

Corte di giustizia tributaria di primo grado Campania Salerno - Sez. II

Sentenza del 9/11/2023 n. 3766

- sul ricorso n. 1305/2023
depositato il 24/03/2023
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TARSU/TIA 2017
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TARI 2018
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TARI 2019
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TARI 2020
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TARI 2021
contro:
NOCERA INFERIORE COMUNE
PIAZZAARMANDO DIAZ 1 84014 NOCERA INFERIORE
proposto dai ricorrenti:
xxx

Svolgimento del processo

xx propone ricorso avverso gli avvisi di accertamento di seguito elencati

- Avviso di accertamento TARI 2017 n. (...) di Euro 858,00;
- Avviso di accertamento TARI 2018 n. (...) di Euro 537,00;
- Avviso di accertamento TARI 2019 n. (...) di Euro 535,00;
- Avviso di accertamento TARI 2020 n. (...) di Euro 453,00;
- Avviso di accertamento TARI 2021 n. (...) di Euro 557,00

I predetti avvisi di accertamento risultano, tutti, notificati in data 03.01.2023.

Il contribuente lamenta la inesistenza della notificazione effettuata a mezzo di raccomandata generica, senza avviso di ricevimento e senza l'intermediazione del pubblico ufficiale. Si tratterebbe di una forma patologica insanabile, cui non trova applicazione il principio di cui all'art. 156 c.p.c..

Il ricorrente eccepisce la nullità degli avvisi gravati in quanto privi di sottoscrizione, attesa la inammissibilità della firma a stampo del funzionario, applicata nel caso in esame. Sul punto, si osserva che la firma digitale ha validità solo nel caso in cui la notifica venga effettuata tramite pec, non anche con modalità cartacea. Il difetto della sottoscrizione nega valenza certificativa all'atto e, quindi, validità formale allo stesso.

Il contribuente rileva la invalidità degli atti gravati, in ragione del difetto del potere di firma del funzionario delegato, attesa, invece, la necessità della sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva delegato dalla giunta comunale.

C.L. invoca la intervenuta prescrizione in ordine alla Tari relativa all'annualità 2017, attesa la notifica dell'avviso di accertamento in data 03.01.2023 e la soggezione del tributo al termine breve ex art. 2948 c.c..

Il ricorrente lamenta, ancora, il difetto del contraddittorio preventivo in violazione dell'art. 7 L. n. 241 del 1990, non essendo stata data la possibilità di interloquire in ordine alla determinazione delle somme a versarsi, dedotte negli atti gravati.

C. eccepisce, ancora, la nullità dell'atto per omessa motivazione, non essendo stata indicata, in maniera puntuale, la causale del versamento, i criteri di calcolo dell'imposta, i dati catastali degli immobili, il titolo di possesso.

Il contribuente eccepisce, infine, la illegittimità del cumulo delle sanzioni per la medesima violazione. Si contesta, in altri termini, la irrogazione della pluralità delle sanzioni inerenti la medesima violazione.

Il Comune di Nocera Inferiore si costituisce in giudizio 'e domanda il rigetto del ricorso.

Il resistente, innanzitutto, chiede il rigetto delle eccezioni di nullità della notifica degli atti gravati, atteso che l'art. 1 L. n. 296 del 2006 statuisce la possibilità di effettuare la notifica al contribuente anche a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Si invoca la soluzione ermeneutica di legittimità secondo cui è possibile la notifica diretta, ovvero senza la intermediazione dell'ufficiale notificatore.

Il Comune chiede il rigetto della eccezione di nullità degli atti per difetto di sottoscrizione, evidenziando come la firma autografa possa essere sostituita dalla indicazione a stampa del

nominativo del funzionario nel caso di atti predisposti con modalità automatizzata, come nella specie.

Il resistente invoca la legittimità degli atti gravati, attesa la validità della sottoscrizione apposta da R.F., investita, con delibera di Giunta nr. 244 del 06.08.2019, del potere gestionale ed organizzativo in materia di riscossione Tari.

Il Comune chiede che venga rigettata la eccezione di nullità dell'atto per violazione del principio del contraddittorio. Sul punto, osserva che i principi comunitari in materia non trovano applicazione rispetto ai tributi non armonizzati; in ogni caso, il contraddittorio non è necessario nel caso di "accertamenti a tavolino", non derivanti, cioè, da verifiche ed ispezioni.

Il resistente osserva, ancora, la completezza motivazionale degli atti gravati, tutti indicativi degli elementi essenziali, quali la indicazione dell'Ente impositore, delle somme dovute, della utenza tassata.

Da ultimo, il Comune osserva la inapplicabilità dell'istituto del cumulo giuridico alle sanzioni relative all'omesso o ritardato versamento di un tributo.

All'udienza del 12 ottobre 2023, il Giudice Monocratico ha emesso la seguente pronunzia.

Motivi della decisione

Il ricorso va parzialmente accolto.

Con riferimento all'avviso di accertamento TARI 2017 nr. (...) di Euro '858,00, si ritiene intervenuta la prescrizione.

La giurisprudenza di legittimità, con orientamento ormai consolidato, considera i "tributi locali, tra cui la Tari, ^come prestazioni periodiche", in quanto erogate a scadenza predefinita e regolare.

La Tari, oggetto del presente procedimento, individua un "tributo locale" ed, indiscussamente, una "obbligazione di durata", connotata da un vincolo di corrispettività tra la prestazione erogata dall'ente impositore a scadenze prestabilite ed il versamento del compenso da parte dell'utente; in altri termini, il rapporto obbligatorio è destinato a snodarsi nel tempo e si declina in una pluralità di prestazioni autonome.

La tassa sullo smaltimento dei rifiuti, pertanto, è riconducibile all'ambito normativo dell'art. 2948 nr. 4 c.c. e, come tale, risulta soggetta al termine di prescrizione quinquennale, che inizia a decorrere dall'anno successivo a quello del dovuto pagamento.

In relazione all'atto di interruzione della prescrizione, giova sottolinearne la natura di atto recettizio, essendo necessario che venga portato nella sfera di conoscibilità del destinatario. In altri termini, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, la produzione dell'effetto giuridico della interruzione del termine di prescrizione richiede che l'atto interruttivo, giudiziale e/o stragiudiziale, sia portato a conoscenza legale, non necessariamente effettiva, del destinatario; è, in altri termini, necessario che l'atto entri nella sfera di conoscibilità del destinatario ex art.1335 c.c..

Orbene, nel caso di specie, l'avviso di accertamento nr. (...) ha ad oggetto la richiesta di pagamento della Tari per le annualità 2017. La disamina degli atti evidenzia come il primo atto notificato al ricorrente sia, proprio, l'avviso gravato, notificato in data 03.01.2023. Non risulta, allo stato, nessun atto interruttivo del termine di prescrizione breve.

Alla luce di tali considerazioni, il termine di prescrizione si nell'avviso suddetto.

In relazione ai residui avvisi di accertamento, si osserva quanto segue.

Deve rigettarsi la eccezione di nullità dell'atto per difetto di sottoscrizione.

Giova sottolineare come gli avvisi di accertamento risultino sottoscritti da R.F., investita, con delibera di Giunta del Comune di Nocera Inferiore nr. 244 del 06.08.2019, del potere gestionale ed organizzativo in materia di riscossione Tari.

Sul punto è intervenuta, più volte, la Corte di Cassazione, secondo cui la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, in modo che sia possibile la

successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa (Cass. Civ. nr. 11013/19).

La giurisprudenza, in maniera univoca, ritiene che la sottoscrizione dell'atto di liquidazione o di accertamento prodotto mediante sistemi informativi automatizzati può essere legittimamente sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, individuato da apposita determina dirigenziale (Cfr Cass. Civ. . 29820/2021).

Deve, ancora, rigettarsi la eccezione di inesistenza e/o nullità della notifica dell'atto gravato, perché eseguita a mezzo lettera raccomandata senza avviso di ricevimento.

Secondo la Corte di Cassazione, l'Ufficio può avvalersi della notifica "diretta" degli atti tributari a mezzo posta. Questa trova la propria norma fondamentale nell'art. 14, L. 20 novembre 1982, n. 890 (come modificato dalla L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 20). Si tratta di un procedimento "semplificato", libero da molte formalità, che invece caratterizzano quello a mezzo ufficiale giudiziario : non è richiesta la redazione della relata di notifica; non sono reclamate annotazioni specifiche negli avvisi di ricevimento; in caso di mancato recapito (ad es., per assenza del destinatario), non è previsto l'invio della seconda raccomandata informativa (c.d. CAD), in quanto la notifica si intenderà perfezionata "per compiuta giacenza", decorsi 10 giorni dal rilascio dell'avviso di giacenza nella cassetta della posta.

In questi casi trova applicazione il principio cristallizzato dall'art. 1335 c.c. secondo cui, in ipotesi di atti recettizi, la notifica si perfeziona quando l'atto giunge nella sfera di conoscibilità del destinatario.

Nel caso in esame, nessun dubbio residua in ordine al perfezionamento della notifica ed alla effettiva conoscenza dell'atto da parte del destinatario, che ha provveduto a porre in essere la propria strategia difensiva dando contezza della piena ed analitica conoscenza degli atti gravati. Trova, nella specie, applicazione il principio di cui all'art. 156 c.p.p., non ricorrendo - in ogni caso - una forma patologica connotante la inesistenza giuridica dell'atto.

Deve respingersi, del pari, la eccezione di nullità dell'atto gravato per difetto di motivazione.

Ed invero, l'obbligo motivazione degli atti della amministrazione tributaria si radica in un complesso articolato normativo.

In particolare, giova osservare che l'art. 3 L. n. 240 del 1990 codifica, in via generale, l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi, prevedendo che essi devono contenere una indicazione analitica dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto sottesi alla decisione amministrativa, anche in ragione della istruttoria espletata.

La predetta norma viene integralmente recepita dall'art. 7 L. n. 212 del 2000, che codifica il principio di "chiarezza e motivazione degli atti della amministrazione finanziaria". Detta previsione statuisce che l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quegli elementi della motivazione del provvedimento.

L'articolo 7 della L. n. 212 del 2000, pertanto, ha inteso assecondare e fare propria una nozione di motivazione, comprendente non solo le ragioni di diritto, ma anche i presupposti di fatto, e soprattutto, i passaggi logici che conducono dalle acquisizioni istruttorie alla decisione finale dell'Amministrazione.

I predetti disposti normativi di ordine generale trovano una declinazione specifica nell'art. 1 co. 162 L. n. 296 del 2006, secondo cui " Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta

giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo".

La violazione dell'obbligo di motivazione, pertanto, si traduce in una innegabile violazione del diritto di difesa costituzionalmente assicurato all'art. 24 Cost. E', infatti, indiscusso che la mancata indicazione delle ragioni di fatto e di diritto sottese alla pretesa creditoria azionata dalla Amministrazione finanziaria preclude al contribuente la possibilità di formulare le proprie osservazioni e controdeduzioni.

La Cassazione ha, altresì, certificato, in tema di motivazione, che le Amministrazioni locali hanno l'obbligo di allegazione degli atti richiamati nel provvedimento principale, a garanzia del principio di chiarezza e di trasparenza della attività della Pubblica Amministrazione, laddove la motivazione sia redatta per relationem (Cass. Civ. nr. 20428/20).

Nel caso in esame non è dato ravvisare il deficit motivazionale lamentato dal ricorrente.

Gli avvisi di accertamento, infatti, contengono una puntuale indicazione delle norme di legge applicate, dell'immobile sottoposto a tassazione, di tutti i dati informativi ad esso pertinenti, delle aliquote praticate, così da rendere intellegibile il percorso motivazionale, in fatto ed in diritto, seguito dall'Ente impositore, e da assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa.

Non coglie nel segno, neppure, la eccezione di nullità degli atti gravati per difetto del contraddittorio.

Il tema è stato affrontato, in più occasioni, anche dalle sezioni unite della suprema Corte, le quali hanno affermato, in maniera univoca, il principio di diritto secondo cui il preventivo contraddittorio è circoscritto alle sole ipotesi di "accesso", "ispezione" o "verifica" nei "locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente, perché costituisce uno strumento a tutela dello stesso contribuente e di garanzia di una più efficiente azione impositiva da parte dell'amministrazione finanziaria. (Cfr Cassazione, Sezioni Unite, Nr. 18184/2013; Nr. 15311/2014; Nr. 2483/15). La ratio di tale posizione, peraltro dettata dall'interpretazione letterale della norma, soggiace nella peculiarità delle attività di controllo, caratterizzate dall'intromissione autoritativa dell'amministrazione finanziaria presso i locali dell'attività d'impresa, alla ricerca di elementi valutativi sfavorevoli al contribuente. L'invasività del controllo è controbilanciata proprio dal contraddittorio preventivo, finalizzato a correggere, adeguare e chiarire gli elementi acquisiti presso i locali aziendali, nell'interesse comune del contribuente e della stessa amministrazione Finanziaria. Nel caso in esame, non rileva alcuna forma di controllo cosiddetta "invasiva", ma una verifica, peraltro, automatizzata, per la quale non sussiste, normativamente, un obbligo preventivo di contraddittorio, sanzionato con la nullità "derivata" degli atti.

Deve, ancora, rigettarsi la eccezione di nullità degli avvisi gravati per illegittima duplicazione delle sanzioni.

La Cassazione, in più occasioni, ha osservato che, in caso di mancato o ritardato pagamento di imposte, il trattamento sanzionatorio deve ritenersi autonomo rispetto ad ogni singola violazione e ad essa proporzionale. Ne consegue la legittimità del cumulo delle sanzioni applicate per ogni singola violazione, riferita ad annualità diverse.

P.Q.M.

Il Giudice Monocratico accoglie parzialmente il ricorso secondo quanto indicato in motivazione. Le spese si compensano in ragione della molteplicità delle questioni trattate.

Conclusione

Salerno, il 12 ottobre 2023.