

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA**

**SEZIONE STACCATA DI CATANIA**

**RICORSO IN APPELLO**

Di Officina Marcello di Carpano Marcello, con sede in Ragusa (RG) – C.A.P. 97100 – Zona Industriale 3 Fase Viale 24, 12, Partita IVA 01191340882 (di seguito, per brevità, l’**“appellante”**) – in persona del suo titolare Sig. Carpano Marcello, nato a Ragusa (RG) in data 08.07.1967, Codice Fiscale CRPMCL67L08H163O, elettivamente domiciliata in Catania – C.A.P. 95128 - Viale XX Settembre, n. 70, presso lo studio del Dott. Gian Mario Fulco – Studio Tributario e Societario (Codice Fiscale FLCGMR68T30M088V, PEC: gfulco@sts-pec.it, fax 02/83349203) che la rappresenta, difende e assiste giusta procura speciale rilasciata in calce al ricorso introduttivo, valevole anche per il grado di appello.

contro

il **Comune di Ragusa – Ufficio Tributi – Settore X Tributi** (di seguito, per brevità, **“il Comune”** o la **“Controparte”**), via M. Spadola, n. 56, C.A.P. 97100 Ragusa (RG) in persona dell’amministratore suo legale rappresentante *pro tempore* ed elettivamente domiciliato presso l’Avv. Silvia Tea Calandra Mancuso – Avvocatura del Comune di Ragusa, Piazza San Giovanni – Pal. INA, C.A.P. 97100 - Ragusa (RG)

per la riforma

della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa, sez. 5, n. 1021/5/2018, pronunciata il 17 aprile 2018 e depositata in segreteria il 10 luglio 2018 (**doc. all. n. 1**), non notificata, relativa all’Avviso di Accertamento in rettifica anni 2011-2012, Provv. Nr. L948aT/2016 (di

CITTA' DI RAGUSA  
UFFICIO PROTOCOLLO

12 FEB. 2019

ARRIVO

seguito, l'“Avviso”), datato 7 giugno 2016 e apparentemente notificato in data 14 luglio 2016, da cui deriva una pretesa tributaria complessiva di € 1.906,72 a titolo di Tassa Smaltimento Rifiuti Solidi Urbani (di seguito, “TARSU”), sanzioni, interessi, addizionale ECA, Tributo Provinciale e spese di notifica, anni di riferimento 2011 e 2012.

### FATTO

1. La controversia devoluta all'esame di codesta Ecc.ma Commissione Tributaria Regionale trae origine dall'Avviso, meglio precisato in epigrafe, apparentemente notificato all'odierno appellante in data 14 luglio 2016, attraverso il quale il Comune provvedeva ad accertare una maggiore imposta per complessivi € 1.906,72 a titolo di Tassa di Smaltimento di Rifiuti Solidi Urbani (di seguito, “TARSU”), sanzioni, interessi, addizionale ECA, Tributo Provinciale e Spese di notifica, anni di riferimento 2011 e 2012.
2. Avverso detto Avviso, l'odierno appellante proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa chiedendone l'annullamento, sulla base dei seguenti motivi che testualmente si riportano: << 1) *In via preliminare si eccepisce la giuridica inesistenza della notifica dell'Avviso per insanabile contrasto con il disposto dell'art. 1, commi 158-161, della Legge del 27 dicembre 2006, n. 296 (di seguito “l. 296/2006”).*

*L'Ufficio Tributi ha provveduto a eseguire la notificazione dell'Avviso al Ricorrente a mezzo PEC, allegando al messaggio esclusivamente l'Avviso. A tal proposito risulta utile, in via preliminare, procedere con l'esame della disciplina relativa alla notifica degli atti di accertamento*

*dei tributi locali.*

*In particolare, nei commi 158-160 dell'art. 1, l. 296/2006, si stabilisce la facoltà, per comuni e province, di nominare, con provvedimento dirigenziale, messi per la notifica degli avvisi di accertamento tributario, per gli atti afferenti le procedure esecutive di cui al R.D. del 14 aprile 1910, n. 639, nonché per gli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie.*

*Nello specifico, il comma 158, cit., prevede che per la notifica degli atti di accertamento dei tributi locali il dirigente dell'ufficio competente, con provvedimento formale, può nominare uno o più messi notificatori.*

*Dunque, la lettera della disposizione chiaramente prevede l'intermediazione necessaria di un agente abilitato, costituendo ciò connotato essenziale della notificazione.*

*Si aggiunga anche, che la norma di cui all'art. 1, l. 296/2006 ha espressamente previsto un'alternativa all'intervento del messo notificatore. Infatti, il successivo comma 161 dell'art. 1, l. 296/2006, dispone che gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedano alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.*

*A norma di legge appare chiaro come, in tema di notificazioni di tributi locali, siano previste esclusivamente due metodologie alternative, ovvero: notifica a mezzo di messo notificatore, il quale provvede ad*

*eseguire la notificazione mediante consegna dell'atto al destinatario, oppure mediante invio dell'avviso a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento. Pertanto, la norma in commento non prevede che un atto di accertamento possa essere notificato a mezzo PEC.*

*Invero, quando il legislatore ha voluto esprimere la propria volontà di adottare la metodologia di notificazione a mezzo PEC in materia tributaria vi ha espressamente provveduto e lo ha fatto incisivamente, come avvenuto, a titolo esemplificativo, con l'art. 26, comma 2, del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 602, che, in tema di riscossione, attualmente prevede esplicitamente come le cartelle di pagamento possano essere notificate anche a mezzo di posta elettronica certificata. Ciò a dimostrazione del fatto che quod lex voluit, dixit.*

*Alla luce di quanto precede, può pacificamente affermarsi che, nel proprio operato, l'Ufficio Tributi non si sia allineato allo schema legale, discostandosi ampiamente dalla procedura espressamente prevista ex lege in riferimento alla particolare tematica della notificazione di atti di accertamento relativi a tributi locali.*

*Detto ciò, è noto come una notificazione possa dirsi giuridicamente inesistente quando il relativo atto esce completamente dallo schema legale degli atti di notificazione, ossia quando difettano totalmente gli elementi caratterizzanti che consentono la qualificazione di atto sostanzialmente conforme al modello legale delle notificazioni (cfr. Sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 4806/1988).*

*L'Ufficio Tributi non può arbitrariamente discostarsi dallo schema legale prestabilito a danno del legittimo affidamento su cui poggia il*

*rapporto con il contribuente.*

*L'Ufficio Tributi, quindi, avrebbe dovuto supinamente attenersi ai dettami della l. 296/2006, la quale, si ripete, prevede uno specifico e ben regolamentato mezzo di notificazione degli atti, attraverso l'azione del messo notificatore e un altro, alternativo, ovvero la trasmissione tramite raccomandata.*

*Si consideri inoltre, a prova dell'assoluta irritualità della notificazione eseguita dall'Ufficio Tributi, che l'Avviso trasmesso al Ricorrente è risultato mancante della relazione di notificazione.*

*La relata di notifica, come è noto, è una certificazione provante l'avvenuta notifica dell'atto. Di conseguenza, la prova dell'avvenuta notificazione di un atto può essere fornita solo mediante la produzione della relata di notifica, alla cui redazione è deputato l'agente notificatore che nel caso di specie sarebbe dovuto essere il messo notificatore speciale, di cui al comma 158, art. 1, l. 296/2006, il cui intervento, nel caso in esame, è risultato del tutto assente.*

*Anche volendo, in via del tutto teorica, estendere la disciplina della notificazione per mezzo di posta elettronica alla fattispecie qui in argomento, seppur non esplicitamente richiamata dalla l. 296/2006, in ogni caso si sarebbe dovuto rendere necessario il rispetto delle disposizioni di legge in tema di notificazione di certi atti amministrativi. Difatti, nella denegata e non creduta ipotesi in cui codesta Onorevole Commissione Tributaria dovesse ritenere valida la modalità di notifica a mezzo PEC dell'Avviso impugnato si eccipisce che, in ogni caso, non risultano essere state rispettate le disposizioni di legge che nel*

*disciplinare la possibilità di notificare taluni atti amministrativi (diversi da quello impugnato) prevedono l'apposizione della firma elettronica o digitale, che dir si voglia, nel documento allegato al messaggio PEC, nel caso di specie del tutto assente.*

*Pertanto le operazioni materiali di apparente notifica dell'atto di cui trattasi sono giuridicamente inesistenti e quindi prive di ogni giuridico effetto.*

*2) In via ulteriormente pregiudiziale si contesta l'illegittimità dell'Avviso per intervenuta decadenza dell'azione accertativa da parte dell'Ufficio Tributi.*

*L'Avviso notificato nel luglio 2016 nei confronti del Ricorrente risulta radicalmente illegittimo in quanto rappresentativo di un potere di accertamento non più in capo all'Ufficio Tributi, per gli anni 2011 e 2012.*

*Invero, il "Regolamento per l'applicazione della Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani Interni" del Comune di Ragusa (di seguito, il "Regolamento"), approvato con delibera C.C. n. 86/94 e s.m.i., all'art. 24 dispone che in caso di omessa, infedele o incompleta denuncia, l'ufficio comunale provvede ad emettere, relativamente all'anno di presentazione della denuncia ed a quello precedente, avviso di accertamento in rettifica entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della denuncia stessa.*

*Il Regolamento del Comune di Ragusa, in materia di TARSU, è pienamente in vigore, come anche dimostrato dai continui richiami contenuti nell'Avviso, a dimostrazione del fedele operato dell'Ufficio*

Tributi. Tuttavia, pare che l'Ufficio Tributi non si sia attenuto rispettosamente proprio alla citata norma dell'art. 24 del Regolamento che detta le disposizioni in materia di accertamento e controllo.

Pertanto, nella piena vigenza del Regolamento, va rispettato il termine decadenziale del potere di accertamento stabilito in 3 anni e, conseguentemente, considerare illegittimo l'Avviso emesso nel 2016, relativo alle annualità 2011 e 2012, in quanto l'azione accertatrice è stata eseguita ben oltre tale termine di decadenza.

3) Si eccepisce la nullità dell'atto impugnato per mancato assolvimento dell'onere della prova.

È principio indiscusso che spetta al soggetto attivo della pretesa tributaria l'onere di fornire prova e giustificazione. Nel caso di specie, l'Ufficio Tributi avrebbe dovuto fornire prova della detenzione di aree esterne operative da parte della Ricorrente, cioè la prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria.

In tal caso, infatti, è l'Ufficio Tributi a doversi fare carico dell'onere della prova. A sostegno di ciò vedasi, tra le altre, la sentenza della Suprema Corte di Cassazione del 5 giugno 2015, n. 11638 (doc. all. 2), la quale precisa che opera "...anche nella materia in esame [TARSU] - per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale - il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione". Orientamento consolidato deve ritenersi il principio, aderente al dettato dell'art. 2697 c.c., in materia di onere probatorio, secondo cui l'ente impositore è tenuto a dare la

*dimostrazione dell'estensione dell'area tassabile (fatto costitutivo della sua pretesa).*

*L'Ufficio Tributi non può sottrarsi a questo principio generale di diritto sostanziale, posto a garanzia della chiarezza dei rapporti tributari, che in quanto patrimoniali, incidono profondamente sulla sfera delle libertà garantite costituzionalmente. Infatti, l'Ufficio Tributi cui, si ripete, compete l'onere della prova, non può perseguire un contribuente sul terreno della probabile o, molto peggio, dell'inesistente obbligazione. Invero, nella sua posizione di attore in senso sostanziale è onerato del compito di dimostrare il fondamento della propria pretesa.*

*L'art. 2697 c.c. mira a ripartire tra le parti interessate l'iniziativa e l'onere della prova, accogliendo quale base una contrapposizione tecnica di categorie fattuali, ricavate dal rapporto dialettico tra azione ed eccezione.*

*È necessario salvaguardare il bene fondamentale della certezza, disattendendo il quale s'integrerebbe un sostanziale diniego della giustizia, in violazione del principio di legalità, cardine del sistema.*

*Un giudice chiamato a pronunciarsi, anche quando egli non sia in grado di formare del tutto il proprio convincimento circa l'esistenza di fatti rilevanti, risolverà l'incertezza obiettiva, residuata al termine del giudizio, in danno della parte sulla quale incombe l'onere di fornire la certezza, rimasto inadempito. In coerenza, nel pronunciarsi, un giudice non considera verificati i fatti rimasti ignoti, ma implicitamente li dichiara come inesistenti, in quanto risultano non sufficientemente provati da soggetto che ne ha l'interesse e l'onere.*

*Pertanto, qualora una pretesa tributaria sia fondata, come in fattispecie, su fatti indimostrati per carenza di prove da parte del soggetto onerato (l'Ufficio Tributi), il giudice chiamato a pronunciarsi necessariamente deve considerare gli stessi fatti inesistenti e, per l'effetto, annullare l'atto impugnato.*

*L'Ufficio Tributi non ha in alcun modo assolto l'onere della prova circa l'esistenza delle circostanze di fatto poste a base della pretesa tributaria, ma si limita a sostenere la non corrispondenza tra quanto verificato e, talvolta, quanto risulta dagli atti e banche dati e, talaltra, quanto risulta dai "Dati dichiarati". Ne consegue, de plano, la nullità dell'atto impugnato.*

*4) Si eccepisce ulteriormente l'illegittimità dell'atto per violazione del disposto dell'art. 19, comma 2, D. Lgs. 546/1992, dell'art. 24 Cost. e dell'art. 16, comma 1, del decreto legge 12 settembre 2014, n. 132, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 novembre 2014, n. 162 (di seguito, "d.l. 132/2014").*

*Il dettato dell'art. 19, comma 2, D. Lgs. 546/1992 dispone che «Gli atti espressi di cui al comma 1 [i.e., avviso di accertamento del tributo, avviso di liquidazione del tributo, provvedimento che irroga le sanzioni, etc.] devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20».*

*Nell'Avviso impugnato (doc. all. 1) vi è, invero, una sezione intitolata "Avvertenze per il contribuente", nel cui punto 2), denominato "Ricorso" (pag. 4 dell'Avviso) recita: «Il contribuente che sceglie di*

*impugnare l'avviso di accertamento ha 60 giorni di tempo dalla data di notifica per presentare ricorso, tenendo conto che il calcolo dei giorni è sospeso nel periodo che va dal 1 agosto al 30 agosto».*

*Orbene, al riguardo risulta utile ricordare all'Ufficio Tributi quanto stabilito dalla normativa in tema di sospensione feriale dei termini.*

*Infatti, ai sensi dell'art. 16, comma 1, d.l. 132/2014 i termini processuali vengono sospesi di diritto dal 1 agosto al 31 agosto.*

*Il periodo di sospensione comprende 31 giorni. La sospensione opera di diritto e non è rinunciabile.*

*Fornendo al Ricorrente un'erronea informazione, l'Ufficio Tributi si è reso responsabile di un'evidente inosservanza dell'inviolabile diritto di difesa del contribuente, sancito dall'art. 24 della Costituzione, in quanto il Ricorrente, attenendosi alle indicazioni fornite nell'Avviso, si è visto ridurre, in modo del tutto arbitrario e in contrasto con il dettato normativo, il termine per la proposizione del ricorso e per l'esposizione delle proprie difese.*

*Non è alcun modo derogabile, né in via concordata fra le parti, né tantomeno unilateralmente, il termine per l'impugnazione, proprio affinché non venga lesa il diritto di difesa del contribuente.*

*In conclusione, l'Avviso è da considerarsi ineluttabilmente illegittimo, in quanto contenente informazioni rivolte al contribuente fuorvianti, non veritiere e contra legem che hanno determinato una compressione del proprio diritto alla difesa, poiché il Ricorrente si è visto costretto a depositare il presente ricorso nel termine di 59 giorni, anziché 60, essendosi voluta attenere alle indicazioni fornite dall'Ufficio Tributi,*

*nonostante, si ripete, la loro manifesta erroneità.*

*5) Nel merito, si deduce l'illegittimità dell'atto impugnato per inesistenza totale della pretesa tributaria, in quanto il Ricorrente non ha mai subito accertamenti e/o si è resa responsabile di inadempimenti fiscali in tema di TARSU.>>.*

3. Il Comune si costituiva in giudizio con atto di controdeduzioni, resistendo e chiedendone il rigetto del ricorso.
4. A fronte delle controdeduzioni di parte avversa, parte ricorrente, in data 05.04.2018, depositava memorie difensive, il cui contenuto testualmente si riporta: <<Controparte ritiene che la notifica dell'atto impugnato sia stata eseguita correttamente.

*Così non è.*

*Infatti, Controparte sostiene che la notifica sia stata eseguita ai sensi dell'art. 48, del D.Lgs. n. 82/2005, Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD).*

*Sul punto, questa difesa si permette di osservare che la notifica di tutti gli atti tributari è oggetto di normative speciali che disciplinano con regole specifiche la notifica degli atti emessi dagli enti impositori.*

*Pertanto, le disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 82/2005 non possono trovare un'applicazione automatica in assenza di una norma che preveda l'applicazione delle disposizioni ivi contenute alla notifica degli atti tributari.*

*Prova ne è, che il Legislatore Fiscale, al fine di consentire agli agenti della riscossione di notificare le cartelle di pagamento a mezzo PEC, è dovuto intervenire inserendo specifiche disposizioni normative*

*nell'ambito dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973.*

*Peraltro, a conferma di quanto sopra esposto, detta modalità di notifica è stata estesa agli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate solo a decorrere dallo 1° luglio scorso.*

*Anche in questo caso, il Legislatore Fiscale ha ritenuto necessario apportare specifiche modifiche normative all'art. 60, del D.P.R. n. 600/1973.*

*Ora, se per la notifica degli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria, fosse bastato applicare le disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 82/2005, non si comprende perché il Legislatore Fiscale abbia ritenuto necessario introdurre apposite previsioni legislative a tal fine.*

*Quanto sopra, dimostra che gli atti tributari emessi dagli Enti Impositori possono essere notificati a mezzo PEC solo quando la normativa di riferimento preveda esplicitamente l'applicazione di detta modalità di notifica.*

*Ad oggi, non esiste alcuna previsione normativa in tal senso e, pertanto, gli enti locali hanno la facoltà di notificare i propri atti esclusivamente mediante l'intervento di un messo comunale appositamente abilitato a tale funzione o a mezzo posta (Cfr. art. 1, commi 158 e ss., Legge n. 296/2006).*

*In ogni caso, nella denegata e non creduta ipotesi in cui Codesto Spettabile Organo Giudicante dovesse ritenere valida la modalità di notifica a mezzo PEC degli atti tributari emessi dagli enti locali, questa difesa si permette di osservare che la procedura in concreto utilizzata dal Comune di Ragusa per l'apparente notifica dell'atto impugnato è*

*assolutamente difforme rispetto a quanto disciplinato dal D.Lgs n. 82/2005.*

*Quanto sopra, risulta clamorosamente affermato dallo stesso Comune di Ragusa.*

*Infatti, Controparte, nel ribadire la validità delle modalità di notifica utilizzata, richiama l'art. 48, del D.Lgs. n. 82/2005 che, al comma 2, prevede, *expressis verbis*, che: <<la trasmissione del documento informatico per via telematica [...] equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notifica a mezzo posta>>.*

*Sicché, dal chiaro tenore letterale della norma dianzi riportata, si può affermare che solo la trasmissione di un documento informatico sarà equiparabile alla notificazione tramite il servizio postale.*

*Ed ancora, a corroboramento di quanto sin qui evidenziato, par d'uopo rammentare che, in seno al D.Lgs. n. 82/2005, precisamente all'art. 21, co. 2, rubricato "documento informatico sottoscritto con firma elettronica", il Legislatore ha previsto che solo <<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'art. 2702 del codice civile...>>. Parimenti, l'art. 3, co. 4 - D.P.C.M. 13 novembre 2014 prevede che qualora il documento informatico sia stato formato mediante l'utilizzo di appositi strumenti software, <<...le caratteristiche di immodificabilità e di integrità sono determinate [...] dalla sottoscrizione con firma digitale...>>.*

Inoltre, il successivo art. 24, co. 3 e 4 bis - D. Lgs. n. 82/2005, testualmente statuisce quanto segue: <<Per la generazione della firma digitale deve adoperarsi un certificato qualificato che, al momento della sottoscrizione, non risulti scaduto di validità ovvero non risulti revocato o sospeso [...] l'apposizione a un documento informatico di una firma digitale [...] basata su un certificato revocato, scaduto o sospeso equivale a mancata sottoscrizione>>.

Pertanto, non sfuggirà di certo a quest'On.le Giudice di primae curae adito, che la ratio legis alla base dell'obbligo espresso di trasmettere tramite PEC solo ed esclusivamente un documento informatico, è rinvenibile proprio nel fatto che quei requisiti di identificabilità dell'autore, di integrità e di immodificabilità sussistono solamente in capo al documento informatico creato tramite specifico software ed accompagnato da apposita firma digitale od elettronica avanzata, apposta da funzionario all'uopo abilitato e sulla base di un certificato valido ed efficace.

Ragion per cui, nell'ambito della notificazione tramite PEC di un atto tributario oggetto di trasmissione telematica dovrà essere, necessariamente, un documento informatico accompagnato da firma digitale od elettronica qualificata, apposta a garanzia della sua "integrità" ed "immodificabilità", in quanto, laddove così non fosse, la procedura di notificazione sarebbe giuridicamente inesistente, poiché totalmente esorbitante dallo schema legale all'uopo prescritto dal Legislatore.

Peraltro, giova sottolineare in questa sede come i requisiti

*tassativamente imposti dal Legislatore nazionale, siano perfettamente coerenti con la linea tracciata sulla medesima questione in ambito Euro-unitario.*

*Ed infatti, nel 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...” – ed in particolare della Sezione n. 4, dedicata alle “Firme elettroniche” (articoli 25 e seguenti del Regolamento) – viene confermato, a chiare lettere, come oggetto della PEC possa essere solo un documento informatico, e che ciò che contraddistingue tale documento è la firma digitale che, a sua volta, rappresenta l’unico strumento in grado di preservare e garantire le caratteristiche intrinseche del documento informatico.*

*Inoltre, in stretta connessione con quanto sopra è ancora il caso di rilevare come l’art. 71 del richiamato D. Lgs. 82/2005 (C.A.D.), richiamato dall’art. 20, comma 3, dello stesso Decreto Legislativo, stabilisca con cristallina chiarezza: <<Le regole tecniche di cui al presente codice sono dettate in conformità ai requisiti tecnici di accessibilità di cui all’art. 11 della legge 9 gennaio 2004, n. 4, alle discipline risultanti dal processo di standardizzazione tecnologica a livello internazionale ed alle normative dell’Unione europea>>.*

*Davvero superfluo rimarcare in questa sede come i Regolamenti dell’Unione Europea – al pari dei Trattati e della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea – assumano, nell’ambito della gerarchia delle fonti del nostro Ordinamento, una posizione*

*sovraordinata e siano immediatamente vincolanti per il Giudice nazionale.*

*Ebbene, il Comune di Ragusa prima sostiene che la norma applicata per la notifica dell'atto impugnato sia l'art. 48, del D.Lgs. n. 82/2005 per poi ammettere clamorosamente che il documento allegato al messaggio PEC non è un documento informatico, che lo stesso non è stato generato da apposito software, ma è un semplice documento cartaceo la cui fotocopia è stata allegata al messaggio PEC.*

*A tal proposito, non appare superfluo evidenziare che il Comune di Ragusa, resosi conto dell'errore commesso, con riguardo agli avvisi di accertamento da emettere, ha modificato il procedimento notificatorio dei propri avvisi di accertamento.*

*A comprova di tale cambiamento, si fa notare come nel caso oggetto della presente controversia, il file allegato al messaggio PEC è un documento in formato "pdf", mentre in un successivo avviso di accertamento, il medesimo Comune, resosi conto dell'errore, allega un documento informatico in formato "p7m", in grado di garantirne l'immodificabilità e la genuinità (Cfr. doc. n. 1).*

*Ciò dimostra chiaramente che l'Ufficio si è reso conto del proprio errore ed è corso ai ripari, ritenendo di non dover più allegare un documento in formato "pdf", ma, come deve essere, in formato "p7m".*

*Inoltre, si allega un ulteriore documento (Cfr. doc. n. 2), e cioè uno stralcio di atto di controdeduzioni relativo ad un avviso di accertamento notificato ad un altro contribuente, nel quale Controparte, citando giurisprudenza, ritiene non valida <<la notifica trasmessa a mezzo*

*messaggio di posta elettronica certificata contenente un file pdf che non garantisce, non solo l'integrità ed immodificabilità del documento informatico, ma anche, per quanto riguarda la firma digitale, l'identificabilità del suo autore e pertanto la paternità dell'atto (Comm. Trib. Liguria – La Spezia 5/10/2017 n. 415; Comm Trib Prov. Reggio Emilia 31/7/2017 n. 2014)>>.*

*Come codesto Organo Giudicante potrà riscontrare ictu oculi, è lo stesso Ufficio che ritiene la notifica di documenti allegati al messaggio PEC in formato “pdf” non valida, poiché tale formato non garantisce l'integrità, l'immodificabilità e la paternità dell'atto.*

*Fermo restando quanto sopra evidenziato, e sempre nella denegata e non creduta ipotesi in cui Codesto Spettabile Organo Giudicante dovesse ritenere valida la modalità di notifica a mezzo PEC degli atti tributari emessi dagli enti locali, non appare superfluo aggiungere che la correttezza dell'iter notificatorio utilizzato dal Comune di Ragusa non è nemmeno comprovata dall'avviso di avvenuta consegna e dall'avviso di accettazione di cui all'art. 6, del D.P.R. n. 68/2005 (Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'art. 27 della L. 16 gennaio 2003, n. 3).*

*L'art. 6 del D.P.R. n. 68/2005 prevede che la valida notifica non può che essere comprovata da due documenti: la “ricevuta di accettazione” e la “ricevuta di consegna”.*

*Com'è noto, il primo dei suddetti documenti fornisce la prova del trasferimento dell'atto da notificare dal mittente (nel caso di specie il Comune di Ragusa) al proprio gestore PEC. A sua volta, il gestore di*

*posta elettronica certificata utilizzato dal destinatario fornisce al mittente la "ricevuta di consegna".*

*Dall'esame della suindicata normativa ed, in particolare, dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 68/2005 si evince, senza spazio per possibili dubbi, che la prova di una regolare e valida notifica degli atti tributari a mezzo PEC è rappresentata da due documenti: la "ricevuta di accettazione" e la "ricevuta di consegna".*

*Il primo documento assolve una funzione probatoria inequivocabile rispetto alle operazioni di notifica, stabilendo il comma 1, del suddetto art. 6 che: <<Il gestore di posta elettronica certificata utilizzato dal mittente fornisce al mittente stesso la ricevuta di accettazione nella quale sono contenuti i dati di certificazione che costituiscono prova dell'avvenuta spedizione di un messaggio di posta elettronica certificata>>.*

*Il secondo documento (la "ricevuta di consegna") è essenziale per poter accertare la validità della notifica. Infatti, il documento in questione è l'unico attraverso il quale si può accertare quale sia il documento che il mittente, nel caso di specie il Comune di Ragusa, abbia consegnato al proprio gestore PEC.*

*Ebbene, dall'esame degli atti prodotti da Controparte, si evince come tali documenti siano del tutto assenti.*

*La mancanza assoluta di qualsiasi certezza nei termini anzidetti, non dà alcuna garanzia sull'immodificabilità, sull'integrità, sull'autenticità e sulla paternità del documento stesso.*

*Considerato che nel presente procedimento, non sono state mai prodotte*

*la ricevuta di accettazione e la ricevuta di consegna, e che l'avviso di accertamento allegato al messaggio PEC è assolutamente privo di firma digitale, ecco che è palese la giuridica inesistenza della notifica perché assolutamente difforme rispetto allo schema legale normativamente previsto.*

*Alla luce di quanto suindicato, è evidente che le apparenti modalità di notifica utilizzate dal Comune di Ragusa siano state del tutto difformi rispetto a quanto normativamente previsto, atteso che le stesse non sono state espletate né ai sensi delle disposizioni contenute nella Legge n. 296/2006, né tantomeno ai sensi dell'art. 48, del D.Lgs. n. 82/2005.*

*Orbene, in ragione di tale modus operandi, il procedimento notificatorio de quo non potrà che essere dichiarato giuridicamente inesistente, in ottemperanza al seguente consolidato principio sancito dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo il quale <<...la notificazione può dirsi giuridicamente inesistente solo nell'ipotesi in cui la procedura esorbiti completamente dallo schema legale degli atti di notificazione...>> (Cfr., ex multis, Cass., sent. 26.09.2013, n. 21967).*

*Considerato tutto quanto sopra esposto, è da escludersi che il concetto di "sanatoria per raggiungimento dello scopo" possa avere una qualche attinenza con la fattispecie oggetto del presente procedimento, in quanto la modalità di notifica adottata dal Comune esorbita dallo schema legale normativamente previsto.*

*A ciò aggiungasi, che recentemente anche la Giurisprudenza di Merito si è espressa sull'applicazione del principio di "sanatoria per raggiungimento dello scopo" nel caso in cui l'atto tributario allegato al*

*messaggio PEC sia sprovvisto di firma digitale, Sentenza Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sezione 1, del 19.05.2017, n. 2904: <<La mancanza della firma digitale sulla cartella di pagamento notificata a mezzo posta elettronica mediante allegazione al messaggio email, non integra gli estremi di una semplice irregolarità della notifica da poter essere sanata con la costituzione del contribuente in giudizio, ma rende nulla la notifica stessa perché manca la prova dell'integrità dell'allegato>> (Cfr. doc. n. 3).*

*In termini, Commissione Tributaria Regionale della Liguria, Sent. 07.12.2017, n. 1745 (Cfr. doc. n. 4).*

*Alla luce di quanto sopra esposto, non resta che insistere sulla giuridica inesistenza della notifica dell'atto impugnato.*

*Sull'onere della prova inerente la pretesa tributaria*

*Controparte ritiene che l'onere di fornire la prova sull'esistenza degli elementi che giustificano la pretesa tributaria spetti al contribuente.*

*Sul punto, non appare superfluo richiamare la sentenza n. 109/2007 (Cfr. doc. n. 5) della Corte Costituzionale in seno alla quale è stato statuito quanto segue: <<Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta*

*presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria>>.*

*Pertanto, l'onere della prova rispetto alla pretesa tributaria grava sempre sull'ente impositore.*

*Le sentenze richiamate da Controparte nel proprio atto di controdeduzioni appaiono del tutto inconferenti, atteso che le stesse si riferiscono a situazioni diverse ed, in particolare, a quelle fattispecie in cui quando il contribuente chiede l'applicazione di riduzioni d'imposta o di esenzioni, l'onere di provare la sussistenza degli elementi che legittimano dette richieste grava sul contribuente.*

*Nel caso di specie, invece, il Comune di Ragusa ha formalizzato una pretesa tributaria asserendo che il contribuente avrebbe evaso la TARSU e, pertanto, il relativo onere probatorio grava sull'ente impositore.*

*Detto ciò, Controparte, nel proprio atto di controdeduzioni afferma che: <<L'accertamento della superficie imponibile di cui all'avviso di accertamento impugnato è scaturito dai rilievi aereofotogrammetrici di precisione, mediante una cartografia digitale plano-altimetrica di alta precisione, diretta soprattutto ad individuare superfici in tutto o in parte sottratte ai fini della tassazione>>.*

*Sul punto, si fa sommessamente notare che nel presente procedimento*

*Controparte non solo non ha allegato i predetti documenti all'avviso di accertamento impugnato, ma non ha neppure versato tali documenti in atti, documenti che rimangono del tutto ignoti non solo all'odierno Ricorrente, ma anche a Codesto Spettabile Giudice adito.*

*Pertanto, Controparte non ha permesso al Ricorrente di apprendere quali siano gli elementi posti alla base della pretesa tributaria, ma ciò che più conta, è che detti elementi risultano sconosciuti anche a Codesto Organo Giudicante.*

*Pertanto, non resta che insistere come in atti.*

*Sull'illegittimità dell'atto impugnato per intervenuta decadenza*

*Controparte sostiene che l'atto impugnato sia stato emesso e notificato entro i previsti termini di decadenza.*

*Sul punto, questa difesa si permette di evidenziare che è pur vero che l'art. 1, comma 161, della Legge n. 296, del 27.12.2006 ha previsto che gli avvisi di accertamento degli enti locali per i tributi di propria competenza devono essere emessi e notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati effettuati.*

*Purtuttavia, la norma in commento non dispone un'automatica abrogazione di quei regolamenti comunali che prevedono termini di accertamento più brevi.*

*È di tutta evidenza che un ente locale non potrà mai notificare un avviso di accertamento oltre i termini di decadenza previsti dalla norma in commento, atteso che il termine ivi indicato costituisce una garanzia per il contribuente rispetto a quando può essere esperita l'azione*

*accertatrice da parte dell'ente impositore.*

*Tuttavia, l'ente locale, nell'ambito della propria autonomia impositiva, può di certo prevedere un termine di accertamento più breve.*

*Nel caso che ci occupa, considerato che il regolamento del Comune di Ragusa richiamato nell'avviso di accertamento, nonostante la suindicata novella normativa, continua a far riferimento al termine di tre anni, ecco che l'illegittimità dell'atto impugnato è di tutta evidenza a, atteso che lo stesso è stato apparentemente notificato oltre i termini di decadenza così come fissati dal predetto regolamento comunale.*

*Pertanto, non resta che insistere come in atti>>.*

5. La Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa, sez. 5, con sentenza n. 1021/5/2018 pronunciata il 17 aprile 2018 e depositata il 10 luglio 2018, non notificata, rigetta il ricorso.
6. La sentenza di cui al punto che precede viene tempestivamente appellata sulla base dei seguenti

### **MOTIVI**

1. Il Giudice di Primo Grado, relativamente al motivo del ricorso introduttivo sulla giuridica inesistenza della notifica dell'Avviso, ha ritenuto che: << *Va rigettata la doglianza relativa alla giuridica inesistenza della notifica. Tanto perché:*

- *l'atto impugnato non nasce come documento informatico, essendo stato formato su supporto analogico (cartaceo), ed è dunque validamente sottoscritto ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. 39/1993 (con firma autografa omessa);*
- *la copia informatica (necessariamente in formato pdf, poiché il formato*

p7m identifica un file su cui è stata apposta una firma digitale) di tale documento analogico (di cui all'art. 22 del CAD – D.lgs. n. 82/2005) può essere inviata a mezzo PEC a norma dell'art. 48 del CAD, il quale dispone che “1. La trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, o mediante altre soluzioni tecnologiche individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, sentito DigitPA. 2. La trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta”;

invero, se la trasmissione di un documento a mezzo PEC equivale alla notifica a mezzo posta (con racc. a.r.), non si vede per quale ragione, in assenza di norme di legge che dispongono in senso contrario, non debba essere consentito all'ente impositore di utilizzare tale strumento per la notifica degli accertamenti;

questo Collegio ritiene difatti che, nella fattispecie in esame, l'utilizzo della PEC non sia esclusa dal comma 6 dell'art. 2 dello stesso CAD (“Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali. Le disposizioni del presente codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico”) in quanto tale

*ultima norma (nel testo vigente ratione temporis) appare riferirsi a fasi istruttorie antecedenti all'emissione dell'avviso di accertamento (ispezioni e controlli);*

*quanto poi al formato utilizzato, il file in pdf (trattandosi di copia informatica di documento analogico) dell'accertamento è unico (in quanto allegato ad una PEC) ed univocamente riferibile all'ente impositore (provenendo dalla sua casella PEC);*

*la conformità all'originale di tale documento in formato pdf non è poi oggetto di contestazione da parte del ricorrente, e deve dunque ritenersi come dato acquisito ai sensi dell'art. 22 comma 3 del CAD, a norma del quale "Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle Linee guida hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta", per come avvenuto nel caso in esame;*

*si tratta – come rilevato – di notifica diretta da parte degli uffici al contribuente assimilabile alla notifica a mezzo posta, pienamente utilizzabile dagli enti locali ai sensi dell'art. 1 comma 161 della Legge 27/12/2006 n. 296, e per la quale la giurisprudenza (Cass. sentenza n. 14501 del 15/07/2016) è oramai concorde nel ritenere non necessaria alcuna relata>>.*

Sul punto, questa difesa si permette di osservare che il Giudice di Primo Grado cade in evidente contraddizione nel rigettare il motivo del ricorso introduttivo relativo al difetto di notifica dell'Avviso.

Infatti, il Giudice di Primo Grado, prima ammette che l'Avviso

apparentemente notificato dal Comune all'odierno appellante <<non nasce come documento informatico, essendo stato formato su supporto analogico (cartaceo)>> e che lo stesso non è sottoscritto digitalmente, per poi passare in rassegna le disposizioni del D.Lgs. n. 82/2005 (di seguito, "CAD"), ritenendo che le stesse possano essere applicate al caso di specie.

Tuttavia, il Giudice di Primo Grado trascura il fatto che le disposizioni normative che egli stesso richiama stabiliscono inderogabilmente che il documento da trasmettere a mezzo PEC debba essere un **documento informatico sottoscritto con firma digitale** e non già una mera copia informatica del documento precedentemente emesso ed acquisito in forma cartacea.

La necessità che l'atto oggetto di notificazione al contribuente rivesta la **natura di documento informatico** e non invece di mera copia informatica del documento cartaceo, risponde all'esigenza che questo sia **integro ed imm modificabile** e, ancora, che venga altresì **garantita la identificabilità del suo autore**, sì come prescritto dall'art. 21, co. 2, del CAD (vigente *ratione temporis*): <<**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.**>>.

Pertanto, l'atto tributario da notificare a mezzo PEC deve necessariamente essere un documento informatico dotato di sottoscrizione digitale.

Solo tale tipo di sottoscrizione assicura la paternità, l'integrità e l'immodificabilità del documento che si vuole trasmettere.

A tal proposito, non appare superfluo evidenziare come di recente la Suprema Corte di Cassazione a SS.UU. ha avuto modo di statuire che l'atto da notificarsi a mezzo PEC può anche essere in formato “.PDF” a condizione però che sullo stesso venga apposta la firma digitale (Sentenza n. 10266/2018, **cf. doc. all. n. 2**).

Peraltro, nel caso di specie, la totale assenza di firma digitale è confermata anche dallo stesso Giudice di Primo Grado.

Alla luce di quanto sopra esposto, male ha fatto il Giudice di Primo Grado a ritenere che l'art. 48 del CAD possa applicarsi al caso di specie, proprio perché detta disposizione stabilisce che *<<la trasmissione del documento informatico per via telematica [...] equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta>>*.

A ciò aggiungasi che, come già formulato dall'odierno appellante nelle proprie memorie difensive, nel caso che ci occupa la correttezza dell'iter notificatorio utilizzato dal Comune non è nemmeno comprovata dall'avviso di avvenuta consegna e dall'avviso di accettazione di cui all'art. 6, del D.P.R. n. 68/2005 (Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'art. 27 della L. 16 gennaio 2003, n. 3), documenti questi mai versati in atti dal Comune.

Fermo restando quanto sopra esposto, il Giudice di Primo Grado erra nel ritenere che il divieto imposto dall'art. 2, co. 6, del CAD, riguardava le fasi istruttorie antecedenti all'emissione degli avvisi di accertamento.

Com'è noto, detta ultima norma, nel testo vigente prima della modifica apportata dal D.Lgs. n. 217/2017, entrato in vigore il 27 gennaio 2018, stabiliva che: *<<Le disposizioni del presente Codice non si applicano*

*limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale [...] >>.*

Ebbene, sommessamente si fa notare che l'emissione dell'avviso di accertamento tributario sicuramente rientra nella fase del controllo fiscale, essendo l'atto formale che conclude la fase di controllo fiscale da parte dell'Ente impositore.

Pertanto, l'assunto del Giudice di Primo Grado, sul punto, non risulta conforme a quello che è il dettato normativo.

Alla luce di quanto sopra esposto, l'unica disposizione normativa applicabile all'epoca dei fatti per la notifica degli atti di accertamento relativi a tributi locali era l'art. 1, co. 158-160, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in virtù del quale gli enti locali avevano l'obbligo di notificare i propri atti esclusivamente mediante l'intervento di un messo comunale appositamente abilitato a tale funzione o a mezzo posta.

Inoltre, il Giudice di Primo Grado aggiunge che: *<<Comunque, anche a voler ritenere in via di mera ipotesi la presenza di vizi, è da rilevare che "La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicchè il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo" (Cass. Sentenza n. 654 del 15/01/2014), per come avvenuto nel caso di specie, stante la proposizione di tempestivo ricorso avverso un atto (prodotto in giudizio) in ordine al quale parte ricorrente non contesta in alcun modo l'avvenuta ricezione (risultando dunque del tutto superfluo il deposito delle ricevute di accettazione e consegna della notifica a mezzo PEC).*

*Sul punto la Suprema Corte ha recentemente ribadito il principio di diritto – avente portata generale – secondo cui “L’irritualità della notificazione di un atto (nella specie, controricorso in Cassazione) a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna telematica (nella specie in “estensione.doc”, anziché “formato.pdf) ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell’atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale» (Sez. U, Sentenza n. 7665 del 18/04/2016, RV. 639285 – 01; sul punto cfr. anche SU, Sentenza n. 11383 del 31/05/2016, Rv. 639971” (Cass. Sez. 6 – 5, Ordinanza n. 15984 del 2017).>>.*

Sul punto, questa difesa si permette di evidenziare che il concetto di sanatoria per raggiungimento dello scopo sia del tutto incoerente rispetto alla fattispecie in oggetto per le ragioni che verranno di seguito esposte.

La prima ragione è riconducibile al fatto che il Comune non si è allineato alla procedura espressamente prevista dall’art. 1, co. 158-160, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per la notifica di atti di accertamento relativi a tributi locali, e cioè **attraverso l’azione del messo notificatore oppure attraverso la trasmissione tramite raccomandata.**

La seconda ragione riguarda la circostanza che anche se si volesse ritenere possibile la notifica degli atti di accertamento dei tributi locali a mezzo PEC, la procedura in concreto utilizzata dal Comune per l’apparente notifica dell’Avviso è assolutamente difforme rispetto a quanto disciplinato dal CAD. Infatti, occorre far notare come, nel caso di specie, l’Avviso non è un documento informatico sottoscritto digitalmente, bensì una mera scansione PDF, priva di alcuna sottoscrizione digitale, unico elemento in grado di assicurare la paternità, l’integrità e l’immodificabilità del documento.

Pertanto, la procedura adottata per la notifica dell'Avviso esorbita completamente dallo schema legale normativamente previsto e la stessa non può che essere ritenuta giuridicamente inesistente.

Conseguentemente, com'è noto, quando la notifica presenta delle patologie idonee a dichiararne la giuridica inesistenza, non può mai essere invocata nessuna sanatoria per raggiungimento dello scopo.

Per i motivi suesposti, la sentenza impugnata merita una riparatoria riforma. Fermo dunque l'evidente vizio d'inconferenza della decisione in oggetto, deve essere nuovamente riproporre al superiore vaglio del Giudice del Gravame quanto già dedotto in primo grado nel ricorso introduttivo e nelle memorie illustrative, così come riportato *in extenso* nella narrativa del fatto da intendersi qui integralmente richiamato nulla escluso ed eccettuato.

Ciò che occorre chiarire è che la notifica di tutti gli atti tributari è oggetto di normative speciali che disciplinano con regole specifiche la notifica degli atti emessi dagli Enti Impositori.

Pertanto, l'utilizzo dello strumento della PEC per la notifica degli atti tributari secondo le disposizioni dettate dal CAD, non possono trovare un'applicazione automatica in assenza di una norma che preveda l'applicazione delle disposizioni ivi contenute alla notifica degli atti impositivi.

Prova ne è, che il Legislatore Fiscale, al fine di consentire agli agenti della riscossione di notificare le cartelle di pagamento a mezzo PEC, è dovuto intervenire inserendo specifiche disposizioni normative nell'ambito dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973.

Peraltro, a conferma di quanto sopra esposto, detta modalità di notifica è stata

estesa gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate solo a decorrere dal 1° luglio 2017.

Anche in questo caso, il Legislatore Fiscale ha ritenuto necessario apportare specifiche modifiche normative all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973.

Ora, se per la notifica – a mezzo PEC - degli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria, fosse bastato applicare le disposizioni contenute nel CAD, non si comprende perché il Legislatore Fiscale abbia ritenuto necessario introdurre apposite previsioni legislative a tal fine.

Quanto sopra dimostra che gli atti tributari emessi dagli Enti Impositori possono essere notificati a mezzo PEC solo quando la normativa di riferimento preveda esplicitamente l'applicazione di detta modalità di notifica.

Nel caso che ci occupa, all'epoca dei fatti non esisteva alcuna previsione normativa in tal senso e, pertanto, gli enti locali avevano l'obbligo di notificare i propri atti esclusivamente mediante l'intervento di un messo comunale appositamente abilitato a tale funzione o a mezzo posta (cfr. art. 1, commi 158 e ss., Legge n. 296/2006).

A parte ciò, il Giudice di Primo Grado non ha tenuto conto di un altro elemento di fondamentale importanza.

Infatti, fermo restando quanto sopra esposto, per mero scrupolo difensivo si evidenzia che anche nel caso in cui si dovesse ritenere applicabile il CAD al caso di specie, in ogni caso le disposizioni ivi contenute non state rispettate, considerato che il documento notificato è assolutamente privo di firma digitale.

A tal proposito, non appare superfluo evidenziare che la firma digitale

assume capitale importanza in *subjecta materia* poiché secondo l'art. 20, comma 1 *bis* del CAD l'atto amministrativo informatico deve essere in possesso dei requisiti di qualità, sicurezza, integrità ed immodificabilità, la cui sussistenza valutabile in giudizio è assicurata proprio dalla apposizione di una valida firma digitale, siccome prescritto dall'art. 3, comma 4, del DPCM del 13/11/2014, che prevede che qualora il documento informatico sia stato formato mediante l'utilizzo di appositi strumenti software, le caratteristiche di immodificabilità ed integrità sono determinate dalla sottoscrizione compiuta.

Nel caso che ci occupa, il Contribuente ha contestato la mancata apposizione di una firma digitale sull'avviso di accertamento solo apparentemente notificato e rispetto a dette contestazioni il Comune non ha assolto alcun onere probatorio.

Peraltro, giova sottolineare in questa sede come i requisiti tassativamente imposti dal Legislatore nazionale, siano perfettamente coerenti con la linea tracciata sulla medesima questione in ambito Euro-unitario.

Ed infatti, nel **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..." – ed in particolare della Sezione n. 4, dedicata alle "Firme elettroniche" (articoli 25 e seguenti del Regolamento) – viene confermato, a chiare lettere, come oggetto della p.e.c. possa essere solo un documento informatico, e che ciò che contraddistingue tale documento è la firma digitale che, a sua volta, rappresenta l'unico strumento in grado di preservare e garantire le caratteristiche intrinseche del documento informatico.

Inoltre, in stretta connessione con quanto sopra è ancora il caso di rilevare come l'art. 71 del richiamato CAD, richiamato dall'art. 20, co. 1-*bis*, dello stesso Decreto Legislativo, stabilisca con cristallina chiarezza: «*Le regole tecniche di cui al presente codice sono dettate in conformità ai requisiti tecnici di accessibilità di cui all'art. 11 della legge 9 gennaio 2004, n. 4, alle discipline risultanti dal processo di standardizzazione tecnologica a livello internazionale ed alle normative dell'Unione europea*».

Davvero superfluo rimarcare in questa sede come i Regolamenti dell'Unione Europea – al pari dei Trattati e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea – assumano, nell'ambito della gerarchia delle fonti del nostro Ordinamento, un ambito sovraordinato e siano immediatamente vincolanti per il Giudice nazionale.

Considerato che nel presente procedimento l'Avviso allegato al messaggio PEC non è un documento informatico, ecco che è palese la giuridica inesistenza della notifica perché assolutamente difforme rispetto allo schema legale normativamente previsto.

Alla luce di quanto suindicato, è evidente che le apparenti modalità di notifica utilizzate dal Comune siano state del tutto difformi rispetto a quanto normativamente previsto, atteso che le stesse non sono state espletate né ai sensi delle disposizioni contenute nella Legge n. 296/2006, né tantomeno ai sensi dell'art. 48, del D.Lgs. n. 82/2005.

Orbene, in ragione di tale *modus operandi*, il procedimento notificatorio *de quo* non potrà che essere dichiarato **giuridicamente inesistente**, in ottemperanza al seguente consolidato principio sancito dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo il quale «...*la notificazione può dirsi giuridicamente*

*inesistente solo nell'ipotesi in cui la procedura esorbiti completamente dallo schema legale degli atti di notificazione...».* (Cfr., *ex multis*, Cass., sent. 26.09.2013, n. 21967).

Male quindi ha fatto il Giudice di Primo Grado a rigettare il motivo di ricorso relativo alla giuridica inesistenza della notifica dell'Avviso impugnato.

2. Il Giudice di Primo Grado, relativamente al motivo del Ricorso introduttivo sull'intervenuta decadenza del potere accertativo del Comune, ha ritenuto che: *<<Va rigettata la doglianza relativa all'intervenuta decadenza dell'azione accertativa.*

*L'atto, relativo a Tarsu 2011 e 2012, è stato tempestivamente notificato (il 14.07.16) nel rispetto dei termini di cui all'art. 1 comma 161 della L. 296/2006, a norma del quale "Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati".*

*Nessun pregio sul punto hanno le considerazioni che si riportano alle disposizioni del regolamento comunale (conformi alla precedente disciplina), che non possono in alcun modo derogare a termini di decadenza stabiliti dalla legge in materia tributaria a tutela di interessi (autonomia finanziaria degli enti territoriali) che godono di copertura costituzionale (ex art. 119 Cost.).>>*

Sul punto, questa difesa si permette di osservare che il Giudice di Primo Grado pare aver trascurato elementi di fondamentale importanza al fine di decidere la causa in oggetto.

Infatti, il Regolamento del Comune di Ragusa in materia di TARSU,

pienamente in vigore e richiamato nell'Avviso impugnato, all'art. 24 stabilisce che, in caso di omessa, infedele o incompleta denuncia, gli avvisi di accertamento in rettifica possono essere emessi dal Comune stesso entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della denuncia.

A tal proposito, è vero che i comuni godono di un potere impositivo che può essere esercitato nell'ambito della propria autonomia impositiva, e che detta autonomia trova concreta attuazione attraverso gli atti regolamentari.

Tuttavia, non si può confondere l'autonomia concessa dal legislatore ai comuni per l'esercizio del potere impositivo con il libero arbitrio.

Se il Regolamento del Comune di Ragusa stabilisce termini perentori per l'esercizio del potere impositivo, il Comune stesso deve essere il primo soggetto a rispettare il contenuto degli atti che ha emanato.

Pertanto, è evidente che l'Avviso impugnato, emesso in data 14 luglio 2016 e relativo alle annualità 2011 e 2012, è stato notificato dal Comune ben oltre i termini di decadenza stabiliti dal predetto regolamento comunale, atteso che l'accertamento relativo all'annualità 2010 doveva essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31.12.2014, mentre l'accertamento relativo all'annualità 2011 doveva essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31.12.2015.

Conseguentemente, appare di tutta evidenza che la decisione assunta dal Giudice di Primo Grado non rispetti il dato regolamentare, riconducibile allo stesso Ente Impositore.

Fermo dunque l'evidente vizio d'inconferenza della decisione in oggetto, devesi nuovamente riproporre al superiore vaglio del Giudice del Gravame quanto già dedotto in primo grado nel ricorso introduttivo e nelle memorie

illustrative, così come riportato *in extenso* nella narrativa del fatto da intendersi qui integralmente richiamato nulla escluso ed eccezzuato.

Come sopra anticipato, occorre far notare che il “Regolamento per l’applicazione della Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani Interni” del Comune di Ragusa (di seguito, il “Regolamento”), approvato con delibera C.C. n. 86/94 e s.m.i., all’art. 24 dispone che in caso di omessa, infedele o incompleta denuncia, l’ufficio comunale provvede ad emettere, relativamente all’anno di presentazione della denuncia ed a quello precedente, avviso di accertamento in rettifica entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della denuncia stessa.

Il Regolamento del Comune di Ragusa, in materia di TARSU, è pienamente in vigore, come anche dimostrato dai continui richiami contenuti nell’Avviso, a dimostrazione del fedele operato del Comune.

Tuttavia, pare che il Comune non si sia attenuto rispettosamente proprio alla citata norma dell’art. 24 del Regolamento che detta le disposizioni in materia di accertamento e controllo.

Infatti, l’Avviso emesso in data 14 luglio 2016 nei confronti dell’odierno appellante risulta radicalmente illegittimo in quanto rappresentativo di un potere di accertamento non più in capo al Comune, per gli anni 2011 e 2012. Inoltre, è pur vero che l’art. 1, comma 161, della Legge n. 296, del 27.12.2006 ha previsto che gli avvisi di accertamento degli enti locali per i tributi di propria competenza devono essere emessi e notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati effettuati.

Purtuttavia, la norma in commento non dispone un’automatica abrogazione

di quei regolamenti comunali che prevedono termini di accertamento più brevi.

È di tutta evidenza che un ente locale non potrà mai notificare un avviso di accertamento oltre i termini di decadenza previsti dalla norma in commento, atteso che il termine ivi indicato costituisce una garanzia per il contribuente rispetto a quando può essere esperita l'azione accertatrice da parte dell'ente impositore. Tuttavia, l'ente locale, nell'ambito della propria autonomia impositiva, può di certo prevedere un termine di accertamento più breve.

Nel caso che ci occupa, considerato che il Regolamento del Comune di Ragusa richiamato nell'Avviso impugnato, nonostante la suindicata novella normativa, continua a far riferimento al termine di tre anni, ecco che l'illegittimità dell'atto impugnato è di tutta evidenza anche sotto tale profilo, atteso che lo stesso è stato apparentemente notificato oltre i termini di decadenza così come fissati dal predetto regolamento comunale.

3. Il Giudice di Primo Grado, relativamente ai motivi di ricorso relativi alla nullità dell'Avviso per mancato assolvimento dell'onere della prova e alla illegittimità dello stesso per totale inesistenza della pretesa tributaria, ha ritenuto che: *<<Vanno rigettate le doglianze (da esaminarsi congiuntamente) relative al mancato assolvimento dell'onere della prova della detenzione di aree esterne operative ed alla insussistenza della pretesa tributaria.*

*Ai sensi dell'art. 62 del D.lgs. 507/1993 "La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera*

*continuativa [...]”.*

*Il Comune ha proceduto ad imposizione sulla base del possesso e/o uso in capo al contribuente di un preciso immobile, univocamente individuato attraverso il riferimento ai relativi dati catastali, e tanto integra pienamente la sussistenza del presupposto di imposta ed il conseguenziale sorgere dell'obbligazione tributaria.*

*A fronte di ciò sarebbe stato onere del contribuente dimostrare il mancato possesso dell'immobile, la sua diversa estensione, la presenza di cause di esenzione o riduzione, ovvero l'avvenuto regolare versamento del tributo; ma tanto non è avvenuto nel caso di specie.*

*Si aggiunga a ciò che nel caso di specie l'accertamento è stato operato “a seguito di contraddittorio verbale e documentazione integrativa presentata a corredo dell'istanza di annullamento parziale in autotutela prot. nr. 70531 del 28.06.16 e sopralluogo avvenuto in data 29.06.16”.*

*Su tali circostanze, significativamente, nulla osserva o controdeduce il ricorrente, il cui comportamento – volto all'impugnazione di un atto assunto dall'amministrazione all'esito dell'intervenuto contraddittorio, senza che venga lamentata la mancata considerazione di quanto ivi richiesto – risulta certamente contrario ai principi di collaborazione e buona fede che dovrebbero informare il rapporto tra contribuente ed ente impositore.>>.*

*Sommessamente, pare aver errato il Giudice di Primo Grado nelle proprie conclusioni poiché in seno al ricorso introduttivo era stata eccepita l'inesistenza totale della pretesa tributaria, in quanto l'odierno appellante ha assolto tutti gli obblighi in materia di TARSU ai fini dichiarativi e di versamento dell'imposta dovuta, in relazione a tutti gli immobili e le*

superfici possedute tra le quali non si annoverano in alcun modo quelle richiamate, seppur sinteticamente, nell'Avviso.

Infatti, nei periodi d'imposta oggetto di accertamento, l'odierno appellante ha assoggettato a tassazione, ai fini della TARSU, gli immobili posseduti e/o di proprietà in cui lo stesso esercitava l'attività lavorativa, attenendosi alle disposizioni dettate dal Regolamento comunale vigente nel periodo temporale oggetto di accertamento e dalla normativa nazionale.

A ciò aggiungasi che, è pur vero che quando il contribuente chiede l'applicazione di riduzioni d'imposta e/o di esenzioni, l'onere di provare la sussistenza degli elementi che legittimano dette richieste grava sul contribuente.

Nel caso specie, invece, il Comune ha formalizzato una pretesa tributaria asserendo che il contribuente avrebbe evaso la TARSU e, pertanto, il relativo onere probatorio grava sull'ente impositore.

Invero, l'onere di provare la fondatezza della pretesa tributaria grava sempre sull'Ente Impositore, in qualità di attore in senso sostanziale, così come statuito dalla Corte Costituzionale nella conosciutissima sentenza n. 109/2007.

Quanto sopra esposto è confermato dall'art. 2697 c.c., in virtù del quale <<Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento>>.

Considerato che, nel caso di specie, il Comune di Ragusa non ha fornito alcun elemento probatorio che giustificasse l'emissione dell'Avviso di accertamento impugnato, ecco che è palese la nullità dell'Avviso impugnato anche sotto tale profilo.

p.q.m.

si chiede che l'On.le Commissione Tributaria Regionale adita, in accoglimento del proposto appello, voglia annullare o comunque riformare, in ogni sua parte l'appellata sentenza, così come in epigrafe meglio precisata, resa *inter partes*, con la declaratoria di giuridica inesistenza e/o comunque l'annullamento dell'atto impugnato (l'Avviso) e con la condanna al rimborso di quanto eventualmente versato per evitare la riscossione coattiva e di quanto venisse ad esso coattivamente prelevato, con rivalutazione ed interessi, come di legge.

Espressamente riproposta al vaglio devolutivo del Giudice del Gravame ogni domanda, eccezione, contestazione, deduzione ed istanza istruttoria e di merito, come già in precedenza dedotto e da intendersi come qui richiamato, nulla escluso ed eccettuato.

Confermate tutte le produzioni già effettuate, compresi gli atti impugnati e gli atti consequenziali tutti.

Vinte spese ed onorari di entrambi i gradi, oltre accessori.

Se ne chiede espressamente la distrazione a favore del sottoscritto difensore, che se ne dichiara antistatario. Riservato quant'altro.

Si producono allo stato:

- 1) Copia della sentenza appellata emessa dalla C.T.P. di Ragusa, sez. 5, n. 1021/5/2018, pronunciata il 17 aprile 2018 e depositata in segreteria il 10 luglio 2018;
- 2) Cass., SS.UU., Sent. n. 10266/2018.

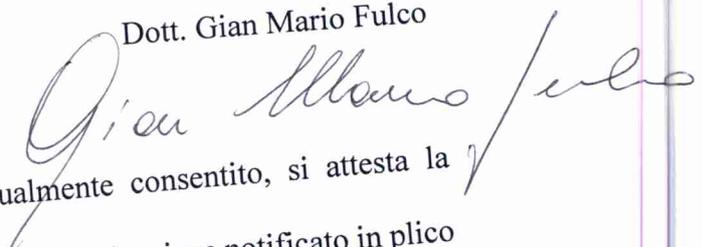
Chiesta la trattazione in pubblica udienza.

Ai fini del pagamento del contributo tributario unificato si dichiara che il

valore della controversia è di € 981,56 e, conseguentemente, il contributo unificato dovuto è pari a Euro 30,00.

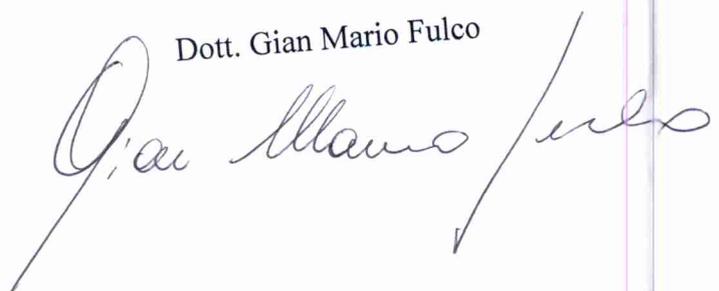
Catania, 8 febbraio 2019

Dott. Gian Mario Fulco

  
Con riserva di produrre quant'altro ritualmente consentito, si attesta la conformità dell'esemplare del ricorso in appello che viene notificato in plico senza busta raccomandata A.R. al Comune di Ragusa – Ufficio Tributi – Settore X Tributi, in persona dell'amministratore suo legale rappresentante *pro tempore* ed elettivamente domiciliato presso l'Avv. Silvia Tea Calandra Mancuso – Avvocatura del Comune di Ragusa, Piazza San Giovanni – Pal. INA, C.A.P. 97100 - Ragusa (RG), a quello che viene depositato alla segreteria della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia – Sezione staccata di Catania, come di legge.

Catania, 8 febbraio 2019

Dott. Gian Mario Fulco





DESTINATARIO  
COMUNE DI RAQUSA - Ufficio Tributi - Settore Tributi  
c/o AVV. SILVIA TEA CALABRÀ MANCUSO  
Piazza SNGIOVANNI - PAL. IVA  
97100 RAQUSA (RG)



Euro 009.15



AR  
1D01535365640040 97100  
17001 95124 CATANIA CENTR  
0 (CT)  
1-PT041605

95128 CATANIA (CT)

OFFICINA MARCELLO DI CARPAUS MARCELLO  
c/o FULCO G.H. - STUDIO TRIBUTARIO E SOLI  
VIALE XX SETTEMBRE, 70

MITTENTE