle quali, l'A.E. conclude che *"ne deriva che i contratti preliminari di compravendita immobiliare redatti come documenti informatici devono essere sottoscritti con firma elettronica qualificata o con firma digitale. L'assenza di una delle due tipologie di firme da ultimo citate comporta la nullità del contratto, vizio che, nella normalità dei casi, può essere fatto valere da chiunque vi abbia interesse (cfr. l'articolo 1421 c.c.), ma necessita dell'intervento di un giudice e della relativa sentenza dichiarativa per essere accertato"*. Ciò detto, l'Amministrazione finanziaria - pur ipotizzando l'eventuale nullità degli atti di cui al caso di specie sottoscritti mediante FEA, ma precisando, ad ogni modo, di non essere il soggetto competente a

valutarne la validità ed efficacia - prosegue, in relazione al secondo aspetto, ribadendo il principio secondo cui "la presenza di un vizio dell'atto non incide sull'obbligazione tributaria". L'A.E. sostiene, pertanto, che gli atti sottoscritti mediante firma elettronica avanzata, a prescindere dalla loro validità, efficacia nonché idoneità agli effetti della trascrizione, soggiacciono comunque agli obblighi di registrazione e di versamento del tributo, secondo le regole generali. Ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 131/1986, l'eventuale declaratoria di invalidità dell'atto per vizio imputabile alle parti (come avverrebbe nel caso di sottoscrizione con firme non idonee), preclude la restituzione delle somme versate in sede di registrazione. Infine, secondo quanto dichiarato dall'Amministrazione finanziaria, parimenti dovuta è l'imposta di bollo, da assolversi, prevalentemente, a mezzo di contrassegno ovvero secondo la modalità del bollo virtuale.

*Maria Concetta Cignarella*

\*\*\*

## Agenzia delle Entrate

### RISOLUZIONE n. 23/E dell'8 aprile 2021

**OGGETTO:** Registrazione delle scritture private sottoscritte con firma elettronica avanzata (FEA).

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

#### QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, è un'agenzia immobiliare che opera esclusivamente *on-line* e, tramite il proprio legale, registra contratti preliminari di compravendita in forma di scrittura privata con firma elettronica avanzata (FEA), dotata dei requisiti richiesti dall'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID): sicurezza, integrità, immodificabilità e riconducibilità del documento all'autore.

Al momento della registrazione dei preliminari di compravendita, sarebbero state rilevate carenze formali potenzialmente ostative alla registrazione:

- estensione del *file* diversa da ".p7m";
- impossibilità di verificare le firme su Infocert.

In proposito, l'istante lamenta il parziale recepimento, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle norme del Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD), di cui al decreto legislativo 8 marzo 2005, n. 82. Infatti:

- i documenti sottoscritti tramite FEA non possono avere estensione ".p7m";
- Infocert permette la verifica delle firme nei soli documenti con estensione ".p7m";
- secondo la linea dell'Agenzia delle entrate, allo stesso modo non dovrebbero essere registrati i preliminari di compravendita cartacei redatti in forma di scrittura privata non autenticata che, invece, vengono regolarmente registrati nonostante la firma non sia verificata.

A seguito di specifica richiesta formulata dalla scrivente per l'acquisizione di elementi conoscitivi ulteriori rispetto a quelli inizialmente dedotti, l'istante ha chiarito che:

- le scritture private sottoscritte con FEA da sottoporre a registrazione sono contratti aventi ad oggetto beni immobili che non trasferiscono la proprietà: contratti di locazione, contratti preliminari di compravendita, proposte di acquisto di beni immobili, scritture private in genere;
- alla luce dell'emergenza epidemiologica e della conseguente limitazione degli accessi presso gli uffici, le richieste di registrazione sono inviate a mezzo pec, con allegati tutti i documenti che precedentemente erano contenuti nei CD/DVD consegnati agli uffici stessi (la scrittura privata e gli eventuali allegati, il *file* Audit Log, i documenti identificativi delle controparti etc.).

L'istante ha inoltre prodotto un esemplare di contratto preliminare di compravendita immobiliare unitamente al *file* Audit Log, in cui è specificato che il firmatario: «richiede di sottoscriverlo tramite il servizio di firma elettronica avanzata (FEA) che permette di firmare la documentazione redatta dall'agenzia/agente immobiliare attraverso il servizio fornito dall'app iRealtors e che il "firmatario" intende sottoscrivere tramite la tecnologia e i software di Namirial».

Alla luce di quanto sopra, l'istante pone il seguente dubbio: «*E' POSSIBILE REGISTRARE LE SCRITTURE PRIVATE SOTTOSCRITTE TRAMITE FEA?*».

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la FEA debba essere considerata valida e verificabile attraverso varie applicazioni *software* suggerite dall'AgID e dall'Agenzia delle entrate.

I *file* .pdf sottoscritti tramite FEA devono comunque risultare integri e immodificabili, come prescritto dal CAD e dalle linee guida AgID.

A tal fine, nel processo di firma interviene un certificatore accreditato che sigilla il *file* e lo conserva a norma di legge, garantendone sicurezza, integrità e immodificabilità e la riconducibilità all'autore. Il programma verifica la validità della firma elettronica e indica il certificatore accreditato come ultimo firmatario sigillante il documento.

Collegato al *file* .pdf firmato con FEA, il certificatore accreditato crea automaticamente un ulteriore *file* denominato Audit Log, che elenca i passaggi obbligatori del processo di firma. In particolare, tale *file* indica:

- nome e cognome dei firmatari;
- e-mail e cellulare dei firmatari, utilizzati nel processo di firma;
- data e ora della firma;
- geolocalizzazione;
- indirizzo IP del dispositivo utilizzato per la firma.

Attraverso il *file* Audit Log e i dati che risultano dal pannello di verifica del programma Adobe, pertanto, il funzionario addetto alla registrazione ha tutti gli strumenti per verificare la validità della FEA e registrare le scritture private così sottoscritte.

A tal fine, è necessario che chiunque presenti per la registrazione un documento sottoscritto tramite FEA disponga di un supporto CD o DVD non modificabile contenente:

- 1) il documento in formato .pdf sottoscritto tramite FEA;
- 2) il *file* Audit Log generato automaticamente alla conclusione del processo di firma;
- 3) ogni allegato necessario per la registrazione.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istanza presentata pone, invero, due diverse questioni interpretative:

- a) la validità ed efficacia degli atti sottoscritti tramite FEA;
- b) la possibilità di procedere alla loro registrazione.

In merito alla prima questione, va ricordato che ai sensi dell'articolo 20, comma 1-bis, del CAD, «*Il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta e ha l'efficacia prevista dall'articolo*

*2702 del Codice civile quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgID ai sensi dell'articolo 71 con modalità tali da garantire la sicurezza, integrità e immodificabilità del documento e, in maniera manifesta e inequivoca, la sua riconducibilità all'autore. [...].*

Il successivo comma 2-bis, inoltre, dispone che «*Salvo il caso di sottoscrizione autenticata, le scritture private di cui all'articolo 1350, primo comma, numeri da 1 a 12, del codice civile, se fatte con documento informatico, sono sottoscritte, a pena di nullità, con firma elettronica qualificata o con firma digitale. Gli atti di cui all'articolo 1350, numero 13), del codice civile [ossia «gli altri atti specialmente indicati dalla legge», ndr.] redatti su documento informatico o formati attraverso procedimenti informatici sono sottoscritti, a pena di nullità, con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale ovvero sono formati con le ulteriori modalità di cui all'articolo 20, comma 1-bis, primo periodo».*

Fra gli atti elencati all'articolo 1350 c.c., che «*devono farsi per atto pubblico o per scrittura privata, sotto pena di nullità*», figurano molteplici negozi aventi ad oggetto beni immobili, tra cui, ad esempio, i contratti che ne trasferiscono la proprietà, li concedono in locazione ultranovvenale o ne regolano la divisione [si vedano, per gli esempi richiamati, rispettivamente i numeri 1), 8) e 11) dell'articolo 1350 c.c.].

Il successivo articolo 1351 c.c., rubricato "Contratto preliminare", prevede poi che «*Il contratto preliminare è nullo, se non fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo*».

Ne deriva che i contratti preliminari di compravendita immobiliare redatti come documenti informatici devono essere sottoscritti con firma elettronica qualificata o con firma digitale.

L'assenza di una delle due tipologie di firme da ultimo citate comporta la nullità del contratto, vizio che, nella normalità dei casi, può essere fatto valere da chiunque vi abbia interesse (cfr. l'articolo 1421 c.c.), ma necessita dell'intervento di un giudice e della relativa sentenza dichiarativa per essere accertato.

Va peraltro aggiunto - in riferimento alla questione prima richiamata *sub b)* - che il legislatore tributario ha comunque stabilito che la «*nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta*», salva restituzione «*per la parte eccedente la misura fissa, quando l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma*» (così l'articolo 38 di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131).

La norma, corrispondente al precedente articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634 (cfr. la circolare 10 giugno 1986, n. 37/220391), ribadisce il principio per cui la presenza di un vizio dell'atto non incide sull'obbligazione tributaria [*ex multis*, si veda, anche di recente, Cass. civ., sez. V, ord. n. 21819 del 9 ottobre 2020, dove si è riaffermato che «*In tema di imposta di registro, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 38, la nullità o l'annullabilità dell'atto non incidono sull'obbligo di chiederne la registrazione, né su quello, conseguente, di pagare la relativa imposta, tanto principale quanto complementare, ma costituiscono soltanto titolo per ottenerne la restituzione, ove venga dichiarata o accertata l'invalidità dell'atto con sentenza passata in giudicato, in ragione, peraltro, di un vizio non imputabile alle parti e che renda l'atto stesso insuscettibile di ratifica, convalida o conferma*» (vedi Cass. n. 6832 del 2018).].

Alla luce di quanto sopra, senza qui entrare nel merito dell'effettiva validità ed efficacia degli atti sottoscritti tramite FEA - problematica di ordine civilistico che, nel caso di specie, non esplica effetti in tema di imposta di registro, ma semmai di opponibilità degli atti tra le parti e nei confronti dei terzi ovvero di idoneità degli stessi a specifici fini (si pensi, ad esempio, all'eventuale trascrizione di un preliminare di compravendita) - e nel presupposto che la soluzione di FEA adottata dall'istante soddisfi i requisiti previsti dalla normativa per la sua formazione (e, quindi, produca gli effetti di cui

all'articolo 20, comma 1-*bis*, del CAD) la cui dimostrazione di validità non è incombenza dell'Agenzia delle entrate, va qui confermato - per quanto attiene gli aspetti tributari da trattarsi nel presente interpello - che i sopra menzionati atti sono da sottoporre a registrazione con il versamento della relativa imposta secondo le regole generali (cfr. in particolare il d.P.R. n. 131 del 1986).

Viene altresì ricordato che gli atti presentati per la registrazione, sulla base di quanto previsto dal CAD (articolo 43), devono essere presentati in formati idonei, in linea con le disposizioni di legge in materia, onde consentire agli uffici dell'Agenzia di acquisirli nel proprio Sistema di conservazione, anch'esso previsto dall'articolo 44 del CAD, al fine di garantirne l'integrità, affidabilità, leggibilità e reperibilità.

Resta fermo, in applicazione del disposto del citato articolo 38 del d.P.R. n. 131 del 1986, che l'eventuale declarata invalidità dell'atto per vizio imputabile alle parti - quale, in generale, deve intendersi la sottoscrizione con firme non idonee in base alla tipologia dell'atto stesso - impedisce la restituzione delle somme versate in sede di registrazione.

In ultimo, pur non costituendo oggetto di quesito, si rammenta che le scritture private di cui l'istante effettua la registrazione sono altresì soggette ad imposta di bollo sin dall'origine (cfr. l'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 e l'allegata tariffa, parte I).

Tale imposta dovrà essere assolta secondo le modalità indicate nell'articolo 3 del d.P.R. n. 642 del 1972 e, dunque, mediante contrassegno, procedendo al versamento ad un intermediario convenzionato, ovvero con la modalità virtuale.

Il contribuente che intende assolvere il bollo mediante contrassegno potrà comprovare l'assolvimento dell'imposta indicando nel documento inviato il codice numerico composto da 14 cifre rilevabili dal contrassegno telematico rilasciato dall'intermediario.

In tal caso, sarà cura dell'utente conservare il contrassegno utilizzato entro il termine di decadenza triennale previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (si veda l'articolo 37 del d.P.R. n. 642 del 1972, nonchè la risoluzione n. 89/E del 6 ottobre 2016).

Del tutto residuale risulta invece la possibilità di versare l'imposta tramite modello F24 (cfr., per i relativi codici tributo, la risoluzione n. 9/E del 20 febbraio 2020), da intendersi limitata ai casi di irreperibilità del contrassegno telematico (cfr. l'articolo 32 del d.P.R. n. 642 del 1972).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

---

**Maria Concetta Cignarella**



CONSIGLIO  
NAZIONALE  
DEL  
NOTARIATO

## note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

---

CNN Notizie a cura di  
Claudia Petraglia

Responsabile  
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione  
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione  
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,  
Chiara Cinti, Mauro Leo,  
Annarita Lomonaco

Contatti  
cnn.redazione@notariato.it  
[www.notariato.it](http://www.notariato.it)  
Trasmissione di Notartel  
S.p.A.

---

WWW.NOTARIATO.IT