

## Versione anonimizzata

Traduzione

C-362/21 – 1

### Causa C-362/21

#### Domanda di pronuncia pregiudiziale

**Data di deposito:**

9 giugno 2021

**Giudice del rinvio:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)

**Data della decisione di rinvio:**

14 maggio 2021

**Ricorrente:**

Ekofrukt

**Resistente:**

Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo

---

#### ORDINANZA

(omissis)

Veliko Tarnovo, 14 maggio 2021

L'Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunale amministrativo di Veliko Tarnovo, Bulgaria) (omissis)

(omissis) ha tenuto conto nella sua decisione dei seguenti elementi.

Il procedimento è stato introdotto con ricorso proposto dalla EOOD «Ekofrukt», avente sede legale e amministrativa a Veliko Tarnovo (omissis), contro l'avviso di accertamento in rettifica n. R 0400017005148-091-001/08.02.2018 emesso dall'Organi po prihodite pri TD na NAP (ufficio competente per la riscossione

presso la Direzione territoriale dell’Agenzia nazionale delle entrate) di Veliko Tarnovo e confermato con decisione n. 252/18.09.2018 del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (Direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di previdenza sociale») di Veliko Tarnovo, avviso con il quale era stata liquidata l’imposta sul valore aggiunto (IVA) per complessivi Leva (BGN) 30 915,50 in relazione ai periodi d’imposta agosto, settembre e ottobre 2014, addebitando interessi per gli importi non tempestivamente versati. Con riguardo alla decisione di merito nella causa pendente, il giudice del rinvio dichiara che, ai fini di una corretta definizione della controversia di cui è investito, occorre un’interpretazione di alcune disposizioni di diritto dell’Unione. In tal senso esso ritiene necessario sottoporre di propria iniziativa alla Corte di giustizia dell’Unione europea una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell’articolo 267, terzo comma, del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea.

## **I. Parti nel procedimento**

1. Ricorrente – EOOD «Ekofrukt» [con sede legale e amministrativa a Veliko Tarnovo (omissis)]
2. Resistente – Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (Direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di previdenza sociale») di Veliko Tarnovo

## **II. Oggetto della controversia**

Avviso di accertamento in rettifica n. R 0400017005148-091-001/08.02.2018 emesso dall’Organi po prihodite pri TD na NAP (ufficio competente per la riscossione presso la Direzione territoriale dell’Agenzia nazionale delle entrate) di Veliko Tarnovo, con il quale è stata liquidata IVA per complessivi Leva (BGN) 30 915,50 in relazione ai periodi d’imposta agosto, settembre e ottobre 2014, addebitando interessi per gli importi non tempestivamente versati.

## **III. Fatti rilevanti per l’oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale**

**III.1** L’EOOD «Ekofrukt» è una società commerciale che vende prodotti ortofruttili all’ingrosso e al dettaglio a diversi punti vendita.

**III.2** Tale società veniva sottoposta a una verifica riguardante i periodi d’imposta agosto, settembre, ottobre e novembre 2014, sulla corretta applicazione dello Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull’IVA; in prosieguo: lo «ZDDS»).

**III.3** La procedura di verifica fiscale veniva avviata con provvedimento n. R 04000416007146-020-001/14.10.2016 (omissis). Al termine veniva emesso

l'avviso di accertamento in rettifica n. R 04000416007146-091-001/04.05.2017, annullato a seguito di ricorso della società, con decisione n. 227 del 4 agosto 2017 del Direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di previdenza sociale». Veniva disposto un rinvio del procedimento per un nuovo esame.

**III.4** A seguito di tale decisione veniva emesso il provvedimento di esecuzione di verifica fiscale n. R 040001717005148-020-001/04.08.2017 (omissis). L'ufficio competente per la riscossione (omissis) emetteva l'avviso di accertamento in rettifica n. R 04000417005148-091-001/08.02.2018.

**III.5** Tutti i documenti sopra menzionati venivano redatti come documenti elettronici e firmati elettronicamente.

**III.6** In sede giudiziale, la ricorrente contestava tutti i documenti elettronici emessi in entrambi i procedimenti di verifica. Essa eccepiva di non essere stata informata che si trattasse di documenti elettronici provvisti di firma digitale e sosteneva che mancasse una firma elettronica qualificata.

**III.7** Venivano prodotti in giudizio estratti del registro delle firme elettroniche, dai quali si può evincere che il prestatore di servizi fiduciari qualifica le firme dell'ufficio competente per la riscossione come «firma digitale professionale». Il fatto che le firme elettroniche sui documenti elettronici contestati dalla ricorrente non costituiscano firme elettroniche qualificate risulta confermato anche in perizie di esperti.

#### **IV. Disposizioni legislative applicabili**

##### **E. Diritto nazionale**

**IV.A.1.** La legge applicabile è lo Zakon za elektronnja dokument i elektronnite udostoveritelni uslugi (legge sui documenti elettronici e i servizi fiduciari elettronici; in prosieguo: lo «ZEDEUU»).

**IV.A.2** A norma dell'**articolo 3** dello ZEDEUU, un documento elettronico è un documento elettronico ai sensi dell'articolo 3, punto 35, del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE (GU 2014, L 257, pag. 73) (in prosieguo: il «regolamento (UE) n. 910/2014»).

**IV.A.3** A norma dell'**articolo 13** dello ZEDEUU, una firma elettronica è una firma elettronica ai sensi dell'articolo 3, punto 10, del regolamento (UE) n. 910/2014.

(2) Una firma elettronica avanzata è una firma elettronica ai sensi dell'articolo 3, punto 11, del regolamento (UE) n. 910/2014.

(3) Una firma elettronica qualificata è una firma elettronica ai sensi dell'articolo 3, punto 12, del regolamento (UE) n. 910/2014.

(4) La firma elettronica e la firma elettronica avanzata hanno effetti giuridici equivalenti a quelli di una firma autografa, se concordato tra le parti.

## **B. Diritto dell'Unione**

**IV.B.1** Disposizioni del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE

**IV.B.2** In conformità del considerando 49 del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE, detto regolamento dovrebbe stabilire il principio secondo il quale alla firma elettronica non dovrebbero essere negati gli effetti giuridici per il motivo della sua forma elettronica o perché non soddisfa i requisiti della firma elettronica qualificata. Tuttavia, spetta al diritto nazionale definire gli effetti giuridici delle firme elettroniche, fatto salvo per i requisiti previsti dal regolamento medesimo, secondo cui una firma elettronica qualificata dovrebbe avere un effetto giuridico equivalente a quello di una firma autografa.

**IV.B.3** Ai sensi dell'**articolo 3, punto 10**, del regolamento (UE) n. 910/2014, una «firma elettronica» è costituita da dati in forma elettronica, acclusi oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici e utilizzati dal firmatario per firmare.

**IV.B.4** Ai sensi dell'**articolo 3, punto 11**, del regolamento (UE) n. 910/2014, una «firma elettronica avanzata» è una firma elettronica che soddisfa i requisiti di cui all'articolo 26.

**IV.B.5** Secondo l'**articolo 3, punto 12**, del regolamento (UE) n. 910/2014, una «firma elettronica qualificata» è una firma elettronica avanzata creata da un dispositivo per la creazione di una firma elettronica qualificata e basata su un certificato qualificato per firme elettroniche.

**IV.B.6** A norma dell'**articolo 3, punto 15**, del regolamento (UE) n. 910/2014, un «certificato qualificato di firma elettronica» è un certificato di firma elettronica che è rilasciato da un prestatore di servizi fiduciari qualificato ed è conforme ai requisiti di cui all'allegato I.

**IV.B.7** L'**articolo 25** del regolamento (UE) n. 910/2014 stabilisce che a una firma elettronica non possono essere negati gli effetti giuridici e l'ammissibilità come prova in procedimenti giudiziari per il solo motivo della sua forma elettronica o

perché non soddisfa i requisiti per firme elettroniche qualificate. Una firma elettronica qualificata ha effetti giuridici equivalenti a quelli di una firma autografa.

## **Giurisprudenza**

**V.1** Con riferimento alla prima questione che il giudice del rinvio intende chiarire – sull'esistenza di un atto amministrativo valido, regolarmente firmato con una firma elettronica –, la giurisprudenza delle sezioni del Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), in qualità di giudice di ultimo grado per le controversie come quelle di cui alla presente fattispecie, appare contraddittoria.

**V.1.1** In una parte delle sentenze e ordinanze del Varhoven administrativen sad si dichiara che un documento è regolarmente firmato se è disponibile un documento rilasciato dal prestatore di servizi sull'esistenza di una firma elettronica valida. La questione di stabilire se la firma elettronica sia una «firma elettronica qualificata» non è stata verificata né discussa.

**V.1.2** Un'altra parte delle sentenze del Varhoven administrativen sad stabilisce che un documento non possa essere contestato se vi è stata apposta una firma elettronica.

**V.2** Al giudice del rinvio non è nota alcuna pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea sull'interpretazione degli articoli 3, punto 12, e 25 del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE.

## **VI. Argomenti e conclusioni in diritto delle parti**

**VI.1** La ricorrente sostiene che i diversi documenti emessi dall'ufficio competente per la riscossione nell'ambito procedimento di verifica non sarebbero firmati, in quanto le firme elettroniche dei funzionari non sarebbero «firme elettroniche qualificate».

**VI.2** Il resistente ritiene che i documenti elettronici non possano essere contestati per il motivo che non vi sia stata apposta una firma elettronica qualificata.

## **VII. Motivazione del rinvio pregiudiziale**

**VII.1** Qualora, in merito alla definizione legale della nozione «firma elettronica qualificata», si faccia espressamente riferimento al tenore letterale del regolamento (UE) n. 910/2014, l'interpretazione della disposizione in esame è di esclusiva competenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. Secondo il giudice del rinvio, per poter accertare se sia presente o meno una firma elettronica

qualificata, occorrono ulteriori indicazioni in merito al grado di approfondimento dell'esame della corrispondenza tra le firme concretamente apposte e il contenuto prescritto dalla legge. Dalle prove presentate emerge che l'ufficio competente per la riscossione appone sui documenti elettronici una «firma elettronica professionale», come riportato dal prestatore di servizi fiduciari nel registro pubblico e sui certificati. La nozione utilizzata non è regolamentata in alcun testo legislativo. Tuttavia, dall'estratto del registro pubblico delle firme elettroniche si evince che successivamente è stato rilasciato alle stesse persone un «certificato qualificato professionale di firma elettronica qualificata».

**VII. 2.** Viene peraltro sostenuta anche la tesi secondo cui l'articolo 25 del regolamento (UE) n. 910/2014 impone un divieto di contestare documenti elettronici, cosicché un documento elettronico risulterebbe valido anche quando si accertasse che è stata apposta una firma elettronica non qualificata. Tale tesi comporta una disparità di trattamento tra documenti rilasciati in forma cartacea con firma autografa e documenti elettronici su cui è apposta una firma elettronica. In caso di contestazione di un documento cartaceo, se si accerta che la firma non è quella dell'autore indicato, il documento viene dichiarato nullo per mancanza della firma. Nel caso di un documento elettronico, anche se si constatasse che la firma elettronica non è una firma qualificata, non si potrebbe supporre che il documento non sia firmato e perciò esso sarebbe valido. Tuttavia, l'articolo 25, paragrafo 2, del regolamento (UE) n. 910/2014 equipara alla firma autografa solo la firma elettronica qualificata, e un documento ufficiale non firmato è un documento nullo.

Per questi motivi (omissis) l'Administrativen Sad Veliko Tarnovo (omissis)

### **HA COSÌ HA DECISO:**

(omissis; osservazioni sul procedimento)

Si sottopongono alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267, primo comma, lettera b), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, le seguenti **questioni pregiudiziali**:

**1)** Se l'articolo 25, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE, debba essere interpretato nel senso che non è consentito dichiarare nullo un atto amministrativo emesso sotto forma di documento elettronico, se firmato con una firma elettronica che non sia una «firma elettronica qualificata».

**2)** Se, ai fini di accertare se una firma elettronica sia o meno una firma qualificata, sia sufficiente che sia riportata una «firma elettronica qualificata» sul certificato rilasciato dal prestatore di servizi fiduciari, o se il giudice debba accertare che siano soddisfatti l'articolo 26 e l'allegato I del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in

materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE.

3) Se, in un caso come quello di cui alla presente fattispecie, in cui il prestatore di servizi qualifica la firma elettronica come «professionale», tale circostanza sia sufficiente per constatare che, in assenza di un certificato qualificato del prestatore, non è presente alcuna «firma elettronica qualificata», o se occorra accertare se le firme soddisfino i requisiti di una firma elettronica qualificata.

4) Se, in sede di verifica della corrispondenza della firma elettronica qualificata con i requisiti di cui all'allegato I del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE, la circostanza che il nome del titolare della firma elettronica sia riportato, anziché in caratteri cirillici, come si identifica la persona interessata, in caratteri latini, costituisca una violazione del regolamento tale da comportare [la constatazione dell']assenza di una firma elettronica qualificata.

(omissis; osservazioni sul procedimento)

(omissis; osservazioni sul procedimento)

DOCUMENTO D'INFORMAZIONE