

2023

11

QUADERNI SULLA FISCALITA' LOCALE



QUADERNO NOVEMBRE 2023

A) LEGGI E DISEGNI DI LEGGE

- Riforma fiscale: la revisione della fiscalità internazionale, la riforma IRPEF e il rinnovo dello Statuto del Contribuente.....pag. 5
- Legge 27 novembre 2023, n. 170 recante “conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 29 settembre 2023, n. 132”. Modifiche al codice contratti pubblici d.lgs. 36/2023 su conflitto di interessi e procedura competitiva con negoziazione.pag.9
- Nuove soglie comunitarie in vigore dal 1 gennaio 2024.....pag.11

B) GIURISPRUDENZA

GIURISPRUDENZA AMMINISTRATIVA

- Il contratto di avvalimento è valido quand’anche privo dell’indicazione del corrispettivo economico se l’interesse patrimoniale è effettivo. Consiglio di Stato, Sezione quinta, sentenza n. 9904 del 20 novembre 2023.....pag. 13
- I parametri di valutazione on - of non sono incompatibili con la disciplina in tema di offerta economicamente più vantaggiosa. Consiglio di Stato, sezione terza, sentenza n. 9400 del 2 novembre 2023.....pag.23
- I viadotti autostradali non sono soggetti al canone per l’occupazione del suolo pubblico. Consiglio di Stato, sezione quinta, sentenza n. 10018 del 22 novembre 2023.....pag.30
- L’attività di supporto alla riscossione è esclusa per gli avvocati. TAR della Liguria, sezione prima, sentenza n. 935 del 15 dicembre 2023.....,,pag.41
- Il comune può condizionare l'esercizio dell'attività sottoposta a licenza alla regolarizzazione della posizione debitoria relativa al pagamento dei tributi locali pregressi.TAR per la Sicilia, sede di Catania, sezione seconda, sentenza n. 3415 del 14 novembre 2023.....pag.46

GIURISPRUDENZA CIVILE TRIBUTARIA

- TARI: l'esenzione del tributo è prevista a condizione che i produttori ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Corte Cassazione, Sez. V, sentenza n. 31649 del 14 novembre 2023.....pag. 55
- La cartella di pagamento per gli interessi maturati durante la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale. Corte di Cassazione, Sez. V, ordinanza n. 33425 del 30 novembre 2023pag. 64
- La prescrizione quinquennale per la riscossione dei tributi locali. corte di Cassazione, Sezione V, sentenza n. 28458 del 12 novembre 2023.....pag.78
- TARI: i parcheggi a pagamento sono soggetti alla tassa solo nel caso di detenzione. Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 32216 del 21 novembre 2023.....pag.82
- IMU: area edificabile a prescindere dalla vocazione agricola, se inserita nel piano urbanistico con carattere edificatorio. Corte di Cassazione, Sez. V, ordinanza n. 31478 del 13 novembre 2023pag.86
- TARI: le cause di esonero e riduzione riconosciute tra le stesse parti nell'ambito di altri giudizi sono prive di efficacia di giudicato esterno. Corte di Cassazione, Sez. V, ordinanza n.31188 del 9 novembre 2023.....pag.91

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

- IMU: si paga sull'immobile IACP acquisito tramite contratto di promessa di futura vendita. Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Friuli Venezia Giulia, sezione 1, sentenza 312 del 21 novembre 2023....pag.95
- IMU: non sono ammesse interpretazioni estensive o analogiche in caso di agevolazioni o esenzioni. Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Aquila, sezione I, sentenza 802 del 21 novembre 2023.....pag. 97

C) PRASSI

- Risoluzione N. 4/DF del 16 novembre 2023 del dipartimento delle finanze del MEF. IMU: chiarimenti MEF su fabbricati collabenti, fabbricati rurali strumentali e sulla conduzione associata di terreni.....pag.101
- Garante della privacy: via libera al decreto che consente a poste italiane di rilasciare certificati anagrafici nei comuni con meno di 15mila abitanti.....pag.103

TUTTI I DIRITTI RISERVATI

LEGGI E DISEGNI DI LEGGE

RIFORMA FISCALE: LA REVISIONE DELLA FISCALITÀ INTERNAZIONALE, LA RIFORMA IRPEF E IL RINNOVO DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Dopo l'approvazione della legge delega il percorso di attuazione della riforma fiscale è entrato in una fase operativa.

Il compito di concretizzare la riforma è affidato ai decreti legislativi di attuazione, da approvare entro 24 mesi.

Il processo di attuazione è cominciato con la revisione della fiscalità internazionale, in particolare la global minimum tax e le disposizioni sulla residenza fiscale.

E' stato, infatti, trasmesso alla Camera dei deputati, il 7 novembre 2023, il testo del decreto legislativo in materia di fiscalità internazionale approvato in esame preliminare dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 16 ottobre 2023.

Il testo introduce norme relative alla revisione della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società quale criterio di collegamento all'imposizione in coerenza con le prassi internazionali e con le convenzioni al fine di evitare doppie imposizioni fiscali.

Il testo contiene inoltre anche delle norme volte a conformare il sistema d'imposizione sul reddito a una maggiore competitività sul piano internazionale attraverso specifici vantaggi per i lavoratori e per le imprese o attività produttive che ritornano a investire in Italia (reshoring);

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 16 ottobre 2023, ha approvato, in esame preliminare, anche il decreto legislativo in materia di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi, in attuazione della Riforma fiscale con la quale, come noto, è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario

Inoltre, sempre in attuazione della legge delega, il successivo 23 ottobre 2023, il decreto recante le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente ha ricevuto il primo via libera dal Consiglio dei Ministri, trasmesso alla Presidenza del Senato il successivo 22 novembre 2023

I principali cambiamenti introdotti nello Statuto del contribuente sono: - la revisione del principio del contraddittorio; - le modifiche alla disciplina degli interpelli e delle circolari che il Fisco mette a disposizione dei contribuenti; - l'introduzione un nuovo principio che punta a equiparare lo Statuto del contribuente alla Costituzione.

Nello specifico il decreto attuativo in parola introduce le seguenti novità:

1. Il principio di irretroattività

Il decreto approvato dal Consiglio dei Ministri punta a rafforzare il principio di irretroattività.

Nello specifico, in relazione alla disciplina dell'efficacia temporale delle norme tributarie, il nuovo decreto ha stabilito il regime dei tributi periodici in base al quale le modifiche relative ai tributi "dovuti, determinati o liquidati periodicamente" verranno applicate solamente a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della modifica.

Inoltre, con il nuovo decreto le presunzioni legali non sono applicate in modo retroattivo.

Altra novità è il regime dell'annullabilità: se i provvedimenti vengono emessi dal fisco senza invitare il contribuente a fornire chiarimenti specifici, è nulla l'iscrizione a ruolo.

2. Il principio del contraddittorio

La nuova normativa introduce, **in maniera indifferenziata e, pertanto, non condivisibile**, il principio del contraddittorio secondo il quale, tutti i provvedimenti sfavorevoli per il contribuente devono essere preceduti da un contraddittorio informato ed effettivo, a pena di annullabilità.

Sul punto la normativa precisa anche che il diritto al contraddittorio non è previsto per gli atti che non hanno un contenuto provvedimentoale.

I decreti, inoltre, delineano le procedure, i requisiti e i termini del contraddittorio nel rapporto tra contribuente e il Fisco.

In più, la riforma prevede che i provvedimenti dell'amministrazione finanziaria debbano essere sempre motivati "a pena di annullabilità". Tali provvedimenti, quindi, devono riportare l'indicazione specifica dei presupposti, dei mezzi di prova e delle ragioni giuridiche relative alla decisione del Fisco.

Il cittadino quindi deve essere informato in modo specifico sulle cause, le prove e i presupposti su cui il provvedimento si fonda.

Infine, la nuova normativa stabilisce che gli atti della riscossione debbano necessariamente prevedere i criteri di calcolo, la data di decorrenza e i tassi applicati relativi agli interessi applicati.

3. Atti dell'amministrazione finanziaria

Tra le novità importanti della nuova normativa si segnala l'introduzione di una nuova disciplina relativa ai vizi degli atti emessi dall'amministrazione finanziaria che prevede

che gli atti sono impugnabili avanti gli organi della giurisdizione tributaria e annullabili per violazione di legge.

Le norme devono stabilire i vizi che determinano la nullità degli atti, che possono essere rilevabili d'ufficio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, ad eccezione della prescrizione del credito. In caso di incompleta o inesatta indicazione dell'ufficio presso il quale il contribuente può richiedere informazioni sull'atto di riscossione, l'atto è considerato irregolare.

Con riferimento all'inesistenza degli atti, la nuova disciplina stabilisce che gli atti impositivi e della riscossione che mancano degli elementi essenziali sono considerati inesistenti.

La nuova normativa estende l'obbligo di conservazione delle scritture contabili per dieci anni, al termine dei quali è preclusa all'amministrazione finanziaria l'utilizzabilità della documentazione per fini probatori.

I decreti, inoltre, introducono espressamente il principio per cui un'azione accertativa può essere svolta una sola volta per ogni periodo d'imposta. Un'altra novità riguarda il divieto di divulgare i dati dei contribuenti da parte dell'amministrazione finanziaria, acquisiti con l'utilizzo e l'interoperabilità delle banche dati.

La riforma fiscale ha, inoltre, modificato il principio della non sanzionabilità del "ragionevole affidamento". Con questa novità, infatti, il contribuente non è obbligato al pagamento di sanzioni e interessi per il periodo di vigenza del tributo, quando le indicazioni contenute negli atti sono formulate in modo non preciso. L'unica eccezione riguarda i tributi dell'Unione Europea.

I decreti introducono, poi, il principio di proporzionalità dell'azione dell'amministrazione finanziaria e stabiliscono i seguenti principi:

- principio di autotutela obbligatoria: l'obbligo di annullare l'atto in caso di errore;
- principio di autotutela facoltativa: per i casi di annullabilità per illegittimità, infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Arrivano novità anche relative all'istituto dell'interpello, istituto con il quale l'Agenzia delle Entrate offre diversi chiarimenti ai contribuenti.

Si prevede il versamento di un contributo e l'individuazione di documenti e prassi con cui l'amministrazione finanziaria offre maggiore supporto nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme tributarie.

In più, è prevista anche la possibilità per l'amministrazione finanziaria di effettuare consulenza giuridica ai cittadini.

Infine, i decreti attuativi istituiscono il Garante nazionale del contribuente, ampliandone le funzioni rispetto all'attuale Garante del contribuente.

Una novità importante introdotta dai decreti è l'equiparazione dello Statuto del contribuente alla Costituzione.

Si tratta, quindi, di un rafforzamento dello Statuto da un punto di vista legislativo.

Di conseguenza, nei casi di dubbi interpretativi delle normative di natura tributaria, la giurisprudenza dovrà fare riferimento alla normativa contenuta nello Statuto del contribuente.

Di seguito i testi dei predetti decreti legislativi di attuazione

[dlgs-fiscalita-internazionale-del-07112023-atto-090.pdf](#)

[dlgs-riforma-irpef-ires-schema-del-27102023-atto-088.pdf](#)

[decreto recante modifiche allo statuto dei diritti del consumatore.pdf](#)

LEGGE 27 NOVEMBRE 2023, N. 170 RECANTE “CONVERSIONE IN LEGGE, CON MODIFICAZIONI, DEL DECRETO LEGGE 29 SETTEMBRE 2023, N. 132”. MODIFICHE AL CODICE CONTRATTI PUBBLICI D.LGS. 36/2023 SU CONFLITTO DI INTERESSI E PROCEDURA COMPETITIVA CON NEGOZIAZIONE.

E' stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la L. 27 novembre 2023, n. 170 recante “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 29 settembre 2023, n. 132”, recante disposizioni urgenti in materia di proroga di termini normativi e versamenti fiscali”.

La norma prevede all'art. 15-quater le seguenti modifiche al Codice dei contratti pubblici di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36:

- **all'articolo 16** (Conflitto di interessi), comma 1, sono state soppresse le parole: “concreta ed effettiva” e dunque il predetto comma adesso dispone:

“Si ha conflitto di interessi quando un soggetto che, a qualsiasi titolo, interviene con compiti funzionali nella procedura di aggiudicazione o nella fase di esecuzione degli appalti o delle concessioni e ne può influenzare, in qualsiasi modo, il risultato, gli esiti e la gestione, ha direttamente o indirettamente un interesse finanziario, economico o altro interesse personale che può essere percepito come una minaccia alla sua imparzialità e indipendenza nel contesto della procedura di aggiudicazione o nella fase di esecuzione.”

Con la suddetta modifica normativa il Legislatore ha inteso non relegare il conflitto di interesse ai soli casi caratterizzati dalla concretezza e dall'effettività, ma ha voluto conferire a questo una più estesa applicabilità.

- **all'articolo 73** (Procedura competitiva con negoziazione) comma 4, le parole: “dieci giorni” sono sostituite dalle seguenti: “trenta giorni”.

Il comma aggiornato adesso diventa: *“Il termine minimo per la ricezione delle domande di partecipazione è di trenta giorni dalla data di trasmissione del bando di gara ai sensi dell'articolo 84 o, se è utilizzato come mezzo di indizione di una gara un avviso di pre-informazione, dalla data d'invio dell'invito a confermare il proprio interesse”.*

Con la suddetta modifica si è inteso introdurre maggior tempo per la ricezione delle domande di partecipazione nel caso di procedure competitive con negoziazione.

Di seguito il link per la consultazione del testo integrale.

[DL 132_2023 conv L 170_2023 .pdf](#)

NUOVE SOGLIE COMUNITARIE IN VIGORE DAL 1 GENNAIO 2024

Ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs n.36/2023, dal primo gennaio 2024, entreranno in vigore le nuove soglie di rilevanza comunitaria sugli appalti pubblici per il prossimo biennio 2024-2025.

A tal proposito si segnala che sono stati pubblicate, sulla GUUE serie L del 16/11/2023, le modifiche alle soglie degli appalti pubblici di forniture, servizi e lavori e dei concorsi di progettazione introdotte dai seguenti regolamenti:

- Regolamento Comm. UE 15/11/2023, n. 2495, che modifica la Direttiva 2014/24/UE sugli appalti nei settori ordinari;
- Regolamento Comm. UE 15/11/2023, n. 2496, che modifica la Direttiva 2014/25/UE sugli appalti nei settori speciali;
- Regolamento Comm. UE 15/11/2023, n. 2497, che modifica la Direttiva 2014/23/UE sulle concessioni;
- Regolamento Comm. UE 15/11/2023, n. 2510, che modifica la Direttiva 2009/81/CE sugli appalti nei settori della difesa e della sicurezza.

Si tratta in realtà di una modifica del tutto attesa in quanto va ricordato che l'articolo 6, paragrafo 1, di ciascuna delle direttive sopra considerate prevede che ogni due anni si proceda alla revisione delle soglie.

Come noto, i regolamenti comunitari sono immediatamente applicabili nell'ambito degli ordinamenti delle Stati membri, senza quindi la necessità che questi ultimi adottino provvedimenti interni che diano attuazione agli stessi.

Pertanto, per effetto dei summenzionati Regolamenti devono ritenersi modificate, a partire dal 1° gennaio 2024, le nuove soglie aggiornate che di seguito si riportano:

SETTORI ORDINARI

- 143.000 euro per gli appalti pubblici di forniture e di servizi aggiudicati dalle autorità governative centrali e per i concorsi di progettazione organizzati da tali autorità;
- 221.000 euro per gli appalti pubblici di forniture e di servizi aggiudicati da amministrazioni aggiudicatrici sub-centrali e concorsi di progettazione organizzati da tali amministrazioni;
- 5.538.000 euro per gli appalti di lavori pubblici.

SETTORI SPECIALI

- 443.000 euro per gli appalti di forniture e di servizi nonché per i concorsi di progettazione;
- 5.538.000 euro per gli appalti di lavori.

CONCESSIONI

- 5.538.000 euro.

SETTORI DELLA DIFESA E DELLA SICUREZZA

- 443.000 euro per gli appalti di forniture e servizi;

- 5.538.000 euro per gli appalti di lavori.

Per approfondimenti di seguito i links la consultazione dei testi integrali dei predetti regolamenti.

[OJ L 202302495 IT TXT.pdf](#)

[OJ L 202302496 IT TXT.pdf](#)

[OJ L 202302497 IT TXT.pdf](#)

[Regolamento-delegato-UE-2023-2510.pdf](#)

GIURISPRUDENZA

GIURISPRUDENZA AMMINISTRATIVA

CONSIGLIO DI STATO, SEZIONE QUINTA, SENTENZA N. 9904 DEL 20 NOVEMBRE 2023

IL CONTRATTO DI AVVALIMENTO È VALIDO QUAND'ANCHE PRIVO DELL'INDICAZIONE DEL CORRISPETTIVO ECONOMICO SE L'INTERESSE PATRIMONIALE È EFFETTIVO

Con la sentenza in esame il Consiglio di Stato, adito per la riforma di una sentenza di primo grado con cui si confermava la legittimità di una aggiudicazione di gara indetta per l'affidamento in concessione di un servizio per il tramite di contratti di avvalimento, ha permesso alcune riflessioni in materia di contratto di avvalimento.

Per il Collegio di Palazzo Spada, che ha dichiarato infondata la censura promossa per la portata fittizia dei contratti di avvalimento in contestazione, ha chiarito che il contratto di avvalimento deve considerarsi valido quand'anche fosse privo dell'indicazione del corrispettivo economico in favore dell'impresa ausiliaria atteso che il tenore dell'accordo può desumersi anche da un interesse patrimoniale che può avere carattere indiretto, purché effettivo.

In tale prospettiva il Collegio ha evidenziato che, se è vero che il contratto di avvalimento è tipicamente oneroso, pur tuttavia l'accordo tra le parti può anche non prevedere un corrispettivo in favore dell'ausiliaria, ove il negozio sia sorretto da un interesse, direttamente o indirettamente patrimoniale, che abbia indotto l'ausiliaria ad assumere gli obblighi derivanti dal contratto e le connesse responsabilità.

Sul punto giurisprudenza costante ha affermato che non è postulabile l'automatica invalidità del contratto di avvalimento privo dell'espressa indicazione di un corrispettivo in favore dell'impresa ausiliaria o mancante dei criteri per la sua predeterminazione, ogni qualvolta, dal tenore dell'accordo, possa comunque individuarsi l'interesse patrimoniale dell'ausiliaria.

Pertanto la nullità del contratto di avvalimento per mancanza del requisito dell'onerosità potrà dichiararsi solo allorquando non sia ravvisabile una ragione pratica giustificativa del contratto o un interesse meritevole di tutela ad esso sotteso.

Di conseguenza, l'indagine deve volgersi non solo a quanto espressamente previsto dalle parti nel regolamento contrattuale ma anche alla ricerca di interessi diversi (o

esterni) che ugualmente possano giustificare lo scambio programmato o l'apparente squilibrio economico dello scambio.

Sul punto il Codice del 2023 è innovativo perché afferma il divieto dell'avvalimento meramente premiale, il cui scopo sia esclusivamente quello di una migliore valutazione dell'offerta.

Di seguito il testo integrale della sentenza in commento.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Consiglio di Stato
in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)

ha pronunciato la presente ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero ricorso numero di registro generale 2615 del 2023, proposto da Apcoa Parking Italia S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, in relazione alla procedura CIG 91627268B0, rappresentata e difesa dagli avvocati Alberto Arrigo Gianolio, Orlando Sivieri, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio Orlando Sivieri in Roma, via Cosseria n. 5;

contro

Comune di Foggia, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Angela Paradiso, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

nei confronti

GPS Global Parking Solutions S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Carlo Comandè, Andrea Ciulla, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio Carlo Comandè in Roma, via Pompeo Magno, 23 A;

Per quanto riguarda l'appello principale:

per la riforma della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per la Puglia (Sezione Prima) n. 00267/2023, resa tra le parti.

Per quanto riguarda l'appello incidentale presentato da Gps Global Parking Solutions S.p.A. il 12/4/2023:

per la riforma della stessa sentenza, in via incidentale e subordinata, nella parte in cui ha dichiarato improcedibile il ricorso incidentale escludente proposto dalla società GPS Global Parking Solutions S.p.a.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio del Comune di Foggia e di GPS Global Parking Solutions S.p.A.;

Visto l'appello incidentale di quest'ultima;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 19 ottobre 2023 il Cons. Giuseppina Luciana Barreca e uditi per le parti gli avvocati Gianolio, Paradiso, Comandè';

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. Con la sentenza indicata in epigrafe il Tribunale amministrativo regionale per la Puglia ha respinto il ricorso proposto da Apcoa Parking Italia s.p.a. contro il Comune di Foggia e nei confronti di GPS Global Parking Solutions s.p.a. per l'annullamento dell'aggiudicazione a quest'ultima della procedura aperta per l'affidamento in concessione del servizio di gestione della sosta a pagamento nella città di Foggia.

E' stato inoltre dichiarato improcedibile per sopravvenuta carenza di interesse il ricorso incidentale escludente proposto dalla controinteressata nei confronti della ricorrente.

1.1. Il ricorso principale era basato sul dedotto difetto, in capo all'aggiudicataria, del requisito del fatturato specifico di cui all'art. 12.2. lett. b) e d) del disciplinare, in ragione dell'inidoneità dei due contratti di avvalimento a tal fine stipulati, perché - trattandosi di avvalimento "operativo" - le pattuizioni contrattuali non avrebbero garantito il reale trasferimento, in capo all'ausiliata, dei mezzi e delle risorse necessari per rendere effettiva la fruizione dei requisiti.

1.2. Il tribunale ha esaminato e respinto i seguenti tre profili di doglianza:

1) nullità dei contratti di avvalimento, in quanto carenti della puntuale specificazione delle risorse messe a disposizione dell'ausiliata: il tribunale, dopo avere riportato il contenuto di ciascuno dei due contratti di avvalimento, ha ritenuto che "realizza certamente il requisito della sufficiente determinatezza del contratto, escludendone la nullità", in quanto "soddisfa l'esigenza di concretezza dell'atto contrattuale e cioè che le parti sappiano fondamentalmente quale sia l'impegno contrattuale".

2) inadeguatezza delle risorse trasferite rispetto alle prestazioni oggetto della concessione per la quale è stata bandita la gara: il tribunale, dopo avere respinto l'argomentazione della stazione appaltante e dell'aggiudicataria secondo cui si sarebbe trattato di avvalimento "di garanzia", ha ritenuto che le risorse messe a disposizione fossero adeguate rispetto all'oggetto del servizio ed alla natura delle prestazioni, nel caso di specie rispettivamente consistenti nella gestione della sosta a pagamento ("che non richiede cognizioni di natura squisitamente specialistica sotto il profilo tecnico e/o scientifico") ed in prestazioni "facilmente fungibili", comportanti "competenze trasferibili agli operatori"; parimenti, per le attività direttive, ha escluso che fossero stati evidenziati dalla ricorrente elementi tali a rendere infungibili o non trasmissibili le esperienze gestionali "sì da non poter essere oggetto di formazione e assistenza in capo alle figure apicali"; dopo aver ampiamente argomentato al riguardo, il tribunale ha concluso che "considerato ... l'oggetto delle esperienze e competenze di cui l'aggiudicataria intende avvalersi ... la loro fungibilità esclude la necessità che l'ausiliaria concretamente esegua la prestazione, risultando sufficiente mettere a disposizione, anche attraverso l'attività di formazione, la propria affidabilità esperienziale";

3) inadeguatezza economica della remunerazione pattuita per le prestazioni delle ausiliarie: il tribunale ha ritenuto che l'ammontare pattuito (euro 5.000 annui per ciascuna ausiliaria, quindi

complessivamente euro 20.000) fosse non irrisorio ed idoneo ad esternare la causa contrattuale, “restando estranea al sindacato giurisdizionale la specifica convenienza della pattuizione per le parti”.

1.3. Respinte le domande, caducatoria e, di conseguenza, risarcitoria, e dichiarato improcedibile il ricorso incidentale, le spese sono state compensate in ragione della particolarità della fattispecie controversa.

2. Avverso la sentenza Apcoa Parking Italia ha proposto appello con un solo motivo, articolato in più censure.

2.1. GPS Global Parking Solutions si è costituita per resistere all'appello principale ed ha proposto appello incidentale subordinato all'accoglimento dell'appello principale, impugnando la dichiarazione di improcedibilità del ricorso incidentale escludente.

Il Comune di Foggia ha resistito all'appello principale.

2.2. Con ordinanza cautelare del 31 marzo 2023, n. 1252 è stata respinta l'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza appellata.

2.3. All'udienza del 19 ottobre 2023 la causa è stata discussa e assegnata a sentenza, previo deposito di memorie e repliche.

3. L'unico motivo di gravame, rubricato “Violazione dell'art. 89 del d.lgs. 18.4.2016 n. 50 e degli artt. 12.2 e 13 del disciplinare di gara”, ha i contenuti di cui appresso.

I) In primo luogo, Apcoa Parking Italia ripropone le argomentazioni, sul punto condivise dal T.a.r., riguardo al fatto che i requisiti indicati all'art. 12.2. lett. b) e lett. d) del disciplinare di gara sono di ordine tecnico-organizzativo, sicché l'avvalimento si configura come avvalimento c.d. tecnico o operativo, richiedendo la concreta messa a disposizione del concorrente, da parte delle ausiliarie, di risorse e mezzi specifici, indispensabili per l'esecuzione dell'appalto.

II) L'appellante riepiloga le motivazioni della sentenza per le quali i contratti di avvalimento sono stati ritenuti sia sufficientemente determinati nel loro contenuto, sia adeguati rispetto al servizio da svolgere.

III) Afferma quindi che il T.a.r. ha valutato l'adeguatezza dei contratti solo con riferimento al prestito di personale ed all'attività di formazione, tralasciando le altre risorse messe a disposizione di GPS, perché le avrebbe ritenute non rilevanti.

In ogni caso, secondo l'appellante, la sentenza non sarebbe condivisibile già perché ha ritenuto soddisfatto l'art. 89, comma 1, ultimo periodo, in ordine al grado di dettaglio richiesto per il contratto di avvalimento, per di più basando tale giudizio sull'assunto che il grado di specificità del contratto di avvalimento sarebbe da parametrare al “livello di scientificità o specializzazione” dell'affidamento.

IV) L'appellante si sofferma quindi sull'adeguatezza dei due elementi contrattuali considerati dal giudice di primo grado; e precisamente:

- del prestito del personale, affermando che sarebbe insuscettibile di incidere sulla gestione del servizio con l'apporto dell'esperienza maturata dalle imprese ausiliarie; in particolare, sostiene che, tenuto conto dei compiti che sarebbero stati assegnati, secondo la relazione tecnica di GPS, alla figura professionale ivi prevista con “il ruolo di Supervisore della gestione”, sarebbe stato necessario il prestito di una figura di livello adeguato con funzioni di coordinamento delle attività e del personale preposto al servizio, da affiancare stabilmente alla figura individuata da GPS, onde coadiuvarla nel perseguimento degli obiettivi: questo ruolo non sarebbe stato garantito né dall'impiegato con la mansione di “coordinatore parcheggio” (messo a disposizione dalla società Isola Cooperativa Sociale)

né dal “trasferimento di esperienza tramite consulenza della direzione aziendale” (previsto nel contratto di avvalimento con la società A.J. Mobilità s.r.l.);

- dell’attività di formazione assicurata sia da Isola Cooperativa Sociale (mediante un proprio coordinatore tecnico, che avrebbe effettuato un programma di formazione prima dell’avvio dell’esecuzione ed anche periodicamente, fornendo un servizio di help desk) sia dalla società A.J. Mobilità (mediante un corso di formazione): il primo impegno sarebbe stato del tutto generico, mentre il secondo avrebbe avuto un oggetto limitato perché circoscritto alla “manutenzione dei parcometri e degli impianti di automazione di aree di sosta chiuse dotate di barriere e casse automatiche” (laddove il servizio oggetto di concessione è molto più ampio, comprendendo attività amministrative per le quali non sarebbe stata prevista alcuna formazione da parte delle imprese ausiliarie).

V) L’appellante aggiunge che le altre risorse messe a disposizione da Isola Cooperativa Sociale (4 biciclette elettriche, 1 Fiat Panda a metano, 1 PC portatile, 2 tablet, n. 1 software per la gestione delle aree di sosta e 1 macchina contamonete) non inciderebbero qualitativamente sulla gestione del servizio, tanto è vero che il tribunale non le ha considerate ed alcune di esse non trovano nemmeno riscontro nell’offerta tecnica di GPS.

Invece, in merito al software “Parkfolio” per parcometri “Flowbird” messo a disposizione da A.J. Mobilità, l’appellante osserva che lo stesso non avrebbe potuto essere oggetto di prestito da parte dell’impresa ausiliaria, poiché Flowbird Italia s.r.l. – società del gruppo Flowbird SA è titolare per l’intero territorio italiano della licenza esclusiva relativa al detto software e questa viene fornita da Flowbird a tutti i propri clienti acquirenti dei parcometri di produzione Flowbird, ma non è concedibile mediante avvalimento a società terze (come da missiva della Flowbird del 18 novembre 2022 prodotta in primo grado).

Sarebbero poi oggetto di “impegni fittizi” delle società ausiliarie quelli riguardanti “il proprio know how” e la “propria esperienza nel settore della sosta a pagamento”, così come l’impegno a mettere a disposizione della società ausiliata le certificazioni di qualità (ISO 900, ISO 14001 e ISO 9001).

VI) Infine, l’appellante ripropone la censura concernente l’esiguità del corrispettivo pattuito per l’avvalimento, tenuto conto del valore della concessione, senza che dai contratti di avvalimento risultino utilità o vantaggi di altra natura per le imprese ausiliarie.

4. Il motivo è infondato relativamente a tutti i profili di censura.

4.1. I contratti di avvalimento di che trattasi non sono limitati all’indicazione dei servizi e dei valori di fatturato richiesti dal disciplinare, ma sono così tanto determinati e specifici nell’oggetto e talmente idonei all’individuazione della causa, come prestito effettivo di risorse umane e tecniche, onde trasmettere l’esperienza necessaria per l’espletamento del servizio oggetto di concessione, da rendere irrilevante la questione della qualificazione dell’avvalimento come operativo ovvero di garanzia (che, ove risolta nel senso di ritenere oggetto dell’avvalimento requisiti di capacità economico-finanziaria, non avrebbe reso necessaria la verifica della specificità dei contratti). Conseguentemente irrilevante è la questione, di ordine processuale, concernente l’eventuale giudicato formatosi a seguito della qualificazione dell’avvalimento come operativo - perché avente ad oggetto requisiti di carattere tecnico-professionale - contenuta nella sentenza di primo grado, sul punto non impugnata con appello incidentale dalla stazione appaltante o dalla controinteressata.

Piuttosto è sufficiente rilevare che l’avvalimento riguarda i seguenti requisiti previsti dal disciplinare di gara:

- art. 12.2. lett. b): avere un fatturato minimo annuo nel settore oggetto dell'appalto ossia servizio gestione di parcheggi, riferito agli ultimi tre esercizi finanziari 2018-2019-2020, non inferiore ad Euro 2.000.000,00 al netto dell'I.V.A., criterio adottato nel rispetto di cui all'art. 83, comma 5, del D.lgs. n. 50/2016;

- art. 12.2 lett. d): elenco dei principali servizi, di cui al precedente punto b), effettuati negli ultimi tre anni precedenti alla pubblicazione del presente bando, con l'indicazione degli importi, delle date e dei destinatari pubblici o privati.

4.2. Premesso che, come riconosciuto dalla stessa appellante, secondo gli insegnamenti di cui alla sentenza dell'Adunanza plenaria 4 novembre 2016, n. 23, non è necessario che l'oggetto del contratto di avvalimento sia determinato, essendo sufficiente che sia determinabile sulla base del tenore complessivo del documento contrattuale (cfr., tra le tante, Cons. Stato, 3 settembre 2021, n. 6212), nel caso di specie il requisito di validità di entrambi gli avvalimenti risulta rispettato dai due contratti prodotti dalla GPS, considerati singolarmente e –trattandosi di avvalimento plurimo - nella combinazione reciproca, anche tenendo conto della prescrizione di cui all'art. 89, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 50 del 2016.

Con il contratto stipulato con Isola Cooperativa Sociale, quest'ultima si è impegnata “a mettere a disposizione della GPS il proprio know how, le proprie specifiche certificazione di qualità (ISO 9001 e ISO 14001) e la propria esperienza nel settore della sosta a pagamento e, nello specifico, mette a disposizione della GPS i seguenti beni, mezzi e risorse necessarie, per tutta la durata della concessione: [...]”, vale a dire n. 4 addetti alla gestione dei servizi per la sosta a pagamento (individuati con l'indicazione dei codici matricola, delle date di assunzione, dei livelli, delle qualifiche e delle mansioni svolte: 1 coord. parcheggio, 2 addetti parcheggio e 1 ausiliare traffico), nonché un proprio coordinatore tecnico “il quale provvederà ad effettuare un programma di formazione del personale prima dell'avvio dell'esecuzione delle prestazioni e, quindi, periodicamente durante la medesima esecuzione, fornendo anche un servizio di help desk” e un elenco dettagliato di mezzi e attrezzature (biciclette elettriche, autovettura Fiat Panda, un PC portatile, 2 tablet, un software gestionale per la gestione delle aree di sosta e una macchina contamonete).

Con il contratto con A.J. Mobilità s.r.l., quest'ultima si è impegnata “a mettere a disposizione della GPS il proprio know how, le proprie specifiche certificazione di qualità (ISO 9001) e la propria esperienza nel settore della sosta a pagamento e, nello specifico, mette a disposizione della GPS i seguenti beni, mezzi e risorse necessarie per tutta la durata della concessione: [...]”, vale a dire n. 1 addetto alla gestione dei servizi per la sosta a pagamento, n.1 corsi di formazione gestiti da personale esperto per la manutenzione dei parcometri e di impianti di automazione di aree di sosta chiuse dotate di barriere e casse automatiche, trasferimento di esperienza tramite consulenza della direzione aziendale.

I contenuti elencati, già descritti nella sentenza di primo grado, confermano il giudizio espresso in quest'ultima, circa l'idoneità dei contratti di avvalimento a consentire alle parti contraenti ed alla stazione appaltante l'individuazione delle prestazioni al cui adempimento ciascuna ausiliaria si è impegnata nei confronti della concorrente e quindi ad escludere – soddisfacendo così la finalità della prescrizione imposta dall'art. 89, comma 1, ultimo periodo – che la messa a disposizione delle risorse umane e materiali e delle attività finalizzate al trasferimento dell'esperienza maturata dalle ausiliarie non fosse meramente fittizia (cfr., per le finalità perseguite con la richiesta del requisito di specificità

dell'oggetto del contratto di avvalimento, tra le altre, Cons. Stato, V, 17 settembre 2021, n. 6347; id., V, 1 settembre 2023, n. 8126).

4.2.1. A maggior ragione le indicazioni contenute nei due contratti vanno reputate sufficienti, se si considera che il requisito oggetto di avvalimento è, nel caso di specie, quello, generico, dello svolgimento di servizio analogo a quello di gara. Al fine di condividere quest'ultimo con l'impresa concorrente, ciò che deve risultare dal contratto è che l'ausiliaria, fornita della necessaria esperienza (appunto perché già esecutrice di servizio analogo di valore significativo), si sia impegnata, nei confronti dell'impresa concorrente (a sua volta operatrice del settore, quindi munita di proprie risorse umane e materiali utili all'espletamento del servizio, anche se non sufficienti per la maturazione del requisito), all'adempimento di prestazioni che consentano il trasferimento del proprio surplus di esperienza, vale a dire del proprio know how aziendale o delle competenze maturate.

In sintesi, quando trattasi dell'avvalimento del requisito del pregresso svolgimento di servizio analogo a quello oggetto di affidamento, deve escludersi che l'ausiliaria debba svolgere necessariamente tutto o parte del servizio - essendo peraltro la prima eventualità, oltre che illogica, contraria a precise disposizioni di legge, ed in specie all'art. 89, comma 8, del d.lgs. n. 50 del 2016, dato che l'esecuzione diretta del contratto da parte dell'ausiliaria è fattispecie eccezionale e di stretta interpretazione, riservata ai casi in cui siano richiesti titoli professionali o di studio di cui la concorrente sia priva (cfr. Cons. Stato, V, 4 novembre 2021, n. 7370) - così come non è necessario che il contratto di avvalimento specifichi dettagliatamente i mezzi prestatati - potendo tale indicazione risultare riduttiva rispetto all'esigenza dell'apporto esperienziale complessivo. Si richiede, invece, come già affermato dalla giurisprudenza che si condivide, che l'assetto negoziale consenta quantomeno "l'individuazione delle esatte funzioni che l'impresa ausiliaria andrà a svolgere, direttamente o in ausilio dell'impresa ausiliata, e i parametri cui rapportare le risorse messe a disposizione"

(Cons. Stato, V, 4 ottobre 2021, n. 6619) ovvero l'individuazione non tanto (o non solo) delle risorse materiali e personali oggetto del prestito, quanto delle attività (professionali e aziendali) funzionali e prodromiche al trasferimento del know how (cfr. Cons. Stato, V, 24 maggio 2022, n. 4116).

4.2.2. I contratti di avvalimento in contestazione contengono, complessivamente considerati, cumulando cioè tutte le prestazioni che ne sono oggetto, sia l'indicazione di risorse umane (cinque addetti alla gestione dei servizi per la sosta a pagamento, con diverse qualifiche e mansioni, e un coordinatore tecnico) e tecniche (software di gestione, ma anche certificazioni di qualità, che presuppongono un determinato sostrato aziendale), sia l'indicazione di attività (di formazione e di consulenza), che contraddicono per tabulas la censura di nullità per indeterminatezza dell'oggetto.

In particolare, è da escludere che si verta nella fattispecie della nullità, che, come affermato in giurisprudenza, consegue all'impossibilità di individuare un'obbligazione assunta dall'ausiliario su un oggetto puntuale e che sia coercibile per l'aggiudicatario, oltre che per la stazione appaltante, in virtù della loro responsabilità solidale (cfr. Cons. Stato, V, 20 marzo 2023, n. 2798, che richiama id., V, 20 novembre 2018, n. 6551).

4.3. Siffatta conclusione è riscontrata dal fatto che le doglianze dell'appellante, pur dichiaratamente volte a ribadire la nullità degli avvalimenti per mancanza di specificità, finiscono per entrare invece nel merito dell'adeguatezza degli elementi oggetto di prestito ai fini dell'efficace gestione del servizio, con argomenti che, oltre che manifestamente infondati, risultano di dubbia ammissibilità poiché

sostanzialmente rivolti a sindacare i contenuti dell'offerta tecnica dell'aggiudicataria, così come supportata dalle risorse oggetto di avvalimento.

4.3.1. Esemplicativa, in tale ultimo senso, è la pretesa dell'appellante di ritenere insufficienti le risorse personali messe a disposizione della concorrente solo perché mancherebbe una figura di supporto permanente al Direttore generale di GPS, che quest'ultima nella propria offerta tecnica ha indicato col ruolo di Supervisore della gestione, ovvero perché il personale messo a disposizione dalle imprese ausiliarie, secondo l'offerta tecnica di GPS, "potrà essere impiegato nelle eventuali sostituzioni e subentri per malattie, congedi o altri eventi che generino assenza di risorse stabilmente addette al servizio, al fine così di evitare disservizi".

La prima doglianza attiene ad un modulo organizzativo giudicato adeguato secondo il punto di vista soggettivo dell'appellante, ma nient'affatto necessitato, per come d'altronde ha evidentemente ritenuto la commissione giudicatrice nel valutare come adeguata l'offerta tecnica dell'aggiudicataria. Non depone in senso favorevole all'appellante il precedente citato nell'atto di appello di cui a Cons. Stato, V, 1 marzo 2021, n. 1701: la sentenza - riferendosi all'inserimento stabile nel complesso aziendale dell'ausiliata di una figura professionale dell'ausiliaria in grado di organizzare e dirigere i dipendenti dell'impresa concorrente - ha ritenuta "più adeguata" nel contesto dell'affidamento oggetto di quel contenzioso detta "forma di collaborazione" tra le imprese; deve tuttavia escludersi che si tratti di un modulo organizzativo necessario ed indefettibile, come sostiene Apcoa Parking, ben potendo essere sostituito da altre "forme di collaborazione" tra ausiliaria ed ausiliata (quali, nel caso di specie, il prestito del "coordinatore tecnico" e la messa a disposizione della "consulenza della direzione aziendale", su cui si tornerà).

La seconda doglianza attribuisce ai contratti di avvalimento in contestazione una portata più restrittiva di quella ricavabile dal tenore complessivo e cumulativo delle pattuizioni, dato che il personale dipendente delle ausiliarie risulta a disposizione dell'aggiudicataria non solo, ove necessario, per le sostituzioni, in caso di assenza del personale dipendente da GPS preposto all'esecuzione del servizio, ma anche per le attività di formazione e per la trasmissione delle competenze gestionali ed operative. D'altronde, si è già detto che l'esecuzione del servizio resta in capo all'aggiudicataria e che, tenuto conto della natura del servizio e non sussistendo clausole di gara in senso contrario, la funzione aggiuntiva o sostitutiva assicurata dal personale dipendente delle ausiliarie (addetti alla gestione e ausiliari della sosta) non esclude l'apporto professionale di tali figure né inficia la validità dei contratti di avvalimento.

In ogni caso, del tutto apodittico è l'assunto dell'appellante che il personale dotato delle qualifiche indicate nei contratti di avvalimento (direzione aziendale, coordinatore tecnico della gestione della sosta, ausiliari e addetti alla sosta) non avrebbe alcuna incidenza nel servizio di gestione della sosta a pagamento oggetto di affidamento in concessione, essendo all'evidenza figure professionali addette all'adempimento delle relative prestazioni nell'organizzazione aziendale delle ausiliarie, quindi perfettamente in grado di contribuire al trasferimento di competenze ed alla formazione del personale dipendente dell'aggiudicataria.

4.3.2. Ancor più inconsistenti risultano le doglianze di parte appellante a proposito dell'attività di formazione e di consulenza messe a disposizione dalle ausiliarie.

Al riguardo, va in primo luogo ribadito quanto già efficacemente ritenuto dal T.a.r. sull'impossibilità di pretendere che l'attività di formazione abbia un contenuto di "massimo dettaglio, spingendosi ad

individuare in modo puntuale le attività di formazione”, dal momento che ciò che rileva è che l’attività prevista sia idonea – come lo è l’attività di formazione – al trasferimento di competenze.

Inoltre, a risultare generiche, in gran parte pretestuose, sono proprio le censure di parte appellante, considerato che:

- le parti hanno previsto nei contratti di avvalimento la messa a disposizione di un coordinatore della gestione e di componenti della direzione aziendale per fornire formazione e consulenza, attività tipicamente utili al trasferimento delle competenze maturate nella gestione del servizio, laddove l’effettiva prestazione di tali attività nella fase esecutiva della concessione non attiene al momento genetico della stipulazione dei contratti di avvalimento bensì al momento funzionale dell’esecuzione contrattuale, il cui controllo è rimesso alla stazione appaltante ai sensi dell’art. 89, comma 9, del d.lgs. n. 50 del 2016;

- l’asserita mancanza di continuità dell’attività di consulenza, su cui insiste l’appellante, è del tutto irrilevante, atteso che, come ridetto, le modalità organizzative della collaborazione tra le imprese ausiliarie e ausiliata possono essere le più varie, senza inficiare la validità dei contratti di avvalimento solo perché non conformi al modello che la ricorrente ritiene il più adeguato, secondo un apprezzamento soggettivo, non generalizzabile;

- in particolare, come ben osservato dalla controinteressata con riguardo a detta consulenza da parte della direzione aziendale dell’ausiliaria, si tratta di attività di coordinamento da effettuare ad ausilio e su richiesta del supervisore e quindi non può che essere subordinata alle esigenze che emergeranno e saranno manifestate durante la gestione del servizio;

- parimenti, l’asserita incompletezza dell’oggetto dell’attività di formazione (che, secondo l’appellante, non comprenderebbe le attività amministrative, quali la gestione degli abbonamenti, la contabilizzazione dei contanti, l’apertura dei parcometri etc.) è frutto di un’argomentazione a contrario rispetto al contenuto dei contratti di avvalimento, che non risponde affatto ad una corretta ermeneutica contrattuale: laddove infatti è previsto che sarà fornita un’attività di formazione sulle attività oggetto di affidamento, non circoscritta a specifici ambiti né con esclusione delle attività amministrative, l’obbligo formativo oggetto dell’avvalimento va inteso come esteso appunto alle diverse prestazioni del servizio in concessione;

- d’altronde, come pure già detto, la concessionaria GPS è un’operatrice del settore, quindi l’avvalimento non deve necessariamente garantire all’impresa aggiudicataria consulenza e formazione su tutti gli aspetti della gestione del servizio, ma essere volto a completare il bagaglio delle competenze del personale di cui GPS è già dotata (come da relazione tecnica prodotta in gara) per l’espletamento del servizio oggetto della commessa (gestione della sosta), cui è riferito anche l’oggetto sociale.

4.3.3. La sentenza di primo grado, inoltre, non ha affatto affermato, come sostiene Apcoa Parking Italia, che le altre risorse oggetto dei contratti di avvalimento (in particolare, le risorse materiali e le certificazioni di qualità) siano “non rilevanti ai fini della gestione del servizio sotto il profilo qualitativo”.

Il giudizio di adeguatezza delle risorse prestate è, infatti, riferito a tutte le clausole dei contratti di avvalimento, anche se il tribunale si è poi soffermato sul prestito di personale e sull’attività di formazione perché oggetto di specifiche censure della ricorrente.

In ogni caso le attrezzature e gli strumenti indicati nei contratti sono pertinenti ed utili all'esecuzione delle prestazioni oggetto della commessa, senza che possa rilevare che si tratti di beni reperibili nel mercato di riferimento.

Quanto, poi, alla licenza del software Parkfolio di Flowbird, le controdeduzioni di GPS sono più che convincenti, comunque idonee a confutare la contestazione di Apcoa Parking, peraltro tardivamente formulata (solo in sede di memoria difensiva del primo grado): il possesso della licenza del software in questione in capo alla stessa GPS ha reso inutile l'avvalimento di questa, mentre risulta validamente assunto col contratto di avvalimento stipulato con AJ Mobilità, l'impegno di quest'ultima a prestare "strumenti ed esperienza" per utilizzare il sistema Parkfolio. Si tratta di impegno in linea con la funzione del contratto di avvalimento volta al trasferimento dell'esperienza, mediante affiancamento del personale e attività di formazione.

4.4. I contratti di avvalimento in contestazione hanno, per quanto detto sopra, contenuto tale da escludere la portata fittizia degli impegni assunti dalle ausiliarie, di modo che risulta infondata la censura concernente l'esiguità del corrispettivo.

L'inesistenza o l'ammontare di quest'ultimo possono assurgere ad elemento indiziante della portata puramente "cartolare" del prestito, ma, una volta esclusa tale eventualità alla stregua delle obbligazioni reciprocamente assunte dalle parti contraenti, la previsione del corrispettivo resta sottratta al sindacato giurisdizionale, tanto è vero che si è ammessa in giurisprudenza la validità di contratti di avvalimento privi di clausole sul prezzo, purché connotati dalla patrimonialità delle prestazioni oggetto delle obbligazioni (cfr. Cons. Stato, V, 24 maggio 2022, n. 4116).

Dal momento che nei contratti esibiti da GPS risulta previsto un corrispettivo e nemmeno si può escludere che le

ausiliarie possano percepire vantaggi indiretti dalla collaborazione nella gestione del servizio in concessione, si è in presenza di un rapporto sinallagmatico che trova la sua fonte in contratti validi ed efficaci, oltre che conformi alla specifica previsione di cui all'art. 89, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 50 del 2016.

4.5. In forza dei detti contratti di avvalimento, GPS è stata legittimamente ritenuta in possesso di tutti i requisiti richiesti dalla *lex specialis* e, all'esito della gara, destinataria del provvedimento di aggiudicazione, che va confermato.

Sono evidentemente irrilevanti tutte le vicende successive, di cui è detto negli scritti conclusivi dell'appellante e nelle repliche delle appellate.

5. L'appello principale va respinto.

L'appello incidentale dichiaratamente condizionato all'accoglimento del principale è quindi improcedibile per carenza di interesse.

6. Le spese del grado di appello seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo in favore di ciascuna delle due parti appellate.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sugli appelli, principale e incidentale, come in epigrafe proposti, respinge l'appello principale e dichiara improcedibile per carenza di interesse l'appello incidentale.

Condanna l'appellante principale al pagamento delle spese processuali, che liquida nell'importo di € 4.000,00 (quattromila/00) in favore del Comune di Foggia e di € 4.000,00 (quattromila/00) in favore di GPS Global Parking Solutions s.p.a., oltre accessori come per legge per entrambi.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 19 ottobre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Francesco Caringella, Presidente

Angela Rotondano, Consigliere

Giuseppina Luciana Barreca, Consigliere, Estensore

Sara Raffaella Molinaro, Consigliere

Giorgio Manca, Consigliere

L'ESTENSORE

Giuseppina Luciana Barreca

IL SEGRETARIO

IL PRESIDENTE

Francesco Caringella

CONSIGLIO DI STATO, SEZIONE TERZA, SENTENZA N. 9400 DEL 2 NOVENBRE 2023

I PARAMETRI DI VALUTAZIONE ON - OF NON SONO INCOMPATIBILI CON LA DISCIPLINA IN TEMA DI OFFERTA ECONOMICAMENTE PIÙ VANTAGGIOSA.

La sentenza analizza le doglianze relative ad una procedura di gara da giudicarsi con il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa mediante l'attribuzione di determinati punti sia per l'offerta tecnica che per quella economica relativa alla fornitura di robot ad alta specializzazione con caratteristiche tecniche minime indicate specificamente nel capitolato.

Hanno partecipato alla gara pubblica solo due società.

L'esclusione di una delle partecipanti è stata disposta in ragione della non conformità del prodotto offerto rispetto a due requisiti minimi richiesti dal capitolato.

La società esclusa ha chiesto al TAR la caducazione dell'intera procedura di gara per asserita illegittimità dei criteri di valutazione dell'offerta on /off indicati nel bando e l'annullamento della sua esclusione, sostenendo che le caratteristiche tecniche richieste erano possedute dal prodotto offerto.

Il TAR ha respinto il ricorso ritenendo che un'offerta priva delle caratteristiche essenziali, cioè i requisiti minimi delle prestazioni previste dalla lex specialis della gara, risulta carente di una condizione di partecipazione alla procedura selettiva.

Contro la suddetta sentenza la società esclusa ha proposto appello.

Il Consiglio di Stato con la sentenza in epigrafe ha respinto il ricorso chiarendo che la stazione appaltante può nella sua discrezionalità privilegiare parametri di valutazione di tipo oggettivo dell'offerta tecnica (secondo metodi on/off) non essendo incompatibile tale scelta discrezionale con la disciplina in tema di offerta economicamente più vantaggiosa.

I Giudici di Palazzo Spada chiariscono inoltre che: *“non è riscontrabile un'apposita previsione normativa che imponga alla stazione appaltante di definire criteri caratterizzati dal punteggio graduabile, implicante l'esercizio di un potere discrezionale in fase applicativa, all'atto della valutazione delle singole offerte acquisite in sede procedimentale, in luogo del dato oggettivo della compresenza o meno (cioè con il metodo sì/no) di alcuni elementi”*.

Di seguito il testo integrale della sentenza in epigrafe.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Consiglio di Stato
in sede giurisdizionale (Sezione terza)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 3464 del 2023, proposto dalla A.M. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Luca Masotti, Mauro Renna e Carlo Piatti, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

contro

l'Azienda U.D.B., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Arianna Cecutta e Katia Monti, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia; l'Istituto di ricovero e cura a carattere scientifico (I.) A.O., in persona del legale rappresentante pro tempore, non costituito in giudizio;

nei confronti

della M.I. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato Piero Fidanza, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

per la riforma

della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per l'Emilia Romagna, Sezione prima, n. 77 del 24 febbraio 2023, resa tra le parti, concernente la procedura aperta per la fornitura di un sistema di chirurgia robotica.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio dell'Azienda U.D.B. e della M.I. s.p.a.;

Visti tutti gli atti della causa;

Visti gli artt. 74 e 120 cod. proc. amm.;

Vista l'istanza di passaggio in decisione della intimata M.I.;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 5 ottobre 2023 il consigliere Nicola D'Angelo e uditi per le parti gli avvocati Mauro Renna e Valerio Tallini, quest'ultimo su delega dell'avvocato Katia Monti;

Svolgimento del processo

1. L'Azienda U.D.B. ha indetto una procedura aperta per la fornitura, l'installazione e la posa, in noleggio per la durata di sette anni, di un sistema di chirurgia robotica e relativo materiale di consumo per le esigenze dell'Istituto di ricovero e cura a carattere scientifico Azienda O.D.B..

1.1. Più nel dettaglio, l'oggetto di gara ha riguardato la fornitura di un robot ad alta specializzazione, con caratteristiche tecniche minime indicate nell'allegato A del capitolato, idoneo ad eseguire operazioni chirurgiche sui pazienti per il tramite di un chirurgo operatore.

1.2. Alla gara, da giudicarsi con il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa mediante l'attribuzione di settanta punti per l'offerta tecnica e trenta per quella economica, hanno partecipato due società l'A.M., poi esclusa, e la M.I., risultata aggiudicataria.

1.3. In particolare, l'esclusione della A.M. è stata disposta dall'Azienda U.D.B. in ragione della non conformità del prodotto offerto rispetto a due requisiti minimi richiesti dal capitolato (allegato A): "la console chirurgo deve essere dotata di una configurazione in grado di permettere un'agevole visione sulla sala e sul paziente" e "i carrelli braccia devono poter essere utilizzati da uno a quattro simultaneamente durante la procedura chirurgica".

1.4. L'A.M. ha quindi chiesto al Tar di Bologna la caducazione dell'intera procedura di gara per asserita illegittimità dei criteri di valutazione dell'offerta on /off indicati nel bando e l'annullamento della sua esclusione, sostenendo che le suddette caratteristiche tecniche erano comunque possedute dal sistema robotico offerto. Con motivi aggiunti ha poi ulteriormente contestato la sua esclusione e prospettato l'irregolarità dell'offerta della società aggiudicataria.

2. Il Tar con la sentenza indicata in epigrafe (n. 77 del 2023) ha respinto il ricorso e i connessi motivi aggiunti, condannando la ricorrente alle spese di giudizio.

2.1. Lo stesso Tribunale ha infatti ritenuto che il metodo di valutazione on/off, pur ridimensionando in parte il margine di apprezzamento del merito tecnico dell'offerta, non lo avrebbe escluso, anticipando, piuttosto, la valutazione dei requisiti tecnici che dovevano essere necessariamente presenti. Per il Tar un'offerta che non possedesse le caratteristiche essenziali, cioè i requisiti minimi delle prestazioni previste dalla lex specialis della gara, risultava carente di una condizione di partecipazione alla procedura selettiva. Nel caso di specie, la ricorrente era stata esclusa per aver offerto un prodotto che la Commissione giudicatrice ha ritenuto non conforme ai requisiti minimi prescritti in quanto la console chirurgo non era dotata di una configurazione in grado di permettere un'agevole visione sulla

sala e sul paziente ed i carrelli braccia non potevano essere utilizzati fino a quattro simultaneamente durante la procedura chirurgica.

2.2. Il giudice di primo grado ha anche ritenuto infondate le censure mosse al bando con riferimento alla modalità di attribuzione del punteggio di tipo on/off che nella sostanza anticipava la valutazione dei requisiti tecnici necessari.

3. Contro la suddetta sentenza ha proposto appello la società A.M. sulla base dei seguenti motivi di gravame di seguito sinteticamente indicati:

i) erroneità della sentenza nella parte in cui ha respinto le censure relative all'impianto della lex specialis di gara. Il compendio dei criteri di valutazione sarebbe stato infatti inadeguato ed in contrasto con quello scelto dell'offerta economicamente più vantaggiosa. In sostanza, la modalità di attribuzione del punteggio di tipo on/off non avrebbe consentito di apprezzare, oltre alle caratteristiche tecniche minime di cui all'allegato A del capitolato, le ulteriori caratteristiche migliorative cui poteva essere attribuito un punteggio di 37 punti. Inoltre, l'utilizzo del criterio on/off avrebbe neutralizzato gli aspetti qualitativi dell'offerta dirottando la valutazione sugli aspetti quantitativi in un contesto nel quale le caratteristiche del robot richiesto erano state individuate dalla stazione appaltante secondo una configurazione di un sistema presente sul mercato (la presenza di uno schermo piatto con display in 3D ad alta definizione appannaggio della sola ditta aggiudicataria);

ii) non sarebbero ricorsi i due profili di non conformità dell'offerta, che hanno determinato l'esclusione della ricorrente, in quanto la configurazione del suo sistema robotico si sarebbe caratterizzata, anche in assenza di uno schermo piatto con display 3D, per un sistema equivalente di visione 3D integrato mediante un monitor ad immersione. Inoltre, l'assenza della possibilità di utilizzare quattro carrelli braccia simultaneamente durante la procedura chirurgica non poteva essere interpretata nel senso di non ritenere conforme un'offerta che consentisse di utilizzare fino a tre braccia;

iii) erroneità della sentenza nella parte in cui, nel respingere i motivi aggiunti, non ha ritenuto di ravvisare l'irregolarità dell'offerta dell'aggiudicataria in quanto parziale nella compilazione delle relative schede (in particolare, la mancanza di indicazioni del costo unitario di listino del kit monouso e la percentuale di sconto applicata);

iv) il giudice di primo grado non avrebbe, infine, reso alcuna statuizione in ordine all'istanza istruttoria presentata dalla ricorrente.

4. Si sono costituite in giudizio la M.I. e l'Azienda U.D.B. rispettivamente il 20 aprile e il 3 maggio 2023, chiedendo il rigetto dell'appello.

5. L'8 maggio 2023 la M.I. ha depositato una memoria.

6. Nella camera di consiglio del 18 maggio 2023 l'istanza di sospensione degli effetti della sentenza impugnata, presentata contestualmente al ricorso, è stata rinviata al merito.

7. Il 14 settembre 2023 l'appellante ha poi depositato documenti, compreso un file video autorizzato con D.P. n. 1059 del 5 settembre 2023, e il 19 settembre 2023 una memoria.

8. Anche l'Azienda U.D.B. ha depositato il 14 settembre 2023 una memoria ed ulteriori documenti.

9. Tutte le parti costituite hanno infine depositato repliche il 22 settembre 2023.

10. La causa è stata trattenuta in decisione nell'udienza pubblica del 5 ottobre 2023 senza che le parti abbiano insistito per la trattazione della domanda cautelare.

Motivi della decisione

11. L'appello non è fondato.

12. La controversia in esame riguarda la procedura per la fornitura di un sistema di chirurgia robotica da aggiudicarsi secondo il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa mediante l'attribuzione di 70 punti per l'offerta tecnica e di 30 punti per quella economica. In particolare, posti i requisiti tecnici minimi, l'offerta tecnica, ai sensi dell'art. 17.1. del disciplinare, è stata suddivisa per 37 punti alle caratteristiche tecniche del sistema, per 23 punti alla proposta di collaborazione tecnico scientifica, per punti 4 alle caratteristiche organizzative del servizio post vendita e per punti 6 alle condizioni di fornitura.

12.1. La procedura è stata preceduta da un'indagine di mercato finalizzata a verificare la presenza di operatori economici in grado di fornire un robot adeguato a soddisfare le esigenze cliniche. All'esito dell'indagine l'Amministrazione appaltante (l'Azienda U.D.B., di seguito Azienda) ha definito la lex specialis scegliendo una procedura aperta senza limitazioni di accesso.

12.2. Contro il bando di gara l'A.M. ha tuttavia proposto ricorso dinanzi al Tar di Bologna, sostenendo che il bando fosse stato modellato, quanto ai requisiti, sul sistema offerto da M.. Lo stesso Tribunale con sentenza n. 655 del 2022 ha però dichiarato inammissibile il ricorso per carenza di interesse (il bando non sarebbe stato immediatamente escludente anche alla luce del principio di equivalenza dell'offerta introdotto dallo stesso disciplinare).

12.3. Più nel dettaglio, le caratteristiche tecniche minime definite dall'Azienda sono state indicate nell'allegato A del capitolato. In particolare, è stata prevista la presenza di un grande schermo piatto con display in 3D ad alta definizione e di una console chirurgica in grado di permettere un'agevole visione sulla sala e sul paziente, nonché da 1 a 4 carrelli braccia da utilizzare simultaneamente durante la procedura chirurgica (nell'allegato A.1. sono state poi previste diverse caratteristiche tecniche migliorative sulla base del quali sarebbe stato attribuito, secondo una modalità on/off, il punteggio dell'offerta tecnica).

12.4. Alla gara hanno comunque partecipato sia la M.I. che la A.M., ma quest'ultima è stata esclusa per mancanza dei suddetti requisiti minimi dall'Azienda appaltante con Det. n. 2456 del 10 ottobre 2022.

12.5. Nella sostanza il sistema robotico dell'aggiudicataria M. (denominato H.) vedeva la presenza di uno schermo piatto 3D visibile con i relativi occhiali da tutta la sala operatoria e da quattro carrelli braccia ad uso anche simultaneo, mentre il sistema della A.M. (denominato Da Vinci) era costituito da un monitor con schermo immersivo in 3D e da tre carrelli braccia.

12.6. La società esclusa ha quindi proposto ricorso al Tar di Bologna che con la sentenza impugnata lo ha respinto.

13. Ciò premesso, il primo motivo di appello è infondato, a prescindere dai rilievi delle parti intimato in ordine all'inammissibilità dello stesso (l'eccezione è già stata formulata in primo grado in relazione alla carenza di interesse per un profilo, quello dell'illegittimità del parametro on/off, che non avrebbe inciso sull'esclusione).

13.1. Il disciplinare di gara prevedeva, come sopra ricordato, che dei 70 punti complessivamente riservati alla qualità delle offerte 37 punti fossero dedicati a valutare le caratteristiche tecniche del sistema sulla base di un metodo on/off (il punteggio veniva predeterminato in misura fissa e attribuito per intero soltanto in caso di ricorrenza dell'elemento tecnico considerato).

13.2. In proposito, non può essere condivisa la tesi dell'appellante secondo cui l'utilizzo di tale parametro si sarebbe posto in contrasto con il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, poiché non avrebbe consentito di apprezzare la qualità dei prodotti offerti e, conseguentemente, non avrebbe garantito un confronto concorrenziale effettivo, in violazione dell'art. 95 del codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 50 del 2016).

13.3. La valutazione on/off prevista dalla lex specialis non si pone infatti in contrasto con il comma 10 bis del citato art. 95 non superando l'ambito della sua applicazione il tetto massimo del 30% del punteggio complessivo assegnabile alla componente economica dell'offerta. Relativamente invece alla componente tecnica, la stazione appaltante ben poteva nella sua discrezionalità privilegiare parametri di valutazione di tipo oggettivo non essendo incompatibile tale scelta discrezionale con la disciplina in tema di offerta economicamente più vantaggiosa (cfr. Cons. Stato, sez. V, 26 marzo 2020, n. 2094 e 7 giugno 2021, n. 4301).

13.4. In sostanza, non è riscontrabile un'apposita previsione normativa che imponga alla stazione appaltante di definire criteri caratterizzati dal punteggio graduabile, implicante l'esercizio di un potere discrezionale in fase applicativa, all'atto della valutazione delle singole offerte acquisite in sede procedimentale, in luogo del dato oggettivo della compresenza o meno (cioè con il metodo sì/no) di alcuni elementi.

13.5. Quanto all'evocato adeguamento della lex specialis alle caratteristiche tecniche del sistema robotico dell'impresa aggiudicataria, va poi evidenziato che la stessa ricorrente ha ritenuto di possedere i requisiti necessari avendo peraltro chiesto l'attribuzione dei 37 punti previsti per le caratteristiche tecniche dall'allegato A1 del disciplinare e comunque dichiarando l'equivalenza delle caratteristiche tecniche della sua offerta.

14. Anche il secondo motivo di appello è infondato.

14.1. La Commissione di gara ha rilevato la non conformità del sistema offerto dall'appellante verbalizzando nella seduta del 7 ottobre 2022 che "La console chirurgo deve essere dotata di una configurazione in grado di permettere un'agevole visione sulla sala e sul paziente. Con riferimento al punto 2.2 dell'Allegato A - Caratteristiche tecniche di minima e in relazione a quanto indicato nella documentazione tecnica ricevuta, si evince che l'assenza di uno schermo piatto con display 3D nel sistema Da V.X.I. impedisce al chirurgo primo operatore la visione completa sulla sala e sul paziente. La ditta A.M. propone un sistema di visione 3D integrato ad immersione che consente la visione del solo campo operatorio e pertanto isola il chirurgo primo operatore dal team di sala e non gli permette una visione diretta sulla sala e sul paziente".

14.2. Come risulta evidente la mancanza di uno schermo piatto con display 3D e di conseguenza l'assenza di una visione agevole sulla sala e sul paziente costituiva, con effetti escludenti, una non conformità alle caratteristiche tecniche minime indicate nell'allegato A, punto 2.2. Né sembra irragionevole il giudizio di non equivalenza del monitor 3D fornito dall'appellante che per la sua natura immersiva (l'operatore deve guardare attraverso una console chiusa) non poteva ritenersi integrare la necessità della visione diretta sulla sala e sul paziente.

14.3. D'altra parte, la diversa conformazione dello strumento di visione non può essere compensata, come sostiene parte appellante, dalla presenza di un più avanzato sistema di visione 3D in alta definizione. La valutazione sull'equivalenza infatti non può riguardare le performance prestazionali,

ma solo se il prodotto offerto soddisfa in modo sostanziale le caratteristiche indicate dalla legge di gara come imprescindibili (visione completa sulla sala e sul paziente).

14.4. Peraltro, nel caso l'offerta comprenda una soluzione la quale, sul piano oggettivo funzionale e strutturale, non rispetta le caratteristiche tecniche obbligatorie previste nel capitolato di appalto per i beni oggetto di fornitura, non può ritenersi operante il principio dell'equivalenza (cfr. Cons. Stato, sez. V, 20 giugno 2022, n.5034).

14.5. Quanto alla mancanza nel sistema offerta dalla società ricorrente dei quattro carrelli braccia, va rilevato che tale requisito era anch'esso posto dall'allegato A del capitolato "I carrelli braccia devono poter essere utilizzati da uno a quattro simultaneamente durante la procedura chirurgica". Nell'offerta dell'appellante invece è stato previsto l'utilizzo simultaneo di almeno di tre braccia.

14.6. In sostanza, il sistema offerto dalla ricorrente non poteva essere utilizzato con un numero inferiore alle tre braccia, mentre quello dell'aggiudicataria opera con quattro braccia che possono essere utilizzate in più combinazioni alternative ed anche simultaneamente (la clausola di gara, come ha fatto la Commissione, doveva essere interpretata in senso piano laddove richiama l'utilizzo da uno a quattro con l'aggiunta dell'avverbio simultaneamente).

14.7. Né il requisito appare irrazionale o comunque estraneo alla materia degli interventi robotici. Come emerge dalla documentazione prodotta in giudizio dalla società intimata, la tecnologia a quattro braccia indipendenti consente di utilizzare un solo braccio per la tenuta dell'endoscopio e realizzare così interventi di chirurgia mini invasiva non roboticamente assistita. La modularità consente quindi di utilizzare la piattaforma sia per procedure di chirurgia robotica assistita, sia per interventi in cui tale tecnica è combinata alla chirurgia laparoscopica.

15. Anche il terzo motivo di appello è infondato. Le contestate irregolarità nell'offerta della società aggiudicataria non sembrano sussistere tenuto conto che né il "Costo unitario di listino" né la "% Sconto applicata" costituivano elementi essenziali dell'offerta (contrariamente al costo del Kit nel suo complesso che invece è stato indicato nell'allegato E dell'offerta dell'aggiudicataria, come correttamente rilevato dal Tar).

15.1. L'aggiudicataria ha poi indicato il tempo massimo del ripristino della funzionalità del sistema (tre giorni lavorativi) e, nell'offerta economica, i costi aziendali relativi alla salute e sicurezza sul lavoro per l'importo di euro 20.171,72, nonché i costi della manodopera per un'incidenza pari all'11,53%.

16. Con il quarto motivo di appello la ricorrente lamenta che il giudice di primo grado non avrebbe disposto in ordine alla richiesta di una istruttoria. La censura non è fondata.

16.1. In via generale, va evidenziato che la mancata pronuncia su una istanza istruttoria non integra di per sé il vizio di omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, occorrendo che la risultanza processuale ovvero l'istanza istruttoria non esaminate attengano a circostanze che, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, avrebbero potuto condurre ad una decisione diversa da quella adottata. Nello specifico, l'istanza era intesa a sindacare le valutazioni tecniche della Commissione di gara e dunque l'esercizio del potere discrezionale della stessa che non era comunque risultato affetto, per le ragioni indicate nella sentenza appellata, da errori o da profili di irrazionalità.

17. Per le ragioni sopra esposte, l'appello va respinto e, per l'effetto, va confermata la sentenza impugnata.

18. Tenuto conto della complessità anche tecnica della controversia le spese del presente grado di giudizio possono essere compensate.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Terza), definitivamente pronunciando sull'appello n. 3464 del 2023, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Compensa le spese del presente grado di giudizio.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Conclusione

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 5 ottobre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Mario Luigi Torsello, Presidente

Pierfrancesco Ungari, Consigliere

Giovanni Pescatore, Consigliere

Nicola D'Angelo, Consigliere, Estensore

Giulia Ferrari, Consigliere

CONSIGLIO DI STATO, SEZIONE QUINTA, SENTENZA N. 10018 DEL 22 NOVEMBRE 2023

I VIADOTTI AUTOSTRADALI NON SONO SOGGETTI AL CANONE PER L'OCCUPAZIONE DEL SUOLO PUBBLICO.

Il caso di specie attiene l'accertamento dell'abusività di alcuni viadotti appartenenti al pubblico demanio sovrastanti una strada provinciale e l'assoggettabilità di tali infrastrutture al canone per l'occupazione di suolo pubblico.

Consiglio di Stato con la sentenza in commento chiarisce che la pianificazione dello sviluppo autostradale nazionale (e, dunque, la scelta di attraversare un territorio piuttosto che un altro) va imputata al solo legislatore statale e a nulla rileva il mezzo in concreto prescelto per realizzare tali obiettivi, ad esempio la concessione (di costruzione e gestione) in luogo dell'esecuzione diretta.

Sulla base di tale presupposto i Giudici i Palazzo Spada hanno escluso l'assoggettabilità dei viadotti autostradali al canone per l'occupazione perché ad insistere sul soprasuolo pubblico non è un manufatto privato bensì un bene del demanio dello Stato e quindi non può parlarsi di "utilizzazione" del bene demaniale (o di chi ne abbia la gestione) di spazi appartenenti ad altro ente pubblico territoriale, né di "superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico".

Segue il testo della sentenza.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Consiglio di Stato
in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso sul ricorso in appello iscritto al numero di registro generale 6252 del 2021, proposto da A.P.L. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Giuseppe Pizzonia, Laura Trimarchi e Luisa Torchia, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultima in Roma, viale Bruno Buozzi, 47;

contro

Provincia di Teramo, in persona del Presidente pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Vincenzo Cerulli Irelli ed Antonio Zecchino, con domicilio eletto presso lo studio del primo in Roma, via Dora, 1;

per la riforma

della sentenza del Tribunale amministrativo regionale per l'Abruzzo (Sezione Prima) n. 542/2020, resa tra le parti.

Visti il ricorso in appello ed i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio della Provincia di Teramo;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 21 settembre 2023 il Cons. Valerio Perotti ed uditi per le parti gli avvocati Torchia, Cerulli Irelli e Zecchino;

a Svolgimento del processo

Con ricorso al Tribunale amministrativo dell'Abruzzo, A.P.L. s.p.a. riassumeva, ai sensi dell'art. 105, comma 3, cod. proc. amm., il gravame teso all'annullamento del verbale di accertamento e contestazione n. 1 del 19 febbraio 2018 emesso dalla Provincia di Teramo, a seguito della sentenza n. 3517 del 2019 con cui il Consiglio di Stato aveva accolto l'appello proposto dalla società avverso la sentenza n. 273 del 2018, con cui il suddetto Tribunale aveva dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo.

La ricorrente gestisce l'A.A.A. - che in alcuni tratti attraversa parte del territorio della Provincia di Teramo - in forza di concessione originariamente assentita ai sensi della L. 24 luglio 1961, n. 729 ed attualmente disciplinata dalla convenzione del 12 ottobre 2007, approvata ai sensi dell'articolo 8-duodecies, del D.L. 8 aprile 2008, n. 59 (convertito, con modificazioni, dalla L. 6 giugno 2008, n. 101). Il provvedimento impugnato si riferiva ai punti in cui il tracciato autostradale "scavalca", con pontoni o viadotti, le strade provinciali, relativamente ai quali la Provincia di Teramo aveva in un primo momento chiesto alla ricorrente - con atti di accertamento e liquidazione impugnati innanzi al giudice ordinario - il pagamento del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), previsto dall'art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Successivamente, con il gravato provvedimento, la medesima Provincia aveva contestato, in via amministrativa, il carattere abusivo della presunta "occupazione" di suolo pubblico provinciale operata mediante i suddetti cavalcavia e pontoni, in quanto effettuata in assenza di concessione, con conseguenti sanzioni amministrative.

Il ricorso era affidato a quattro motivi di impugnazione.

Costituitasi in giudizio, la Provincia di Teramo chiedeva la reiezione del gravame, giacché infondato. Con sentenza 28 dicembre 2020, n. 542, il giudice adito respingeva il ricorso, sul presupposto che la ricorrente, ancorché concessionaria della gestione del servizio pubblico costituito dalla rete autostradale, fosse tenuta, a norma del Regolamento provinciale COSAP (del quale neppure era stata contestata la legittimità) a chiedere il rilascio di apposita concessione per l'occupazione dello spazio sovrastante le strade provinciali con pontoni, viadotti ed altri attraversamenti aerei.

In difetto di concessione, ad avviso del primo giudice, detta occupazione doveva ritenersi abusiva, trovando così giustificazione l'esercizio da parte della Provincia di Teramo del potere sanzionatorio.

La sentenza escludeva inoltre che potesse estendersi in via analogica l'esenzione di cui all'art. 30 del predetto Regolamento provinciale, stante il carattere eccezionale delle ipotesi ivi contemplate.

Avverso tale decisione A.P.L. s.p.a. interponeva appello, affidato ai seguenti profili di censura:

1) Error in iudicando. Erroneità della sentenza del TAR nella parte in cui non ha rilevato l'insussistenza dei presupposti dell'accertamento di occupazione 'abusiva' effettuato dalla Provincia.

2) Error in iudicando. Erroneità della sentenza del TAR nella parte in cui non ha rilevato l'esistenza di una causa di esclusione della responsabilità.

3) Error in iudicando. Erroneità della sentenza del TAR nella parte in cui ha ritenuto insussistente il difetto di istruttoria dell'accertamento compiuto dalla Provincia.

4) Error in iudicando. Erroneità della sentenza del TAR nella parte in cui ha ritenuto insussistente una violazione del principio dell'affidamento legittimo.

Si costituiva in giudizio la Provincia di Teramo, concludendo per l'infondatezza del gravame e proponendo a sua volta un appello incidentale subordinato, con il quale nuovamente deduceva le eccezioni di inammissibilità e di improcedibilità del ricorso introduttivo del giudizio, a suo tempo respinte dal primo giudice.

Successivamente le parti ulteriormente precisavano, con apposite memorie, le rispettive tesi difensive ed all'udienza del 21 settembre 2023 la causa veniva trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Ritiene il Collegio, ad un complessivo esame delle risultanze di causa, di dover prioritariamente esaminare le censure in rito dedotte con l'appello incidentale della Provincia di Teramo, in quanto idonee, ove accolte, a definire il giudizio.

Con un primo motivo di gravame, l'amministrazione eccepisce l'inammissibilità del ricorso di primo grado di A., in quanto proposto avverso un mero processo verbale di contestazione di illeciti amministrativi e prima che fosse emanato il provvedimento conclusivo del procedimento sanzionatorio, costituito - nel caso di "ritenuta fondatezza dell'accertamento" - dalla successiva ordinanza-ingiunzione ex art. 18 L. n. 689 del 1981.

Detto verbale, infatti, come da richiamati precedenti giurisprudenziali non inciderebbe di per sé sulla posizione giuridica del presunto contravventore, essendo esclusivamente destinato a contestare il fatto

ed a segnalargli la facoltà del pagamento in misura ridotta, trattandosi di un atto privo di autonoma lesività, con la mera funzione di portare a conoscenza dell'interessato la contestazione, sicché questi possa apprestare le proprie difese.

Neppure sarebbe valso, a fondare l'interesse all'impugnazione, paventare una effettiva "attitudine lesiva" del verbale impugnato e dell'accertamento ivi contenuto, in quanto "potenzialmente idoneo a legittimare l'esercizio di poteri ripristinatori", atteso che, in concreto, il sopravvenuto provvedimento sanzionatorio definitivo (con cui era stata irrogata la sola sanzione amministrativa pecuniaria ed espressamente esclusa la sanzione accessoria della rimozione) definitivamente aveva superato, nei fatti, tale (meramente) ipotetica eventualità, dovendosi dunque escludere, per tale via, il permanere dell'interesse al ricorso.

Il motivo non può essere accolto.

Non vi è infatti ragione evidente di discostarsi da quanto in precedenza rilevato dalla Sezione in ordine alla medesima fattispecie controversa (ancorché in una fase nella quale si verteva in merito alla giurisdizione del giudice adito, esclusa dal TAR sul presupposto che il verbale impugnato fosse meramente "prodromico all'irrogazione della sanzione pecuniaria", soggetta però alla giurisdizione ordinaria), con sentenza n. 3517 del 28 maggio 2019, per cui "l'impugnato 'verbale di contestazione', con cui la Provincia ha accertato e contestato il carattere 'abusivo' dell'opera autostradale, in quanto atto presupposto prodromico 'di per sé potenzialmente idoneo a legittimare l'esercizio di poteri ripristinatori, manifesta, chiaramente, una sua autonoma spiccata attitudine lesiva idonea ex se a radicare l'interesse al ricorso anche prima dell'adozione del definitivo provvedimento sanzionatorio". Invero, è con detto provvedimento che era stata accertata - in modo definitivo - la presunta "abusività" dell'occupazione di porzioni del demanio provinciale ad opera del concessionario autostradale (o, per meglio dire, di parti strutturali d'appoggio al suolo della rete autostradale gestita da A.P.L.), ossia del presupposto imprescindibile del successivo esercizio della potestà sanzionatoria della pubblica autorità.

Inoltre, anche a prescindere dalla circostanza che l'accertamento operato inter partes dalla Sezione - quanto al presupposto dell'interesse al ricorso - con la detta sentenza n. 3517 del 2019 deve ritenersi ormai coperto dal giudicato, va comunque ribadito che "l'interesse ad agire con un'azione di mero accertamento non implica necessariamente l'attuale verificarsi della lesione d'un diritto o una contestazione, essendo sufficiente uno stato di incertezza oggettiva sull'esistenza di un rapporto giuridico o sull'esatta portata dei diritti e degli obblighi da esso scaturenti, costituendo la rimozione di tale incertezza un risultato utile, giuridicamente rilevante ..." (così Cass. civ., VI, ord. 21 aprile 2017, n. 10184).

Con il secondo motivo di appello incidentale viene quindi dedotta l'improcedibilità del ricorso introduttivo per sopravvenuta carenza di interesse per effetto dell'intervenuta adozione dell'ordinanza-ingiunzione del 29 marzo 2019, peraltro non impugnata nei termini da A.P.L. (ancorché ritualmente notificata dalla controparte il 5 aprile 2019).

Argomenta la Provincia di Teramo che il rapporto giuridico sotteso all'impugnato verbale sarebbe stato regolato ex novo per effetto dell'ordinanza-ingiunzione non impugnata dalla società ricorrente, ragion per cui - oltre ad essersi consumata ogni attitudine lesiva dell'accertamento della "abusività" contenuto nel verbale impugnato, non potendo più quest'ultimo costituire il presupposto per le paventate sanzioni accessorie ripristinatorie - nessuna utilità, neppure indiretta e strumentale, sarebbe potuta derivare alla

parte ricorrente dalla decisione di merito del ricorso proposto in primo grado avverso il solo verbale, dovendosi ritenere ormai inoppugnabile il provvedimento definitivo.

Conclude quindi l'appellante incidentale che, contrariamente a quanto ritenuto dal primo giudice, "l'ordinanza-ingiunzione in materia di sanzioni amministrative costituisce provvedimento, discrezionale ed eventuale, che l'amministrazione può adottare, a conclusione del procedimento sanzionatorio disciplinato dalla L. n. 689 del 1981, solo qualora ritenga fondato l'accertamento e quindi non può essere ritenuto provvedimento meramente "liquidatorio", né "vincolato" (neppure nel quomodo, non potendosi altrimenti ritenere sussistente la giurisdizione del G.A.) e né può costituire, in particolare, "conseguenza ineluttabile rispetto all'atto precedente, senza necessità di nuove valutazione di interessi", non ricorrendo, nel caso in esame, la fattispecie di cui a "Cons. Stato, Sez. V, 17.1.2019, n. 432".

Neppure questo motivo è fondato.

Nucleo essenziale delle argomentazioni della Provincia è l'idea per cui a seguito dell'emanazione - nelle more del giudizio - di un'ordinanza-ingiunzione di pagamento con cui era stata comminata una sanzione amministrativa pecuniaria in relazione all'accertamento di abusività fatto oggetto di impugnazione, sarebbe venuto meno l'interesse di A.P.L. s.p.a. alla decisione: ciò in quanto la detta ordinanza-ingiunzione sarebbe un provvedimento non vincolato né doveroso, bensì avente natura discrezionale ed eventuale, che l'amministrazione può adottare a conclusione del procedimento sanzionatorio, se e nei limiti in cui reputi fondato l'accertamento.

In questi termini, la previa adozione di un formale atto di contestazione dell'occupazione abusiva di porzioni del demanio provinciale non vincolerebbe in alcun modo l'amministrazione ad adottare l'ingiunzione sanzionatoria di cui trattasi: secondo l'appellante incidentale, invero, "il verbale non incide ex se sulla situazione giuridica soggettiva del presunto contravventore, essendo esclusivamente destinato a contestare il fatto e a segnalargli la facoltà del pagamento in misura ridotta e, in mancanza di tale pagamento in misura ridotta, l'autorità competente valuterà se vada irrogata una sanzione e ne determinerà l'entità, mediante un ulteriore atto, l'ordinanza di ingiunzione, che potrà formare oggetto di opposizione ai sensi della L. n. 689 del 1981, art. 2".

Ritiene il Collegio, alla luce delle risultanze di causa, che l'impugnato verbale di accertamento e contestazione rappresenti in realtà l'insopprimibile presupposto per la successiva adozione dell'ordinanza-ingiunzione, sì che lo stesso andava impugnato nei termini di legge (come in effetti avvenuto), a pena di decadenza: l'accertamento individua infatti le specifiche violazioni che si assumono commesse (sotto l'assorbente profilo dell'an, del quid e del quomodo), mentre la successiva ordinanza si limita a determinare, su tale base, solamente il quantum della sanzione irrogata.

In effetti, una volta che l'ordinanza-ingiunzione si limiti a prendere per buone le conclusioni raggiunte in sede di accertamento, potrà al più essere autonomamente impugnabile solo per eventuali vizi suoi propri (ad esempio, un errore di calcolo delle sanzioni o il riferimento a parametri di computo inutilizzabili nel caso concreto), ma certo non viene a sostituirsi, quale provvedimento autonomamente lesivo della sfera soggettiva dell'interessato, al predetto verbale di accertamento dell'illecito, che continua a rappresentare la vera ed originaria fonte del pregiudizio (l'ordinanza ingiuntiva assumendo al riguardo un ruolo attuativo e consequenziale).

Nel caso di specie si legge, nelle premesse dell'ordinanza-ingiunzione emessa nei confronti di A.P.L. s.p.a., che "Ritenuto fondato l'accertamento delle violazioni in quanto risulta incontestata e comprovata

la circostanza per cui la Società A.P.L. s.p.a. non ha presentato istanza, ai sensi dell'art. 6 del Regolamento Provinciale Cosap, per il rilascio della prescritta concessione alla Provincia di Teramo, quale ente proprietario delle SS.PP. indicate e neppure si è avvalsa della facoltà di richiedere a concessione in sanatoria ... Attesa, altresì, l'efficacia probatoria privilegiata rivestita dai verbali redatti dai Pubblici Ufficiali e ritenuto pertanto, anche sulla base della documentazione acquisita agli atti dell'Ente, fondato l'accertamento della violazione di cui sopra ...".

In conseguenza di ciò la sanzione amministrativa veniva determinata (in via automatica e con una operazione di calcolo meramente applicativa del criterio previsto dalla norma di legge ritenuta violata) nell'importo pari al doppio dei canoni non corrisposti, in piena aderenza a quanto già indicato nel verbale di accertamento e contestazione.

Va dunque condiviso il rilievo contenuto nella sentenza impugnata, per cui "l'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria mediante l'ordinanza ingiunzione si pone "nell'ambito dello stesso contesto procedimentale, come conseguenza ineluttabile rispetto all'atto precedente, senza necessità di nuove valutazioni di interessi" (Cons. Stato, Sez. V, 17.1.2019, n. 432) in ordine all'accertamento del carattere abusivo dell'occupazione che trova il suo fondamento esclusivo nell'atto presupposto.

Sussiste, pertanto, un rapporto di consequenzialità tra il verbale di accertamento e l'ordinanza-ingiunzione tale che l'accertata invalidità dell'atto presupposto si estende automaticamente (cd. invalidità ad effetto caducante) all'atto consequenziale".

Alla luce dei rilievi che precedono, l'appello incidentale va dunque respinto.

Venendo quindi all'appello principale proposto da A.P.L. s.p.a., con il primo motivo di gravame viene innanzitutto censurato l'assunto - sulla cui base il primo giudice ha respinto il ricorso - per cui l'accertamento della 'abusività' dei viadotti autostradali, nelle aree in cui intersecano (ancorché non sul terreno, bensì "in quota") una strada provinciale, si fonderebbe sul presupposto che l'odierna appellante, pur essendovi tenuta, non abbia a suo tempo presentato istanza di concessione di suolo pubblico provinciale.

A.P.L. s.p.a. evidenzia, al riguardo, come in realtà la realizzazione del manufatto - e dunque anche i viadotti (o pontoni) che sovrastano le strade comunali e provinciali preesistenti - sia stata portata a termine nel 1965, ben prima cioè che il COSAP fosse istituito ed in ogni caso sulla base di una legge statale (in particolare, l'art. 1 della L. n. 729 del 1961 dispone che "la costruzione e l'esercizio delle autostrade che non siano già state concesse a norma della L. 21 maggio 1955, n. 463, sono disciplinati dalla presente legge"), di talché non potrebbe in alcun modo parlarsi di "abusività" dello stesso; a sua volta, anche la convenzione di concessione di A.P.L. s.p.a. (la quale stabilisce che a detta società sono assentite "la costruzione e l'esercizio delle seguenti autostrade ...", tra cui la A14) era stata approvata con legge, ai sensi dell'art. 8-duodecies, D.L. n. 59 del 2008 (convertito, con modificazioni, in L. n. 101 del 2008).

Dunque, deduce l'appellante, l'occupazione (strutturale e definitiva) con cavalcavia dello spazio aereo sovrastante le strade provinciali e/o comunali sarebbe stata legittimata da uno specifico titolo rilasciato dallo Stato, sulla base di leggi (parimenti statali) che ne hanno anche definito il tracciato: la concessione assentita a detta società - attualmente regolata dalla convenzione del 12 ottobre 2007 - legittimerebbe pertanto la stessa sia alla costruzione che all'esercizio dell'infrastruttura autostradale, sia a mantenere in essere le occupazioni già esistenti di cui la Provincia attualmente contesta l'abusività

(in quanto, come già detto, mantenute in essere pur in assenza di un valido titolo concessorio rilasciato dal detto ente locale).

Quest'ultimo, in realtà, dovrebbe considerarsi privo di titolarità e potestà sullo spazio (compresa la volumetria sottostante il tracciato dei pontoni autostradali) destinato alla costruzione della struttura autostradale, con conseguente illegittimità della pretesa di pagamento della Provincia, per assenza di presupposto legale: l'accertamento di "abusività" dell'occupazione disposta in forza del titolo concessorio rilasciato dallo Stato confliggerebbe dunque con la piena legittimità dell'esercizio e della gestione dell'infrastruttura autostradale, riconosciuta all'odierna appellante in forza delle norme sopra richiamate e della concessione stessa.

Né l'occupazione di A.P.L. s.p.a. potrebbe qualificarsi come occupazione "di fatto", essendo evidente che la presenza del tracciato autostradale al di sopra delle strade provinciali ha luogo in pieno diritto, con titolo giuridico di fonte legale.

Ciò premesso, contesta altresì l'appellante che il primo giudice neppure avrebbe ritenuto fondata (e decisiva), ai fini dell'accoglimento del ricorso, la circostanza secondo cui la pianificazione del percorso autostradale ad opera dello Stato farebbe di per sé venir meno il carattere 'abusivo' dell'occupazione.

Ad avviso del TAR, infatti, si dovrebbe distinguere - da una parte - tra pianificazione e realizzazione dell'infrastruttura autostradale, imputabili allo Stato e come tali esenti da imposizione COSAP, rispetto alla sua successiva gestione mediante strumento concessorio - dall'altra - che invece determinerebbe a carico del concessionario (qualificato come "occupante") l'obbligo di corrispondere il predetto canone. In realtà, deduce l'appellante, essendo rimasto invariato il manufatto (un bene pubblico, ancorché fatto oggetto di concessione) che in tesi determina l'occupazione, ciò che davvero rileva è che la pianificazione e la realizzazione dell'infrastruttura autostradale, riconducibili integralmente alla volontà statale, farebbero venir meno - a monte - il presupposto applicativo del COSAP.

Infine, l'appellante contesta la stessa sussistenza, in fatto ed in diritto, di un'occupazione di suolo pubblico riconducibile al demanio o al patrimonio indisponibile della Provincia di Teramo.

Secondo quanto si legge nella sentenza impugnata, l'occupazione di cui trattasi "limita o preclude l'uso collettivo di parte del suolo pubblico delle strade provinciali e degli spazi sovrastanti", laddove in realtà i pontoni autostradali si limitano a sovrastare le strade provinciali a diversi metri di altezza: ne consegue che la circolazione di autoveicoli o di altri mezzi sulle suddette strade non è preclusa o limitata in alcun modo, circostanza del resto ammessa dalla stessa Provincia nelle proprie difese in giudizio, laddove riconosce che "i pontoni autostradali in questione ... non determinano pregiudizio alla sicurezza della viabilità provinciale".

Anche il Regolamento COSAP della Provincia, del resto, individuerrebbe quale presupposto d'imposta, agli artt. 2 e 29, l'effettiva sottrazione di suolo pubblico provinciale, sottrazione nel caso di specie inesistente.

Altresì erroneo sarebbe il ragionamento seguito dal TAR per escludere la rilevanza, nel caso di specie, del principio di cui all'art. 30 del Regolamento provinciale, a mente del quale sono esentate dal pagamento del canone "le occupazioni effettuate dallo stato, dalle regioni, provincie, comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello stato, da enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità educazione, cultura e ricerca scientifica": ad avviso del primo giudice, infatti, A.P.L. s.p.a., in quanto soggetto privato perseguente interessi meramente

lucrativi non potrebbe essere qualificata come "sostituto dello Stato", né - soprattutto - perseguirebbe direttamente le specifiche finalità richiamate nella norma a fondare la ratio dell'esenzione.

Deduce l'appellante, al riguardo, che l'occupazione su cui si verte non verrebbe in rilievo in quanto tale, ossia come direttamente ascrivibile all'attività imprenditoriale di essa società, bensì - ed esclusivamente - in quanto realizzata "per conto dello Stato" (tanto più ove si consideri che, per giurisprudenza consolidata, anche le occupazioni effettivamente poste in essere dal concessionario andrebbero qualificate in senso pubblicistico, "in ragione dello svolgimento di una vera e propria funzione amministrativa, volta al perseguimento di un interesse generale, e non all'esecuzione di una mera attività imprenditoriale").

Il motivo è fondato, nei termini che di seguito si precisano.

Ritiene il Collegio opportuno, per ragioni di razionalità espositiva, brevemente richiamare la normativa di riferimento nella materia per cui è causa.

Con l'art. 51, lett. a), comma 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, veniva disposta l'abrogazione, con decorrenza dal 1 gennaio 1999, della Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), consentendo però a Comuni e Province (ai sensi dell'art. 63 del medesimo decreto) di istituire in sua vece un Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) per le occupazioni, anche abusive, di aree pubbliche.

A differenza della TOSAP, costituente un'entrata tributaria, il COSAP era ed è tuttora un'entrata di carattere patrimoniale; inoltre, mentre la prima era regolamentata da legge dello Stato - in specie il Capo II del D.Lgs. n. 507 del 1993 - la disciplina del COSAP veniva integralmente demandata dal decreto n. 446 cit. ai singoli regolamenti comunali e provinciali, che potevano quindi definire autonomamente sia la disciplina del canone che le relative tariffe.

Successivamente, con l'art. 31, comma 14, della L. 23 dicembre 1998, n. 448, veniva abrogata la lett. a) dell'art. 51 del D.Lgs. n. 446 del 1997, in tal modo reintroducendo la TOSAP ed apportando una serie di modifiche anche al regime del canone.

Allo stato, l'art. 63 del D.Lgs. n. 446 del 1997 espressamente dà atto di come sia una mera facoltà dell'ente locale introdurre o meno il predetto canone: "I comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, della tassa per occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui al capo II del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507. I comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, prevedere che l'occupazione, sia permanente che temporanea, di strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al proprio demanio patrimonio indisponibile, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati, sia assoggettata, in sostituzione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa".

Il comma 2, lett. c) della medesima norma precisa quindi che il regolamento deve indicare in modo analitico la tariffa, "determinata sulla base della classificazione di cui alla lett. b), dell'entità dell'occupazione, espressa in metri quadrati o lineari, del valore economico della disponibilità dell'area nonché del sacrificio imposto alla collettività, con previsione di coefficienti moltiplicatori per specifiche attività esercitate dai titolari delle concessioni anche in relazione alle modalità dell'occupazione".

Ciò premesso, l'art. 1 del Regolamento COSAP della Provincia di Teramo regolamentava, in ordine ai periodi su cui si controverte, le fattispecie di "occupazione onerosa, permanente o temporanea, di strade, aree e relativi spazi sovrastanti o sottostanti, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile della Provincia di Teramo ovvero di proprietà privata soggette a servitù di pubblico passaggio costituita nei modi di legge", per le quali era prescritto il rilascio di apposita concessione.

Il successivo art. 2 ("Soggetti attivi e passivi") chiariva quindi che "Il canone è dovuto all'Ente proprietario del suolo dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante di fatto, anche abusivo, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio".

Dal combinato disposto delle norme che precedono discende - a contrario - che sono escluse dall'ambito applicativo del COSAP le occupazioni che non necessitano di concessione provinciale, ossia quelle che non si riferiscono a beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dell'ente locale, ovvero le ipotesi in cui il medesimo ente sia sprovvisto del potere di accordare (o negare) l'occupazione, in quanto involgenti interessi di più ampio rilievo.

Nel caso di specie, non è contestata in atti la proprietà statale dell'infrastruttura autostradale di cui fanno parte integrante i pontoni sui quali si controverte, trovando quindi applicazione la regola di cui all'art. 822, comma 2 Cod. civ., a mente del quale "Fanno parimenti parte del demanio pubblico, se appartengono allo Stato, le strade, le autostrade e le strade ferrate ...".

Ne consegue l'impossibilità di configurare i presupposti applicativi del canone, posto che questo non può certo gravare un bene del demanio statale, per di più realizzato per evidenti finalità di interesse nazionale (ex multis, Cons. Stato, IV, 13 marzo 2008, n. 1094).

Ai sensi dell'art. 2 L. n. 463 del 1955, "Le autostrade da costruirsi in base alla presente legge e l'ordine di precedenza della costruzione sono stabiliti con decreto del Ministro per i lavori pubblici, di concerto con il Ministro per il tesoro e con il Ministro per i trasporti. L'allegato grafico del piano poliennale di sviluppo e miglioramento della rete delle autostrade costituisce, nelle sue direttrici di grande massima, parte integrante della presente legge": tale grafico, contenente il piano di sviluppo della rete autostradale, viene quindi nuovamente richiamato anche dalla successiva L. n. 729 del 1961, di cui "costituisce parte integrante" (ex art. 28).

La pianificazione dello sviluppo autostradale nazionale (e, dunque, la scelta di attraversare un territorio piuttosto che un altro) va quindi imputata al solo legislatore statale, a nulla rilevando il mezzo in concreto prescelto per realizzare tali obiettivi, ad esempio la concessione (di costruzione e gestione) in luogo dell'esecuzione diretta.

Deve pertanto escludersi che singole parti di un'autostrada facente parte del demanio dello Stato (ad esempio, un cavalcavia) debbano essere considerate "abusive" - e come tali passibili di determinare l'irrogazione di sanzioni amministrative a carico di chi ne abbia la gestione - ove vengano a "sovrastare" una rete viaria comunale o provinciale, senza che per il loro mantenimento in essere sia stato chiesto il rilascio di apposita concessione e/o corrisposto il relativo canone annuo.

Neppure è condivisibile l'argomento secondo cui l'esonero dal pagamento del canone potrebbe valere per lo Stato - laddove gestisse direttamente la struttura autostradale - in ragione del fatto che lo stesso perseguirebbe istituzionalmente finalità non lucrative ma di pubblico interesse, ma non anche per il concessionario, in quanto operatore economico la cui attività è invece finalizzata alla realizzazione di un vantaggio patrimoniale privato, muovendo tale assunto da una prospettiva di analisi errata.

Invero, come già detto, il Canone per l'occupazione di spazi pubblici è dovuto dal soggetto che utilizza in modo esclusivo uno spazio pubblico oppure un'area pubblica (ricadenti nel demanio o nel patrimonio indisponibile dell'ente locale), utilizzazione per la quale avrebbe dovuto preventivamente chiedere il rilascio di un atto di concessione o di autorizzazione all'occupazione del sottosuolo e soprasuolo pubblico.

Nel caso in cui ad insistere sul soprasuolo pubblico non sia un manufatto privato bensì un bene del demanio dello Stato, però, non può parlarsi di "utilizzazione" da parte del bene demaniale (o di chi ne abbia la gestione) di spazi appartenenti ad altro ente pubblico territoriale, né (per rimanere alla qualificazione operata dal regolamento della Provincia di Teramo), di "superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico" ad opera del bene demaniale medesimo.

Il rapporto di fisica prossimità e di conseguente reciproca interferenza tra due beni appartenenti a demani diversi non si traduce infatti nella posizione "servente" dell'uno rispetto all'altro (come accadrebbe nel caso in cui l'utilizzo del primo fosse considerato abusivo in assenza di una valida autorizzazione rilasciata dal titolare del secondo, a fronte di un corrispettivo), bensì nella reciproca coesistenza di due realtà (giuridiche e di fatto) tra loro autonome, che possono essere liberamente utilizzate dagli aventi titolo a farlo senza dover preventivamente attivare meccanismi di reciproca (o unilaterale) autorizzazione in tal senso.

Del resto, a voler ipotizzare una qualche forma - ancorché impropria - di "gerarchia" tra i regimi giuridici dei due beni coesistenti e senza voler in questa sede affrontare la questione dell'attuale configurabilità di un autonomo demanio degli enti territoriali sub-statali, in ragione della emendata formulazione dell'art. 119, comma 6 Cost. (ex L.Cost. 18 ottobre 2001, n. 3), la prevalenza non potrebbe che essere accordata a quello dello Stato, in quanto unico soggetto di diritto originario, laddove il patrimonio attribuito all'ente territoriale "minore" altro non è che frutto di una devoluzione accordata dal primo al secondo, ai meri fini strumentali dell'esercizio di funzioni amministrative decentrate.

Ne consegue che l'esistenza e l'utilizzo - ai fini del passaggio del traffico veicolare - di un pontone autostradale, in quanto parte inseparabile di un bene demaniale funzionalmente unitario (e, dunque, bene demaniale lui stesso) non richiede alcuna autorizzazione da parte degli enti territoriali cui appartengano gli eventuali beni al di sopra dei quali la detta struttura sia stata a suo tempo realizzata in base ad una espressa disposizione di legge.

Per l'effetto, nessun canone (o altro corrispettivo) di occupazione sarà reciprocamente dovuto dalle parti in causa.

Con il secondo motivo di appello viene specificamente censurato l'assunto riportato in sentenza secondo cui "la scelta di assoggettare l'occupazione di suolo pubblico provinciale al pagamento di un canone è essa stessa espressione della volontà dello Stato affermata con gli artt. 52 e 63 del D.Lgs. n. 446 del 1997, attuati dalla Provincia resistente con il Regolamento COSAP che pone all'art.1 il pagamento dell'importo del canone nonché della sanzione in capo all'occupante di fatto, ovvero, nella fattispecie, alla società concessionaria", non potendosi invero addebitare una violazione ad un operatore economico che adempia al comportamento contestato - id est, l'occupazione ritenuta 'abusiva' - nell'esercizio di una facoltà legittima.

In breve, deduce l'appellante, poiché "Aspi gestisce l'autostrada in forza di quanto originariamente stabilito dalla L. n. 729 del 1961, che prevede la facoltà di assentire in concessione la costruzione e la

gestione delle autostrade. Non si può ritenere che, a fronte di questa "facoltà legittima" riconosciuta dal legislatore statale, si configuri una violazione amministrativa ascrivibile al concessionario nella gestione del bene autostradale, per 'abusiva' occupazione di porzioni di enti territoriali, effettuata per mezzo dell'autostrada legittimamente assentita in concessione".

Il motivo va accolto, alla luce di quanto già rilevato in ordine a quello precedente.

Invero, nel momento in cui va escluso che il regolare mantenimento in esercizio del bene demaniale dello Stato necessiti - per non doversi considerare abusivo - di una formale autorizzazione (al mantenimento in situ) dell'ente territoriale sul cui territorio detto bene è ubicato, non può poi pretendersi il pagamento di un canone (o di una sanzione per omesso versamento di quest'ultimo) da parte del concessionario che tale bene amministri nell'interesse (ed in luogo) dello Stato, solo perché nel farlo persegue altresì un proprio (purché legittimo) fine lucrativo.

Quest'ultimo, infatti, non muta la natura demaniale del bene gestito e la piena legittimità della sua insistenza - senza necessità di autorizzazioni e/o concessioni di occupazione di sorta - sul territorio di uno o più degli enti locali nei quali è amministrativamente suddiviso lo Stato; né altera la natura stessa del rapporto concessorio, la cui esclusiva ratio risiede nel garantire alla collettività un migliore perseguimento degli interessi pubblici i quali, altrimenti, non sarebbero garantiti dall'amministrazione con la propria organizzazione ed i propri mezzi o, pur essendo garantiti, lo sarebbero in modo antieconomico, inefficace e inefficiente, in aperta violazione del principio di buon andamento e buona amministrazione di cui all'art. 97 Cost.

L'accoglimento dei motivi di appello che precedono - aventi ad oggetto la stessa possibilità di assoggettare singole parti di una rete autostradale facente parte del demanio dello Stato all'obbligo di ottenere una concessione di occupazione di territorio provinciale (o comunale) e, quindi, al correlato obbligo di corrispondere il COSAP - è assorbente delle ulteriori censure dedotte dall'appellante, vertenti (terzo motivo) sulla presunta formulazione incerta del Verbale di accertamento e contestazione impugnato, laddove il primo giudice aveva ritenuto gli "elementi oggettivi e soggettivi ivi indicati - ndr sufficientemente idonei ed adeguati ad individuare le specifiche porzioni del tracciato autostradale oggetto di occupazione", nonché (quarto motivo) sulla configurabilità, in capo ad A.P.L. s.p.a., di un affidamento legittimo sulla insussistenza dei presupposti per la soggezione a COSAP, stante che per oltre quarant'anni la presenza dell'infrastruttura autostradale nell'ambito della Provincia non avrebbe mai determinato alcuna contestazione in ordine al suo possibile carattere "abusivo".

Conclusivamente, alla luce dei rilievi che precedono l'appello principale va accolto, mentre quello incidentale va respinto.

Le spese di lite del doppio grado di giudizio possono essere interamente compensate tra le parti, stante la novità e la particolarità delle questioni esaminate. Il contributo unificato, in relazione a tutti i gradi di giudizio, è ripetibile nei confronti della Provincia di Teramo.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sull'appello principale, come in epigrafe proposto, lo accoglie, per l'effetto accogliendo, in riforma della sentenza impugnata, il ricorso originariamente proposto da A.P.L. s.p.a. Respinge l'appello incidentale.

Spese del doppio grado compensate. Contributo unificato ripetibile come da motivazione.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Conclusione

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 21 settembre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Rosanna De Nictolis, Presidente

Valerio Perotti, Consigliere, Estensore

Stefano Fantini, Consigliere

Giorgio Manca, Consigliere

Gianluca Rovelli, Consigliere

**TAR DELLA LIGURIA, SEZIONE PRIMA, SENTENZA N. 935 DEL 15
DICEMBRE 2023**

**L'ATTIVITA' DI SUPPORTO ALLA RISCOSSIONE E' ESCLUSA PER GLI
AVVOCATI**

La sentenza in commento risulta di particolare interesse perché con essa il Tar Liguria, deduce l'illegittimità del provvedimento impugnato da una società iscritta all'albo dei soggetti abilitati all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali ai sensi dell'articolo 53, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 perché ammetteva a partecipare ad una procedura relativa all'affidamento dei servizi legali di supporto al recupero coattivo delle sanzioni pecuniarie solo gli iscritti all'albo degli avvocati.

Con la sentenza in epigrafe, i Giudici Amministrativi liguri hanno affermato che gli avvocati non possono effettuare l'attività di supporto alla riscossione coattiva delle entrate tributarie locali essendo questa riservata a determinati soggetti iscritti nell'apposito albo ministeriale.

Invero, le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali (e delle società da essi partecipate) sono riservate, per effetto di quanto stabilito dall'art. 1, co. 805 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), ai soggetti iscritti nella sezione separata del suddetto albo (i relativi criteri per l'iscrizione sono stati stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 13 aprile 2022, n. 10).

Segue il testo della sentenza.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Liguria

(Sezione Prima)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 477 del 2023, proposto da
FINTEL ENGINEERING s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato Gabriele Bicego, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso il suo studio in Noventa Padovana, via Panà, 56 B;

contro

Comune di Sanremo, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dagli avvocati Giovanni Nuvoloni e Giuseppe Luppino, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

per l'annullamento

- della determinazione dirigenziale del Settore Corpo di Polizia Municipale - Protezione Civile del Comune di Sanremo n. 2826 del 28 giugno 2023 e del relativo avviso di avvio della procedura negoziata senza bando per l'affidamento dei servizi legali di supporto al recupero coattivo delle sanzioni pecuniarie per verbali di violazione e ordinanze ingiunzione elevati dal Corpo di Polizia Locale del Comune di Sanremo;

- della lettera di invito in data 30 giugno 2023 e del capitolato speciale (allegato A alla lettera di invito);

- di ogni altro atto presupposto, antecedente, consequenziale e comunque connesso;

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio del Comune di Sanremo;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 3 novembre 2023 il dott. Davide Miniussi e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

1. La ricorrente, società iscritta all'albo dei soggetti abilitati all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali di cui all'articolo 53, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ha impugnato la determinazione dirigenziale del Settore Corpo di Polizia Municipale - Protezione Civile (gestione emergenze) del Comune di Sanremo indicata in epigrafe (oltre al relativo avviso di avvio della procedura e alla precedente determinazione, prot. n. 4108 del 3 novembre 2022, relativa all'indagine di mercato volta ad individuare gli operatori da invitare alla procedura, nonché al relativo avviso di manifestazione di interesse) con cui è stata indetta la procedura negoziata senza bando ai sensi dell'art. 63, d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (d'ora innanzi, "Codice") per l'affidamento dei servizi legali di supporto al recupero coattivo delle sanzioni pecuniarie per verbali di violazione e ordinanze ingiunzione elevati dal Corpo di Polizia Locale di Sanremo.

2. Il ricorso è articolato nei seguenti tre motivi.

I. Violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e ss. del R.D. n. 639/1910; degli artt. 52 e 53 del D. Lgs. 446/1997, dell'art. 1, comma 792 della L. 160/2019 e del D.P.R. n. 602/19. Eccesso di potere per illogicità manifesta, carenza dei presupposti, sviamento. Violazione del principio di massima partecipazione alle pubbliche gare.

Si deduce l'illegittimità della clausola del provvedimento impugnato che ammette a partecipare alla procedura relativa all'affidamento dei servizi legali di supporto al recupero coattivo delle sanzioni pecuniarie gli iscritti all'albo degli avvocati (e nessun altro), laddove:

- l'attività di accertamento e riscossione dei tributi e di tutte le entrate è per legge riservata (dall'art. 52, d.lgs. n. 446/1997), tra gli altri (operatori stabiliti in altri Stati membri dell'Unione europea, società miste e società in house), ai soggetti iscritti all'albo degli affidatari dei servizi di riscossione di cui all'art. 53, d.lgs. n. 446/1997 (ai quali peraltro la partecipazione alla procedura in questione è preclusa);

- le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali (e delle società da essi partecipate) sono riservate, per effetto di quanto stabilito dall'art. 1, co. 805 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), ai soggetti iscritti nella sezione separata del suddetto albo (i relativi criteri per l'iscrizione sono stati stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 13 aprile 2022, n. 10), come peraltro stabilito da questa stessa Sezione con ordinanza n. 79 del 9 maggio 2023.

II. Violazione dell'art. 30, comma 1 e 83, comma 2, del D. Lgs. 50/2016; Violazione del principio di ragionevolezza e proporzionalità e dei principi di libera concorrenza, non discriminazione e massima partecipazione alle pubbliche gare; Illogicità e incongruenza manifeste.

Si deduce l'irragionevolezza dell'art. 6 della lettera di invito nella parte in cui determina i criteri di valutazione dell'offerta tecnica prevedendo l'attribuzione fino a n. 10 punti per l'esperienza maturata nell'attività di redazione di atti di ingiunzione fiscale nel periodo eccedente i tre anni necessari per l'ammissione alla gara e fino a n. 20 punti per il numero di pignoramenti iscritti nel 2022, nonostante il servizio riguardi soprattutto la redazione degli atti relativi all'ingiunzione fiscale (per cui il punteggio massimo previsto è di soli n. 10 punti) e solo in minima parte il supporto nell'ambito di procedure esecutive promosse dinanzi all'autorità giudiziaria (per cui il punteggio massimo è pari al doppio, ossia n. 20 punti). Detti requisiti, dunque, non sarebbero attinenti e proporzionati all'oggetto dell'appalto, con conseguente violazione dell'art. 83 del Codice.

III. Violazione dell'art. 30, comma 1; 83, comma 2 e dell'All. XVII, parte I, lett. c), e parte II, lett. a), punto ii) del D. Lgs. 50/2016 e eccesso di potere incongruenza e difetto di motivazione.

Il combinato disposto delle previsioni relative ai requisiti di capacità economico-finanziaria (importo minimo di fatturato realizzato, complessivamente, nel triennio 2019/2021: euro 130 mila) e a quelli di capacità tecnico-professionale (svolgimento di servizi del tipo di quelli oggetto della procedura nel triennio 2020/2022) comporta un'ampiezza del periodo di riferimento per il possesso dei requisiti pari a quattro anni (dal 2019 al 2022), in assenza di motivazione sul punto, con conseguente asserita violazione dell'Allegato XVII del Codice, che consente di attribuire rilevanza solo agli ultimi tre esercizi (per la capacità economica) e agli ultimi tre anni (per la capacità tecnica) precedenti la pubblicazione del bando.

3. Il Comune di Sanremo si è costituito in giudizio, eccependo l'inammissibilità del ricorso per omessa tempestiva impugnazione della determina prot. n. 4108 del 3 novembre 2022 e per difetto di interesse,

nonché contestando nel merito la fondatezza del primo motivo di ricorso, in ragione della limitazione della riserva all'attività di riscossione dei crediti di natura tributaria, cui sono estranee le entrate derivanti dall'irrogazione di sanzioni amministrative (oggetto della procedura de qua), e dell'inoperatività della stessa riserva rispetto all'attività di supporto alla riscossione (riscossione che il Comune continuerebbe a gestire in proprio).

4. Con ordinanza n. 220 del 16 agosto 2023 è stata confermata la sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato già disposta con decreto monocratico n. 192 del 28 luglio 2023.

5. In vista dell'udienza di discussione, le parti hanno depositato memorie e relative repliche. In data 18 ottobre 2023 la ricorrente ha depositato istanza di accesso ai sensi dell'art. 116, co. 2 cod. proc. amm., chiedendo l'esibizione di due verbali della commissione di gara.

All'udienza del 3 novembre 2023 il ricorso è stato trattenuto in decisione.

DIRITTO

1. In via preliminare, il Collegio reputa infondate le eccezioni di inammissibilità formulate dal Comune di Sanremo.

1.1. Per quanto concerne l'eccezione di inammissibilità per mancata tempestiva impugnazione della determina dirigenziale prot. n. 4108 del 3 novembre 2022 (comunque gravata con il ricorso in decisione), il Collegio condivide l'orientamento della giurisprudenza, che è consolidato nel senso di escludere la sussistenza di un onere di impugnazione con riferimento all'avviso di avvio della consultazione del mercato, trattandosi di una fase caratterizzata dall'instaurazione di un dialogo informale con gli operatori di settore finalizzato ad acquisire informazioni ritenute necessarie al successivo svolgimento di una procedura di gara, cui potrebbe non seguire la scelta di una procedura limitativa della concorrenza o, a fortiori, la decisione di introdurre determinati requisiti soggettivi di partecipazione, ben potendo la P.A. successivamente determinarsi nel senso della più ampia apertura al mercato (decidendo di pubblicare un bando o, pur persistendo nella scelta della procedura negoziata senza previa pubblicazione di un bando, non introducendo i requisiti soggettivi di partecipazione in origine contemplati) (Cons. St., sez. V, 11 ottobre 2022, n. 8687; 20 novembre 2022, n. 7329).

1.2. Quanto alla dedotta inammissibilità per difetto di interesse al ricorso, sul rilievo per cui un avvocato ha manifestato l'interesse a partecipare alla procedura dichiarando di avvalersi dell'odierna ricorrente in ordine ai requisiti di capacità economico-finanziaria e tecnico-professionale e, sebbene invitato, non ha partecipato alla procedura, è sufficiente rilevare come l'interesse al ricorso consista nel caso di specie nella partecipazione alla gara dell'odierna ricorrente in qualità di operatore concorrente e non di mera ausiliaria. Né le circostanze di fatto da ultimo delineate rilevano rispetto alla tempestività dell'impugnazione, posto che, come detto, rispetto all'avviso relativo all'avvio della consultazione di mercato non era configurabile alcun onere di impugnazione, con conseguente irrilevanza della conoscenza di detto avviso (desumibile, nella prospettiva dell'Amministrazione resistente, dalla disponibilità, da parte dell'odierna ricorrente, dell'invito alla procedura comunicato all'avvocato avvalente) ai fini della decorrenza del termine per l'impugnazione.

1.3. Il ricorso è dunque ammissibile.

2. Venendo all'esame nel merito dei motivi di ricorso, il Collegio ritiene che sia fondato il primo motivo.

La determinazione impugnata ha ad oggetto “l’affidamento del servizio di supporto al recupero coattivo delle sanzioni pecuniarie per verbali di violazione e ordinanze ingiunzione elevati dal Corpo di Polizia Municipale di Sanremo”. Il servizio oggetto di affidamento, dunque, si caratterizza per due elementi:

- da un lato, trattasi del supporto alla riscossione, e non del servizio di riscossione (di cui rimane titolare il Comune affidante);
- dall’altro, per quanto concerne la natura delle somme riscosse, il servizio comprende soltanto le sanzioni pecuniarie irrogate con verbale della polizia municipale o riscosse con ordinanza-ingiunzione.

Sotto questo profilo, sono pertinenti le controdeduzioni svolte dal Comune resistente, sebbene le conseguenze che se ne traggono non siano coerenti con le premesse. Infatti, così delimitato, sotto il profilo dell’attività (supporto alla riscossione) e della natura delle somme oggetto di riscossione (sanzioni amministrative pecuniarie), il servizio oggetto di affidamento, il Collegio rileva come le dette caratteristiche non escludano lo stesso dalla riserva di attività desumibile dalla vigente normativa.

Da un lato, infatti, sebbene il Comune, nell’esercizio della sua autonomia organizzativa, abbia stabilito di mantenere la gestione diretta dell’attività di riscossione (non affidandola ad un concessionario) e di limitarsi ad affidare a terzi il servizio di supporto alla stessa, anche l’attività di supporto alla riscossione è attività riservata, come desumibile dall’art. 1, co. 805 della legge n. 160/2019 che prevede, per i soggetti che svolgono esclusivamente le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all’accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali, l’iscrizione obbligatoria in sezione separata dell’albo di cui all’art. 53, d.lgs. n. 446/1997. Ciò in continuità con il già richiamato precedente di questa Sezione (ordinanza n. 79 del 9 maggio 2023).

Dall’altro, il riferimento (contenuto nel menzionato art. 1, co. 805) alle “entrate” quale oggetto dell’attività di riscossione cui è propedeutica l’attività di supporto di cui si discute è evidentemente riferito (come si desume dalle norme in materia di armonizzazione degli schemi di bilancio degli enti locali e, in particolare, per quanto qui rileva, dall’allegato 13/2 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118) a tutte le entrate di natura autoritativa degli enti locali, ossia non soltanto alle entrate correnti di natura tributaria (di cui al Titolo I dell’entrata), ma altresì alle entrate extratributarie che possono essere oggetto di attività di riscossione, quali (per quanto rileva in questa sede) le entrate derivanti dall’irrogazione di sanzioni amministrative (che confluiscono nel Titolo III dell’entrata).

In sintesi, dunque, né la natura di supporto (alla riscossione) dell’attività oggetto del servizio de quo, né l’oggetto (sanzioni amministrative pecuniarie) della riscossione cui l’attività in parola è propedeutica escludono che detta attività rientri nella riserva sopra descritta. Sussiste, pertanto, la denunciata violazione di legge, limitatamente alle attività descritte dal capitolato che non rientrano in quelle riservate agli avvocati.

3. Il secondo e il terzo motivo sono inammissibili per difetto di interesse, in quanto deducono l’illegittimità (il secondo) dei criteri di valutazione dell’offerta tecnica e (il terzo) dei requisiti di capacità economico-finanziaria e tecnico-professionale, clausole tutte, quelle di cui si denuncia l’illegittimità, prive di autonoma capacità lesiva dell’interesse del ricorrente, non trattandosi (nel primo caso) di clausole escludenti o (nel secondo caso) comunque tali da impedire la formulazione di un’offerta valida o attendibile, non avendo la ricorrente allegato, né tantomeno dimostrato, che le

clausole attinenti ai requisiti soggettivi di partecipazione hanno impedito alla stessa l'utile presentazione dell'offerta e, dunque, in sostanza, la partecipazione della stessa alla gara (ex multis, Cons. St., sez. V, 20 ottobre 2021, n. 7053).

Il terzo motivo è comunque infondato nel merito, dal momento che il triennio di riferimento deve essere individuato separatamente per ciascuno dei due tipi di requisiti, non comprendendosi per quale ragione la valutazione dovrebbe essere unitaria, sovrapponendo i due trienni per poi dedurne l'illegittimità del combinato disposto delle due clausole.

4. Alla fondatezza del primo motivo conseguono l'accoglimento del ricorso e l'annullamento dei provvedimenti impugnati. L'esito del giudizio esime il Collegio dal pronunciarsi sull'istanza di accesso formulata dalla ricorrente ai sensi dell'art. 116, co. 2 cod. proc. amm.

5. In ragione della novità della questione trattata e della natura del precedente della Sezione (trattasi di ordinanza cautelare e, pertanto, fondata su una valutazione prima facie in ordine alla fondatezza dei motivi di ricorso e della ricostruzione normativa prospettata) il Collegio ritiene di compensare le spese di lite.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Liguria (Sezione Prima), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo accoglie e, per l'effetto, annulla i provvedimenti impugnati. Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Genova nella camera di consiglio del giorno 3 novembre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Giuseppe Caruso, Presidente

Liliana Felletti, Referendario

Davide Miniussi, Referendario, Estensore

L'ESTENSORE IL PRESIDENTE

Davide Miniussi Giuseppe Caruso

IL SEGRETARIO

**TAR PER LA SICILIA, SEDE DI CATANIA, SEZIONE SECONDA,
SENTENZA N. 3415 DEL 14 NOVEMBRE 2023**

IL COMUNE PUÒ CONDIZIONARE L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ
SOTTOPOSTA A LICENZA ALLA REGOLARIZZAZIONE DELLA POSIZIONE
DEBITORIA RELATIVA AL PAGAMENTO DEI TRIBUTI LOCALI PREGRESSI

Il TAR Catania con la sentenza in commento ha ritenuta legittima la disposizione regolamentare comunale che prevedeva la sospensione delle attività commerciali sottoposte a licenza per irregolarità nel pagamento dei tributarie locali pregressi.

Più precisamente il caso sotteso attiene l'impugnazione di una ordinanza dirigenziale comunale con cui era disposta l'immediata sospensione o revoca delle licenze concesse alle attività commerciali non in regola con il pagamento di tributi locali, per gli anni pregressi, ai sensi dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019.

Il predetto articolo, rubricato "Misure preventive per sostenere il contrasto dell'evasione dei tributi locali", stabilisce che "*Gli enti locali competenti al rilascio di licenze, autorizzazioni, concessioni e dei relativi rinnovi, alla ricezione di segnalazioni certificate di inizio attività, uniche o condizionate, concernenti attività commerciali o produttive possono disporre, con norma regolamentare, che il rilascio o il rinnovo e la permanenza in esercizio siano subordinati alla verifica della regolarità del pagamento dei tributi locali da parte dei soggetti richiedenti*".

Secondo i Giudici Amministrativi siciliani, l'ordinanza dirigenziale comunale, che costituisce attuazione dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019, è da intendersi, in conformità del tenore letterale della norma medesima, nel senso che, allorquando sia verificata una irregolarità nel pagamento dei tributi locali, e dunque una condizione di inadempienza agli obblighi tributari "per gli anni pregressi a quelli in corso" (ossia, per i periodi per i quali, al momento della verifica, siano già scaduti i termini di versamento dell'imposta), il Comune può condizionare l'esercizio dell'attività sottoposta a licenza alla regolarizzazione della posizione debitoria.

Di seguito il testo integrale della sentenza in epigrafe.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Sicilia
Sezione distaccata di Catania (Sezione Seconda)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 481 del 2023, proposto da E. S.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Lidia Spadafora, Maria Tornabene, Riccardo Giuffrida, Riccardo Rotigliano, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

contro

Comune di Castel di Iudica, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Antonio Drago, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

per l'annullamento

dell'ordinanza dirigenziale n. 5 del 29 marzo 2023, notificata in pari data, con cui il Comune di Castel di Iudica ha disposto l'immediata sospensione dell'attività dell'odierna ricorrente, nonché della delibera del Consiglio Comunale n. 52 del 26 ottobre 2022, con cui è stata disposta l'integrazione del regolamento per la rateizzazione dei crediti arretrati, nella parte in cui prevede (art. 6) che la sospensione ai sensi dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019 per irregolarità tributarie locali si applichi "per gli anni pregressi a quelli in corso";

nonché per la condanna

dell'Amministrazione intimata al risarcimento del danno.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio del Comune di Castel di Iudica;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 19 ottobre 2023 la dott.ssa Cristina Consoli e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

FATTO e DIRITTO

La ricorrente, operante nel settore del commercio agroalimentare, ha impugnato l'ordinanza dirigenziale del Comune di Castel di Iudica n. 5 del 29 marzo 2023, con cui è stata disposta l'immediata sospensione dell'attività, e la delibera del Consiglio Comunale n. 52 del 26 ottobre 2022, con cui è stata disposta l'integrazione del regolamento per la rateizzazione dei crediti arretrati, nella parte in cui prevede (art. 6) che la sospensione ai sensi dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019 per irregolarità tributarie locali si applichi "per gli anni pregressi a quelli in corso". La ricorrente ha agito, inoltre, per il risarcimento dei danni, di natura patrimoniale e non patrimoniale, derivanti dall'illegittimo operato dell'Amministrazione intimata.

Nel ricorso, per quanto in questa sede interessa, si rappresenta in punto di fatto quanto segue: a) con il provvedimento impugnato il Comune ha disposto l'immediata sospensione dell'attività ai sensi dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019 per presunte irregolarità nel versamento dei tributi locali, in particolare la tassa sui rifiuti (TARI), per gli anni dal 2019 al 2021; b) precedentemente alla notifica dell'ordinanza impugnata, la ricorrente è stata informata dal Comune di presunti mancati versamenti dell'imposta sui rifiuti e di un ammontare del debito complessivamente pari ad € 36.129,60 (importo comprensivo di sanzioni), con la nota prot. n. (...) del 15 dicembre 2022; c) la lettera di messa in mora in questione è generica e priva di un'esposizione dettagliata degli importi dovuti e delle modalità di determinazione dell'imposta; d) all'esito di contraddittorio procedimentale, il Comune rispondeva con nota prot. n. (...) del 14 marzo 2023, con cui confermava l'importo dovuto di € 36.129,60 e si limitava a rilevare che nel calcolo della TARI non erano state considerate le aree che producevano rifiuti agricoli come da s.c.i.a.; e) senza che fosse emesso il necessario (e preannunciato) atto di accertamento/ingiunzione, il Comune adottava l'ordinanza impugnata, disponendo l'immediata sospensione di ogni attività.

Il contenuto dei motivi di gravame può sintetizzarsi come segue: a) il provvedimento viola il principio di irretroattività, essendo stato emesso con effetti retroattivi rispetto a presunte inadempienze relative ad anni d'imposta precedenti alla stessa introduzione della norma regolamentare (di cui alla delibera del Consiglio comunale n. 52 del 26 ottobre 2022); b) risulta costituzionalmente illegittima la disciplina regolamentare (nella parte in cui prevede l'applicazione della sanzione per le violazioni commesse per i periodi pregressi alla sua entrata in vigore); c) è costituzionalmente illegittima, per violazione del principio di proporzionalità, la stessa disposizione di cui all'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019 (il quale stabilisce una misura "fissa" della sanzione, non suscettibile di essere graduata da parte dell'autorità amministrativa irrogante, né dal giudice adito, al fine di tenere in considerazione le specifiche circostanze del caso concreto e la gravità stessa della violazione); d) non è stato notificato alla ricorrente alcun atto di accertamento di natura tributaria e, pertanto, non sussiste il presupposto della irregolarità nel pagamento dei tributi locali; e) è stata omessa la prescritta comunicazione di avvio del procedimento, con conseguente lesione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale; f) il provvedimento impugnato risulta viziato per difetto di istruttoria e di motivazione.

Con memoria in data 8 maggio 2023 la ricorrente, nel ribadire le proprie difese, ha dedotto, in particolare, di avere, a seguito di accesso, verificato che nessun avviso di accertamento o ingiunzione di pagamento erano stati emessi a carico della società per le maggiori imposte richieste a titolo di TARI relativamente agli anni 2019, 2020 e 2021, sicché manca il presupposto per l'irrogazione della sanzione di cui all'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019, né sono stati forniti il dettaglio delle imposte accertate per le singole annualità, il calcolo dell'importo delle sanzioni, l'esplicitazione degli interessi e delle eventuali altre componenti del debito.

Il Comune ha svolto in giudizio le seguenti difese: a) secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 161, della L. n. 296 del 2006, gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati; b) prima dell'invio di lettere di messa in mora, la responsabile della società è stata convocata ed interpellata al fine di rendere delucidazioni in merito alla tipologia e ai metri quadri effettivi di esercizio dell'attività; c) solo dopo la notifica della messa in mora, la ricorrente ha consegnato il conteggio relativo all'importo da corrispondere, con un apposito piano di rateizzazione; d) non risponde al vero che la messa in mora è priva di elementi utili ed idonei per comprenderne il contenuto, come dimostrato dai colloqui intercorsi con il commercialista della società; e) l'Amministrazione ha specificato che l'immobile, in ragione della categoria catastale (D10), è esente dal solo tributo IMU e non dalla TARI; f) appare pretestuosa la contestazione del quantum dell'imposta come determinato dall'ufficio comunale.

All'esito di sommaria deliberazione, il Collegio, con ordinanza n. 226/2023 in data 16 maggio 2023 ha respinto l'istanza cautelare della ricorrente, osservando quanto segue: a) come emerge dall'atto di messa in mora del Comune n. 17581 in data 15 dicembre 2022, che, in buona sostanza, costituisce un'intimazione di pagamento, la società risulta debitrice per un importo € 36.129,60, relativi alla TARI; b) la ricorrente non ha fornito alcuna allegazione o prova di aver impugnato l'intimazione innanzi al giudice tributario, limitandosi ad affermare in seno al presente ricorso che l'Amministrazione avrebbe omesso di notificare i previ atti di accertamento; c) il menzionato atto n. 17581 del 15 dicembre 2022 vale anche come comunicazione di avvio del procedimento relativo alla sospensione dell'attività, come ivi esplicitamente affermato dall'Amministrazione municipale; d) non appare, prima facie, sussistente

alcuna violazione del principio di irretroattività, posto che la misura viene applicata dal Comune con effetti ex nunc rispetto ad una esposizione debitoria tuttora attuale; e) la Sezione ritiene che non vi siano serie ragioni per dubitare della legittimità costituzionale della disciplina e osserva, comunque, che la questione relativa alla cosiddetta "quota fissa" della sanzione appare irrilevante, poiché nel caso in esame l'esposizione debitoria di cui si discute è alquanto consistente.

Il Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Siciliana, con decreto cautelare n. 163/2023 in data 18 maggio 2023 e, successivamente, con ordinanza collegiale n. 225/2023 in data 3 luglio 2023, ha, invece, espresso diverso avviso con riferimento al fumus boni iuris della pretesa azionata, attribuendo rilievo alla "... circostanza che, secondo le deduzioni di parte, la comminatoria della chiusura dell'esercizio commerciale prescinderebbe dalla definitività dell'accertamento tributario (pure in sede amministrativa, per come la parte assume che la sanzione sarebbe stata irrogata nel caso di specie), il che parrebbe poco compatibile con i principi di garanzia di una piena ed effettiva esperibilità della tutela giurisdizionale (rispetto a ogni pretesa tributaria)".

Con memoria in data 18 settembre 2023 la ricorrente, nel ribadire le proprie difese, ha precisato, in particolare, quanto segue: a) nel corso del giudizio di appello la ricorrente ha documentato l'intervenuta impugnazione innanzi al giudice tributario della nota n. 3795 in data 14 marzo 2023, con la quale è stata rigettata l'istanza di annullamento della nota n. 17581 del 15 dicembre 2022; b) venendo in rilievo un debito tributario, l'Amministrazione avrebbe dovuto fare applicazione dell'art. 47 del regolamento per la disciplina delle imposte comunali, il quale contempla l'adozione di un formale avviso di accertamento a norma dell'art. 1, commi 161 e 162, della L. n. 296 del 2006; c) la diffida in data 15 dicembre 2022 non è nemmeno un simulacro di avviso di accertamento; d) non appare comprensibile la previsione di cui all'art. 4, sesto comma, del regolamento per la rateizzazione dei debiti arretrati in ordine all'oggetto della sospensione o revoca, e, comunque, il provvedimento impugnato contempla una sospensione che non si riferisce al titolo (cioè alla licenza commerciale) ma senz'altro all'attività svolta; e) la rilevanza del carattere definitivo dell'accertamento tributario costituisce la regola, salvo eccezioni, come accade nell'ambito delle procedure di affidamento; f) nel caso in esame difetta la stessa adozione di un atto impositivo e, in ogni caso, la disciplina di legge va interpretata in senso costituzionalmente orientato, avuto riguardo al diritto di iniziativa economica, nonché applicando il principio di proporzionalità che promana in primo luogo dal diritto europeo.

Nella pubblica udienza in data odierna la causa è stata trattenuta in decisione.

Il Collegio, pur nella consapevolezza del difforme orientamento espresso dal Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Siciliana nella fase cautelare, ritiene che il ricorso non sia meritevole di accoglimento.

Ciò in considerazione dell'interpretazione che si è affermata nella prevalente giurisprudenza amministrativa, e che il Collegio condivide, in merito al disposto dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019 (in applicazione del quale sono stati adottati la norma del regolamento comunale e il provvedimento amministrativo in questa sede impugnati).

Il citato art. 15-ter D.Lgs. n. 34 del 2019, rubricato "Misure preventive per sostenere il contrasto dell'evasione dei tributi locali", stabilisce che "Gli enti locali competenti al rilascio di licenze, autorizzazioni, concessioni e dei relativi rinnovi, alla ricezione di segnalazioni certificate di inizio attività, uniche o condizionate, concernenti attività commerciali o produttive possono disporre, con

norma regolamentare, che il rilascio o il rinnovo e la permanenza in esercizio siano subordinati alla verifica della regolarità del pagamento dei tributi locali da parte dei soggetti richiedenti".

Il regolamento per la rateizzazione dei crediti arretrati adottato dal Comune di Castel di Iudica prevede, con riferimento alle attività commerciali o produttive sottoposte a licenza commerciale che "non siano in regola con i tributi locali (TASI-IMU-TARI-IDRICO) per gli anni pregressi a quelli in corso", che il Comune si adoperi per la sospensione o revoca della stessa licenza, "precisando che è possibile sanare la posizione debitoria con un massimo di sei rate applicando una sanzione nella misura del 30%, ai sensi delle vigenti disposizioni di legge e s.m.i."

La norma da ultimo citata, che costituisce attuazione dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019, va intesa, in conformità al suo tenore letterale, nel senso che, allorquando sia verificata una irregolarità nel pagamento dei tributi locali, e dunque una condizione di inadempienza agli obblighi tributari "per gli anni pregressi a quelli in corso" (ossia, per i periodi per i quali, al momento della verifica, siano già scaduti i termini di versamento dell'imposta), il Comune può condizionare l'esercizio dell'attività sottoposta a licenza alla regolarizzazione della posizione debitoria.

Il Consiglio di Stato, con sentenza n. 8875/2022 in data 18 ottobre 2022, pronunciandosi in ordine all'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019 in fattispecie del tutto corrispondente a quella qui in esame, ha escluso che il credito tributario debba essere definitivamente accertato ("né l'art. 8 del regolamento comunale, né la norma primaria statale richiedono che il debito tributario sia definitivamente accertato: ne discende che tutte le censure contenute nel primo motivo dell'appello, volte a contestare la definitività del debito tributario dell'appellante, sono prive di rilevanza, poiché il potere esercitato dal Comune nei confronti del richiedente trova fondamento in fonti normative che non presuppongono tale definitività"; cfr., in senso conforme, T.A.R. Brescia, Lombardia, Sez. II, 7 dicembre 2021, n. 1042, secondo cui "la norma di riferimento richiede l'"esistenza di morosità", senza far alcun accenno alla sua definitività").

Il Consiglio di Stato ha, inoltre, espressamente escluso che la disciplina in argomento possa considerarsi costituzionalmente illegittima ("la ratio dell'art. 8 del Regolamento comunale, esplicitata anche nella rubrica dell'art. 15-ter del D.L. n. 34 del 2019, è quella di combattere l'evasione fiscale negli Enti locali e quindi eventuali dubbi di legittimità costituzionale del citato art. 15-ter D.Lgs. n. 34 del 2019 D.L. n. 34 del 2019 non hanno ragion d'essere, rispondendo sia la norma primaria statale, sia quella regolamentare, ai principi costituzionali della capacità contributiva e del buon andamento della P.A. (artt. 53 e 97 Cost.)", al riguardo menzionando l'ordinanza delle Sezioni Unite della Cassazione Civile in data 4 maggio 2022, n. 14049, con cui è stato precisato che lo strumento previsto dall'art. 15-ter "consiste non già nella comminatoria di una misura afflittiva collegata all'inadempimento di un'obbligazione tributaria, ma nella previsione di una forma di coazione indiretta all'adempimento. La disposizione de qua ha dotato i Comuni di uno strumento volto a contrastare diffusi fenomeni di evasione dei tributi locali, che comporta l'esercizio ad opera dell'Ente locale di un potere autoritativo". Il Consiglio di Stato, con la richiamata sentenza, ha, infine, escluso che possa risultare lesa l'interesse del ricorrente-contribuente ad una piena ed effettiva esperibilità della tutela giurisdizionale rispetto a ogni pretesa tributaria così come la libertà di esercizio dell'iniziativa economica, sul punto rimarcando che il contribuente, in caso di pagamento di un debito tributario non dovuto (nell'ipotesi, effettuato allo scopo di evitare la sospensione o revoca della licenza amministrativa), ha comunque diritto alla ripetizione dell'indebito ("invero, le alternative che possono presentarsi in concreto sono le seguenti:

o il contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento (o comunque l'atto su cui si è basata la pretesa impositiva), e allora non si tratta di violazione definitivamente accertata, cosicché egli ha disposizione l'azione di ripetizione laddove sia dimostrata la non debenza della somma e, quindi, il meccanismo del "solve et repete" può funzionare; ovvero il contribuente non ha impugnato l'avviso di accertamento, ma in tale ipotesi la violazione tributaria è definitiva. In ambedue le opzioni alternative, le doglianze formulate dall'appellante si rivelano prive di fondamento").

In ragione dell'indirizzo espresso dalla citata giurisprudenza amministrativa e dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione non pare, quindi, potersi dubitare della natura non sanzionatoria della misura di cui si tratta, avente finalità di indurre l'impresa, la cui attività sia soggetta ad autorizzazione amministrativa, alla regolarizzazione della propria posizione tributaria in relazione alle imposte locali (impregiudicata la possibilità di contestare nella competente sede giurisdizionale la pretesa fiscale).

La formulazione letterale dell'art. 15-ter del D.Lgs. n. 34 del 2019 non contiene alcun riferimento all'avviso di accertamento e richiede soltanto la verifica della regolarità corrente del pagamento dei tributi locali (per i quali sia scaduto il termine di versamento), stimolando il contribuente alla regolarizzazione dell'eventuale esposizione debitoria.

L'unico presupposto richiesto dalla norma è, in definitiva, l'esistenza del debito tributario, accertato dall'Amministrazione locale, costituendo la regolarità tributaria dell'impresa un requisito ulteriore per il rilascio (o il mantenimento) del titolo autorizzatorio.

Con la menzionata ordinanza in data 4 maggio 2022, n. 14049, la Corte di Cassazione ha, infatti, precisato che "Le controversie in tema di revoca di autorizzazioni, disposta a seguito di inadempienza nel pagamento di tributi locali, ai sensi dell'art. 15 ter del D.L. n. 34 del 2019, conv. con modif., dalla L. n. 58 del 2019, esulano dalla giurisdizione del giudice tributario, e spettano, invece, a quella del giudice amministrativo, non avendo ad oggetto la comminatoria di una misura afflittiva collegata all'inadempimento di un'obbligazione tributaria, ma la previsione di una forma di coazione indiretta all'adempimento, consistente nell'esclusione di pendenze in materia di tributi locali, il cui accertamento, pur concernendo aspetti sostanziali della disciplina tributaria, riveste carattere meramente incidentale, funzionale alla verifica dei requisiti soggettivi cui la legge subordina l'esercizio dell'attività e della legittimità del diniego opposto dall'amministrazione".

Nel caso di specie, non appare dubitabile (né è smentito dalla ricorrente) che ricorra il presupposto di fatto del mancato adempimento dell'obbligazione tributaria, sicché il provvedimento amministrativo oggetto d'impugnazione risulta conforme ai requisiti normativamente prescritti.

Non appaiono sussistere neppure i vizi di istruttoria e di motivazione denunciati in ricorso, in quanto l'atto di messa in mora del Comune n. 17581 in data 15 dicembre 2022 ha certamente valenza di comunicazione di avvio del procedimento relativo alla sospensione dell'attività, come ivi esplicitamente affermato dall'Amministrazione municipale, ed il contraddittorio endoprocedimentale risulta assicurato, così come dimostra l'interlocuzione avviata dal Comune con la ricorrente anche in ordine alle modalità di applicazione del tributo (cfr. nota prot. n. (...) in data 14 marzo 2023, con la quale il Comune ha precisato che la "Tari è applicata sulla base dei mq e non sulle giornate di ritiro o quantitativo dei rifiuti" e che "secondo quanto disposto dal comma 649 della L. n. 147 del 2013 le aree che producono rifiuti agricoli sono escluse dalla tassazione, ma restano tassabili le sole aree destinate ad eventuali uffici, punti vendita, magazzini ecc.. Nel calcolo della tari si è tenuto conto dei metri quadri delle seguenti aree come risultante dalla Scia da Voi presentata: Capannone A mq 1.150;

Capannone B mq 960; Palazzina uffici mq 1.050. Mentre le altre aree non sono state considerate quali: Silos, Spiazzale ecc...").

Peraltro, la ricorrente non ha fornito, neppure in giudizio, elementi utili per consentire un accertamento incidentale circa i presupposti (esposizione debitoria tributaria) per l'emanazione del provvedimento impugnato e la contestazione in ordine al debito di cui si discute appare estremamente generica.

Secondo la ricorrente, poi, il provvedimento impugnato violerebbe i principi costituzionali ed europei in materia di sanzioni amministrative (segnatamente, le "basilari garanzie costituzionali che presiedono all'applicazione di una sanzione amministrativa interdittiva, a carattere punitivo e con valore sostanzialmente penale (v. i c.d. criteri "Engel"), essendo stato emesso con valenza retroattiva rispetto a presunti mancati pagamenti TARI (anni 2019 - 2021) per anni d'imposta precedenti alla sua stessa previsione (di cui alla delibera del Consiglio Comunale n. 52/2022).

L'assunto non è condivisibile in quanto, come detto, la giurisprudenza prevalente esclude la natura sanzionatoria della misura di cui si discute, sicché non opera il principio di irretroattività come invocato in ricorso (cfr. T.A.R. Brescia, Lombardia, n. 1042/2021, cit., secondo cui le misure di cui si discute "non possono essere qualificate come introduttive di sanzioni in senso stretto, ma volte ad escludere la possibilità di ottenere un provvedimento ampliativo della sfera giuridica del richiedente, quando lo stesso si trovi ad essere debitore del Comune in relazione a tributi e canoni. E che non di sanzioni si tratti è dimostrato dal fatto che la condizione di inadempienza può essere sanata nel corso del procedimento, così rimuovendo l'ostacolo al rilascio dell'autorizzazione. Esclusa, dunque, la natura sanzionatoria delle previsioni in parola, non possono trovare positivo apprezzamento, né la censura riferita alla violazione del principio di irretroattività delle sanzioni, né quella correlata alla pretesa violazione della riserva di legge rispetto al potere impositivo").

A bene vedere, in ogni caso, l'invocato principio di irretroattività non risulta pregiudicato, se si considera che la misura viene applicata dal Comune con effetti ex nunc rispetto ad una esposizione debitoria ancora attuale (debito che l'impresa ben può scegliere di estinguere, per evitare di andare incontro all'inibizione dell'esercizio dell'attività, secondo un principio di autoresponsabilità, come ricordato da Cons. Stato, n. 8875/2022, cit.).

Il richiamo al principio di proporzionalità delle misure sanzionatorie è, per le medesime ragioni sopra esposte, non pertinente al caso di specie (così come il richiamo al pronunciamento della Corte Costituzionale in data 23 settembre 2021, n. 185, che quel principio ha enucleato, con riferimento a sanzioni amministrative a carattere punitivo: "La fissità del trattamento sanzionatorio impedisce di tener conto della diversa gravità concreta dei singoli illeciti, che è in funzione dell'ampiezza dell'offerta di gioco e del tipo di violazione commessa").

Peraltro, un problema di eccessività della misura in rapporto all'entità dell'infrazione andrebbe, comunque, escluso in concreto, avuto riguardo alla non esigua esposizione debitoria della ricorrente.

Per quanto precede, il ricorso va respinto.

L'esistenza di non univoci orientamenti della giurisprudenza in ordine alla questione decisa giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Sicilia, Sezione Staccata di Catania (Sezione Seconda), definitivamente pronunciando sul ricorso come in epigrafe proposto, lo respinge e compensa le spese processuali.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Conclusione

Così deciso in Catania nella camera di consiglio del giorno 19 ottobre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Daniele Burzichelli, Presidente

Gustavo Giovanni Rosario Cumin, Consigliere

Cristina Consoli, Referendario, Estensore

CORTE CASSAZIONE, SEZ. V, SENTENZA N. 31649 DEL 14 NOVEMBRE 2023

TARI: L'ESENZIONE DEL TRIBUTO E'PREVISTA A CONDIZIONE CHE I PRODUTTORI NE DIMOSTRINO L'AVVENUTO TRATTAMENTO IN CONFORMITÀ ALLA NORMATIVA VIGENTE.

La questione attiene il pagamento TARI relativamente ad un'area deposito e vendita sulla quale, in via continuativa e prevalente, venivano prodotti rifiuti speciali costituiti da imballaggi derivanti dall'attività di commercio all'ingrosso di articoli di maglieria e di abbigliamento in genere.

Il Giudice tributario di secondo grado rigettava l'appello proposto dall'ente impositore avverso la sentenza del giudice di prime cure che aveva accolto, parzialmente, il ricorso proposto dalla società contribuente.

I Giudici di appello, nel rigettare il gravame posto dall'ente impositore, ritenevano condivisibili le ragioni formulate nella sentenza impugnata laddove era stata esclusa la tassabilità delle superfici destinate a magazzino e vendita e confermata la sola tassabilità delle superfici destinate ad uffici perché risultava accertato che i rifiuti oggetto del giudizio erano imballaggi di tipologia terziaria che la società aveva provveduto a smaltirli in proprio in conformità della normativa vigente.

L'ente impositore proponeva ricorso per cassazione

La Corte di Cassazione, con la sentenza in esame ha ribadito il proprio orientamento secondo cui l'onere di individuare le superfici produttive di rifiuti speciali è in capo al contribuente ed è comunque dovuta, su tali superfici, la quota fissa della TARI.

La Cassazione evidenzia che in tema di TARI, l'esenzione dal tributo, a differenza del previgente regime (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3) che lo correlava a "*quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti*" (v. Cass., 13 settembre 2017, n. 21250; Cass., 24 luglio 2014, n. 16858; Cass. 4 aprile 2012, n. 5377), è ora prevista per quella parte di superficie ove i rifiuti speciali si formino "*in via continuativa e prevalente*" ed a condizione che i produttori (tenuti a provvedere a proprie spese) "*ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente*".

Segue il testo della sentenza.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -

Dott. DI PISA Fabio - rel. Consigliere -

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 30098/2020 R.G. proposto da:

COMUNE CITTA' SANT'ANGELO, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso lo studio dell'avvocato DEL FEDERICO LORENZO ((Omissis)) che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato D'ILIO VALERIA ((Omissis));

- ricorrente -

contro

CROSSING Srl ;

- intimata -

avverso SENTENZA di COMM. TRIB. REG. DELL'ABRUZZO - SEZ. DIST. PESCARA - n. 75/2020 depositata il 05/02/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27/09/2023 dal Consigliere FABIO DI PISA. Lette le conclusioni del Procuratore Generale che ha concluso per il rigetto del primo motivo del ricorso e l'accoglimento degli altri motivi.

Svolgimento del processo

1. La Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, con la sentenza n. 75/06/2020 depositata in data 5 febbraio 2020 e non notificata, rigettava l'appello proposto dal comune di Città Sant'Angelo avverso la sentenza n. 572/1/2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Pescara che aveva accolto, parzialmente, il ricorso proposto dalla società contribuente Crossing Srl esercente commercio all'ingrosso di articoli di maglieria ed abbigliamento in genere, avverso l'avviso di accertamento TARI per l'annualità 2015 per avere la stessa prodotto sull'area deposito e vendita, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali costituiti da imballaggi derivanti dalla propria attività di commercio all'ingrosso.

- 1.2. I giudici di appello, nel rigettare il gravame posto dall'ente impositore, ritenevano condivisibili le ragioni formulate nella sentenza impugnata laddove era stata esclusa la tassabilità delle superfici destinate a magazzino e vendita e confermata la sola tassabilità delle superfici destinate ad uffici, precisando che risultava accertato che i rifiuti oggetto del giudizio erano imballaggi di tipologia terziaria che la società aveva provveduto a smaltire in proprio in conformità della normativa vigente.
3. Contro detta sentenza il comune di Città Sant'Angelo propone ricorso per cassazione affidato a sette motivi.
4. La Crossing Srl è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il Comune lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 641 e 649, del D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 221, art. 195, comma 2, lett. e), art. 226 e art. 198, comma 1, nonché dell'art. 3 del Regolamento Comunale TARI per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto che la contribuente non fosse obbligata a conferire i rifiuti di imballaggi secondari e terziari in regime di privativa comunale, godendo della facoltà di provvedere allo smaltimento autonomo.

1.1. A sostegno di tale tesi deduce la facoltà di assimilazione per i comuni dei rifiuti da imballaggio, anche se di natura terziaria, ai rifiuti urbani e nel giungere a tale conclusione distingue i concetti di "imballaggio" e quello di "rifiuto da imballaggio" osservando che, nel caso, in esame si discuteva di "rifiuti da imballaggi secondari e terziari" secondo la prospettazione della stessa contribuente.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. avendo la Commissione Tributaria Regionale erroneamente escluso dall'applicazione della TARI le superfici occupate dalla società contribuente destinate a magazzino e vendita, nonostante su di esse si producessero, per stessa ammissione di controparte, al contempo scarti di imballaggi terziari e secondari ed avendo, altresì, il Comune dedotto e dimostrato di aver attivato la raccolta differenziata sul proprio territorio.

3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 649, e dell'art. 9 del Regolamento comunale TARI nonché violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c., comma 2, per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto che la contribuente avesse assolto all'onere che le competeva di dimostrare i presupposti per ottenere l'esclusione della TARI dalle aree destinate a magazzino e punto vendita, potendosi ipotizzare che in una superficie di 900 mq all'interno di una struttura destinata alla vendita all'ingrosso di articoli di maglieria ed abbigliamento, in genere, si producano in modo assolutamente prevalente rifiuti speciali, con conseguente applicazione solo di una riduzione del tributo, da quantificarsi sulla base delle disposizioni contenute nel regolamento comunale.

3.1. Rileva che la giurisprudenza di legittimità è pacifica nel ritenere che, in tutti i casi in cui su una superficie si producono, al contempo, rifiuti speciali ed urbani e sia impossibile o estremamente difficoltoso delimitare esattamente le porzioni nelle quali si producono gli uni e gli altri, debba applicarsi una riduzione del tributo, da quantificarsi sulla base delle disposizioni contenute nel regolamento comunale e che l'art. 9 del regolamento comunale TARI del Comune di Città di Castello

per l'ipotesi di produzione promiscua di rifiuti urbani e rifiuti speciali, prevede una serie di percentuali di abbattimento delle superfici, diversificate a seconda del tipo di attività svolta.

4. Con il quarto ed il quinto motivo, da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi, il comune ricorrente deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sull'eccezione sollevata circa la carenza di prova della produzione continuativa e prevalente di rifiuti speciali asseritamente non assimilabili, nonchè sul puntuale adempimento della contribuente agli obblighi dichiarativi su di essa gravanti.

5. Con il sesto motivo, lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 649 e 684, ed art. 25 del Regolamento comunale TARI non avendo la Commissione rilevato le carenze che inficiavano la denuncia iniziale presentata dalla contribuente.

6. Con il settimo motivo, il ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione falsa applicazione del D.P.R. n. 158 del 1999, art. 3, della L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 649 e 654, e dell'art. 25 del Regolamento comunale TARI, per avere i giudici di appello escluso integralmente l'applicazione della TARI per i locali diversi da uffici e servizi senza distinguere tra parte fissa e parte variabile della tariffa.

7. Ai fini di un compiuto scrutinio dei singoli motivi di ricorso deve, preliminarmente, essere richiamato il quadro normativo di riferimento, prendendo le mosse dalla direttiva 94/62/CE, come modificata dalla direttiva n. 12 dell'11 febbraio 2004. Prevede l'art. 2, comma 1, che "la presente direttiva si applica a tutti gli imballaggi immessi sul mercato nella Comunità e a tutti i rifiuti di imballaggio, utilizzati o prodotti da industrie, esercizi commerciali, uffici, negozi, servizi, nuclei domestici e a qualsiasi altro livello, qualunque siano i materiali che li compongono". Prevedono inoltre i primi due commi del successivo art. 3 quanto segue: "ai sensi della presente direttiva s'intende per: 1) "imballaggio": tutti i prodotti composti di materiali di qualsiasi natura, adibiti a contenere e a proteggere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, e ad assicurare la loro presentazione. Anche tutti gli articoli "a perdere" usati allo stesso scopo devono essere considerati imballaggi. L'imballaggio consiste soltanto di: a) "imballaggio per la vendita o imballaggio primario", cioè imballaggio concepito in modo da costituire nel punto di vendita un'unità di vendita per l'utente finale o il consumatore; b) "imballaggio multiplo o imballaggio secondario", cioè imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, il raggruppamento di un certo numero di unità di vendita indipendentemente dal fatto che sia venduto come tale all'utente finale o al consumatore, o che serva soltanto a facilitare il rifornimento degli scaffali nel punto di vendita. Esso può essere rimosso dal prodotto senza alterarne le caratteristiche; c) "imballaggio per il trasporto o imballaggio terziario", cioè imballaggio concepito in modo da facilitare la manipolazione e il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli per evitare la loro manipolazione e i danni connessi al trasporto. L'imballaggio per il trasporto non comprende i container per i trasporti stradali, ferroviari e marittimi ed aerei; La definizione di "imballaggio" è basata inoltre sui criteri indicati qui di seguito. Gli articoli elencati nell'allegato I sono esempi illustrativi dell'applicazione di tali criteri: i) sono considerati imballaggi gli articoli che rientrano nella definizione di cui sopra, fatte salve altre possibili funzioni dell'imballaggio, a meno che tali articoli non siano parti integranti di un prodotto e siano necessari per contenere, sostenere o preservare tale prodotto per tutto il suo ciclo di vita e tutti

gli elementi siano destinati ad essere utilizzati, consumati o eliminati insieme; ii) sono considerati imballaggi gli articoli progettati e destinati ad essere riempiti nel punto vendita e gli elementi usa e getta venduti, riempiti o progettati e destinati ad essere riempiti nel punto vendita, a condizione che svolgano una funzione di imballaggio; iii) i componenti dell'imballaggio e gli elementi accessori integrati nell'imballaggio sono considerati parti integranti dello stesso. Gli elementi accessori direttamente fissati o attaccati al prodotto e che svolgono funzioni di imballaggio sono considerati imballaggio a meno che non siano parte integrante del prodotto e tutti gli elementi siano destinati ad essere consumati o eliminati insieme". Ai fini dell'attuazione della direttiva è stato emanato il d. lgs. n. 22 del 1997, ed in particolare gli artt. 34 ss. dedicati alla "gestione degli imballaggi", riprodotti dal D.Lgs. n. 152 del 2006, artt. 217 ss.. L'art. 218 di quest'ultimo testo legislativo, per quanto qui rileva, prevede quanto segue: "si intende per: a) imballaggio: il prodotto, composto di materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a proteggerle, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, ad assicurare la loro presentazione, nonché gli articoli a perdere usati allo stesso scopo; b) imballaggio per la vendita o imballaggio primario: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore; c) imballaggio multiplo o imballaggio secondario: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, il raggruppamento di un certo numero di unità di vendita, indipendentemente dal fatto che sia venduto come tale all'utente finale o al consumatore, o che serva soltanto a facilitare il rifornimento degli scaffali nel punto di vendita. Esso può essere rimosso dal prodotto senza alterarne le caratteristiche; d) imballaggio per il trasporto o imballaggio terziario: imballaggio concepito in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli per evitare la loro manipolazione ed i danni connessi al trasporto, esclusi i container per i trasporti stradali, ferroviari marittimi ed aerei; e) imballaggio riutilizzabile: imballaggio o componente di imballaggio che è stato concepito, progettato e immesso sul mercato per sopportare nel corso del suo ciclo di vita molteplici spostamenti o rotazioni all'interno di un circuito di riutilizzo, con le stesse finalità per le quali è stato concepito. (...) 2. La definizione di imballaggio di cui alle lettere da a) ad e) del comma 1 è inoltre basata sui criteri interpretativi indicati nell'art. 3 della direttiva 94/62/CEE, così come modificata dalla direttiva e sugli esempi illustrativi riportati nell'Allegato E alla parte quarta del presente decreto".

7.1. Occorre, quindi, evidenziare che nella fattispecie in esame trova applicazione la L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 641, 642 e 649, che dispone che: - "Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla Tari le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva" (c. 641); - "La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani..." (c. 642); - "Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota

variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione (...)" (c. 649); al regolamento, adottato dall'Ente locale, viene, poi, demandato di articolare riduzioni ed esenzioni tariffarie (art. 1, commi 659 e 682) mentre a carico del contribuente è posto l'obbligo procedurale della dichiarazione (originaria o di variazione; art. 1, commi 684 e ss.).

8. Questa Corte ha già avuto modo di esaminare (vedi Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490; Cass., Sez. T, 28 marzo 2023, nn. 8753 e 8754; Cass., Sez. T, 30 marzo 2023, n. 9032) il suindicato quadro normativo, reputandolo sostanzialmente omogeneo a quello che connotava la disciplina della TARSU ed ha, in particolare, posto in rilievo che il presupposto impositivo della TARI rimane, pur sempre, correlato alla occupazione o alla conduzione di locali ed aree scoperte, adibiti a qualsiasi uso privato, così come, pur valendo il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, è onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale (vedi Cass., 15 maggio 2019, n. 12979; Cass., 22 settembre 2017, n. 22130), giacché la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti determina una presunzione, iuris tantum, di produttività degli stessi, che può essere superata solo dalla prova contraria del detentore dell'area (cfr. Cass., 9 marzo 2020, n. 6551; Cass., 23 maggio 2019, 14037; Cass., 14 settembre 2016, n. 18054; Cass., 23 settembre 2004, n. 19173; Cass., 18 dicembre 2003, n. 19459, tutte citate da Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490).

8.1. Deve, poi, osservarsi che, in tema di TARI, l'esenzione dal tributo, a differenza del previgente regime (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3) che lo correlava a "quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti" (v. Cass., 13 settembre 2017, n. 21250; Cass., 24 luglio 2014, n. 16858; Cass. 4 aprile 2012, n. 5377), è ora prevista per quella parte di superficie ove i rifiuti speciali si formino "in via continuativa e prevalente" ed a condizione che i produttori (tenuti a provvedere a proprie spese) "ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente".

8.2. Nelle sentenze di questa Corte nn. 8205 e 8222 del 14 marzo 2022 è stato anche chiarito che la "riduzione della superficie tassabile, in ragione della dimostrata produzione su di essa di rifiuti speciali, opera anche per quei particolari "rifiuti speciali" costituiti dagli imballaggi terziari (...) non assimilati nè ex lege assimilabili ai rifiuti urbani ordinari", affermandosi che "agli imballaggi terziari (nonchè agli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata) si applica appunto la disciplina di cui all'art. 62, comma 3 cit., il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione della sola parte di esse in cui, per struttura e destinazione, si formino i rifiuti speciali; per questa loro natura, gli imballaggi terziari non possono essere immessi nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani (oggetto di privativa comunale) e devono essere comprovatamente conferiti ed avviati al recupero presso operatori autorizzati D.Lgs. n. 22 del 1997, ex art. 21, comma 7", precisandosi, ancora, che "La giurisprudenza di legittimità è costante

nell'affermare sia l'inclusione degli imballaggi terziari in questo tipo di disciplina (Cass. nn. 10010/19; 703/19; 4960/18; 4793/16 ed altre), sia l'accollo in capo al contribuente dell'onere di provare tutti i presupposti della riduzione di superficie (natura speciale dei rifiuti; entità della superficie di loro produzione; autosmaltimento)" (così Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, n. 8205 e nello stesso senso, Cass. Sez. T., 14 marzo 2022, n. 8222).

8.3. In ogni caso, i rifiuti degli imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari, ove non sia attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del cd. decreto Ronchi e dalla successiva abrogazione della L. n. 146 del 1994, art. 39. Ne consegue che i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno disapplicati in parte qua dal giudice tributario (in questo senso già Cass. n. 627/2012, Rv. 621368 - 01, n. 4793/16, Rv. 639127 - 01, n. 703/2019, Rv. 652499 - 01; 4960/2018, Rv. 649761 - 01; da ultimo Cass. n. 10010/2019, Rv. 653536 - 01, Cass. n. 22980/2021)."(Cass. Civ. 5580/23).

8.4. Si è, ancora, precisato che la tassa in questione è doppiamente strutturata: a. in una parte variabile, non dovuta allorché il contribuente provi di produrre esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o comunque non assimilati e smaltiti autonomamente a mezzo di ditte esterne autorizzate; b. in una parte fissa, sempre dovuta invece per intero, sulla base del mero presupposto del possesso o detenzione di superfici nel territorio comunale astrattamente idonee alla produzione di rifiuti, in quanto astrattamente idonee ad ospitare attività antropiche inquinanti e, dunque, a costituire un carico per il gestore del servizio, essendo essa destinata a finanziare i costi essenziali e generali di investimento e servizio nell'interesse dell'intera collettività e dunque indipendentemente dalla qualità e quantità dei rifiuti prodotti, così come dall'oggettiva volontaria fruizione del servizio comunale, purché effettivamente apprestato e messo a disposizione della collettività (v. Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, nn. 8205 e 8222, che richiama Cass. 15 marzo 2021, n. 7187; Cass. 23 maggio 2019, n. 14038 e Cass., Sez. T., 27 febbraio 2020, n. 5360).

9. Ciò premesso, passando all'esame dei singoli motivi del ricorso principale, va osservato che il primo motivo è infondato.

9.1. Per quanto concerne il punto specifico di causa, costituito dallo smaltimento dei rifiuti da imballaggio, si è affermato - con riferimento al previgente D.Lgs. n. 22 del 1997 (artt. 34 segg.), ma con conclusioni che trovano conferma anche nella disciplina posta dal D.Lgs. n. 152 del 2006, artt. 216 bis e ss. - che essi costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro gestione (termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento); ciò vale in assoluto - secondo le definizioni di legge - per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, ed anche per quelli secondari ove non assistiti da un servizio di raccolta differenziata (v., ex plurimis, Cass., 23 aprile 2020, n. 8088; Cass., 10 aprile 2019, n. 10010). Ferma, quindi, restando l'assegnazione ai Comuni della potestà regolamentare di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani (art. 21 decreto Ronchi e successiva abrogazione della L. n. 146 del 5 1994, art. 39), resta che in base alla specialità del regime proprio degli imballaggi (secondari e terziari), tale assimilazione è con riguardo ad essi ex lege preclusa, in modo tale che quei regolamenti comunali che una tale assimilazione abbiano invece previsto (come si assume nella

specie) vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 7 in quanto illegittimi (Cass. n. 627 del 19.10.2011; Cass. n. 627/2012; Cass. n. 4793/2016; Cass. 14414/2017; Cass. n. 6358 e 6359 del 2016 ed altre).

Invero, come evidenziato da Cass. 28030/2023 - riguardante analoga fattispecie- " Ferma quindi restando l'assegnazione ai Comuni della potestà regolamentare di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani (art. 21 decreto Ronchi e successiva abrogazione della L. n. 146 del 1994, art. 39), resta che in base alla specialità del regime proprio degli imballaggi (secondari e terziari), tale assimilazione è con riguardo ad essi ex lege preclusa, in modo tale che quei regolamenti comunali che una tale assimilazione abbiano invece previsto (come si assume nella specie) vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 7, in quanto illegittimi (Cass. n. 627 del 19.10.2011; Cass. n. 627/2012; Cass. n. 4793/2016; Cass. 14414/2017; Cass. n. 6358 e 6359 del 2016 ed altre). Dunque, indipendentemente dalla assimilazione per delibera o regolamento, la parte variabile della tariffa non va applicata con riguardo alle superfici di loro produzione continuativa e prevalente. Come detto, si tratta di conclusione che trova conferma anche alla luce del D.Lgs. n. 152 del 2006, artt. 221 e 226 i quali recepiscono anch'essi (art. 218) la pregressa definizione e l'articolazione distintiva degli imballaggi, escludendo il conferimento dei terziari ed ammettendolo per i secondari solo in contesto di attivata raccolta differenziata.

Nè può avere ingresso - sulla base della nozione generale di rifiuto, ricondotta a qualsiasi sostanza od oggetto di cui il detentore si disfi o abbia l'intenzione o l'obbligo di disfarsi (art. 183, comma 1, lett. a) - la distinzione operata in ricorso (e ripresa nella memoria del Comune) tra rifiuti da imballaggi e imballaggi ancora utilizzabili, in ordine ai quali ultimi non si pone in realtà il problema del conferimento e smaltimento se non a loro volta dismessi e, per ciò solo, assunti nella categoria legale dei rifiuti ex art. 183 cit. Cass. 21130/21 (con richiami anche della Cassazione penale in ordine alla qualificazione di rifiuto: v. Cass. Sez. 3 Pen. Di Micco n. 48737/2013; Cass. Sez. 3 Pen. Rizzi n. 50309/2014), dopo aver ribadito che, ai sensi della citata normativa, i rifiuti degli imballaggi terziari, nonchè quelli degli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 21 e che i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario, ha poi posto in luce come la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio sia stata ridisciplinata dal Titolo 2 del D.Lgs. n. 152 del 2006 (Codice dell'Ambiente) senza soluzione di continuità (art. 264, comma 1, lett. i), D.Lgs. cit.), con il D.Lgs. n. 22 del 1997 (abrogato), attraverso disposizioni che recepiscono la Direttiva 2004/12/CE, con la quale è stata integrata e modificata la Direttiva 94/62/CE. Sicchè ai sensi dell'art. 218, comma 1, lett. a) D.Lgs. sopra citato, si intende per imballaggio: "il prodotto, composto di materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a proteggerle, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dai produttore ai consumatore o all'utilizzatore, ad assicurare la loro presentazione, nonchè gli articoli a perdere usati allo stesso scopo", mentre la successiva lett. f) della medesima disposizione definisce come rifiuto da imballaggio: "ogni imballaggio o materiale di imballaggio, rientrante nella definizione di rifiuto di cui all'art. 183, comma 1, lett. a), esclusi i residui della produzione", e la lett. g) qualifica "gestione dei rifiuti da imballaggio": "le attività di gestione di cui all'art. 183, comma 1, lett. d)".

E', dunque, evidente che l'intera problematica della imponibilità degli imballaggi debba in effetti più propriamente riferirsi ai rifiuti da imballaggio (...), senza però che questo induca a conclusioni diverse da quelle fin qui esposte; e ciò proprio per il confluire della nozione (anche) di rifiuto di imballaggio nella definizione legale generale di cui all'art. 183 cit., con riguardo alla fase della loro dismissione ed indipendentemente dalla possibilità di recupero o riutilizzo ad opera di terzi".

Poichè la questione attiene, dunque, in generale agli "imballaggi terziari" nella disponibilità della società vale il principio per il quale per gli stessi opera il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, con conseguente infondatezza di tutte contestazioni mosse dall'ente impositore con il primo motivo.

10. Appaiono all'evidenza fondati il quarto, il quinto, il sesto ed il settimo motivo, cui sono strettamente connessi anche il secondo ed il terzo.

10.1. Osserva questa Corte che a fronte delle specifiche eccezioni del Comune, reiterate con l'atto di appello, circa l'incompletezza della denuncia in ordine alla natura dei rifiuti prodotti ed in ordine all'assenza di prova della prevalenza dei rifiuti non assimilati o assimilabili rispetto ad altri rifiuti (peraltro riportate nella parte relativa a: "svolgimento del processo" ai punti 2. e 3.) la Commissione Tributaria Regionale si è limitata ad affermare, del tutto apoditticamente, che nelle aree diverse dagli uffici si producevano imballaggi terziari, smaltiti in proprio, senza effettuare alcun concreto accertamento sulla prevalenza e continuità della produzione dei rifiuti non assimilati o assimilabili e senza analizzare il contenuto della denuncia e verificare l'idoneità della stessa, anche alla luce delle ulteriori allegazioni e deduzioni della parti, a comprovare la sussistenza presupposti per ottenere la detassazione delle aree in questione.

E i giudici di appello non hanno neppure tenuto in debito conto i principi richiamati al p.. 8.4., non considerando che trattandosi di superfici, comunque, potenzialmente idonee alla produzione dei rifiuti urbani, a prescindere dalla mancata produzione in concreto degli stessi e dalla mancata fruizione del servizio pubblico, la parte fissa del tributo era, in ogni caso, dovuta per l'intero.

10.2. Occorre, poi, considerare le ulteriori questioni sollevate specie con il secondo ed il terzo motivo - afferenti l'asserita erronea esclusione dall'applicazione della Tari quanto alle superfici occupate dalla società contribuente destinate a magazzino e vendita - presuppongono la preliminare verifica della fondatezza dei motivi di appello sopra richiamati (il cui esame come detto è stato del tutto pretermesso) sicchè, allo stato, in questa sede gli stessi possono essere ritenuti assorbiti.

11. In conclusione, rigettato il primo motivo di ricorso ed accolti il quarto, il quinto, il sesto ed il settimo, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va, dunque, cassata per quanto di ragione, con rinvio, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo in diversa composizione, che provvederà a colmare le suddette lacune motivazionali facendo applicazione dei principi sopra richiamati.

P.Q.M.

la Corte rigetta il primo motivo del ricorso; accoglie il quarto, il quinto, il sesto ed il settimo motivo, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata per quanto di ragione e rinvia la causa alla Corte di giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, anche per le spese.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione tributaria, il 27 settembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2023

CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. V, ORDINANZA N. 33425 DEL 30 NOVEMBRE 2023.

LA CARTELLA DI PAGAMENTO PER GLI INTERESSI MATURATI DURANTE LA SOSPENSIONE DELL'ESECUZIONE DELL'ATTO IMPUGNATO COSTITUISCE MISURA CAUTELARE POSTA A GARANZIA DEL CREDITO ERARIALE.

Va premesso che la questione oggetto della pronuncia attiene l'impugnazione di un avviso di liquidazione con istanza di sospensione dell'esecuzione ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 avente ad oggetto imposte su donazione, ipotecaria e catastale, eseguita nell'ambito di operazioni di gestione del patrimonio (c.d. trust) ma il principio di diritto enunciato in seno alla predetta questione di merito è di notevole rilievo e di estendibile portata.

Invero, la Suprema Corte, con l'ordinanza in esame, ha chiarito che la cartella di pagamento per gli interessi maturati durante la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ex art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, costituisce – al pari dei ruoli straordinari formati ai sensi dell'art. 15-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante, sicché, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, anche se non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte tale atto, l'ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l'obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata.

Di seguito il testo integrale dell'ordinanza in epigrafe.

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BALSAMO Milena - Presidente -
Dott. LO SARDO Giuseppe - rel. Consigliere -
Dott. MONDINI Antonio - Consigliere -
Dott. PICARDI Francesca - Consigliere -
Dott. DELL'ORFANO Antonella - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sui ricorsi iscritti al n. 8660/2018 R.G. e al n. 16583/2021 R.G., proposti, rispettivamente, il ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G. da:

la "AE Morgan Corporate Limited", con sede in (Omissis), in persona del director and shareholder pro tempore, in proprio ed in qualità di trustee del "G.P. Trust", nonchè A.A., tutti rappresentati e difesi dall'Avv. Federico Di Maio, con studio in Milano, e dall'Avv. Massimiliano Rossi, con studio in Roma, ove elettivamente domiciliati, giusta procura, per la prima, a mezzo di scrittura privata autenticata nella firma dal Notary Public B.B. da (Omissis) il (Omissis), munita di apostille dal Principal Secretary of State for Foreign and Commonwealth Affairs il (Omissis), ai sensi degli artt. 3 ss. della Convenzione dell'Aja 5 ottobre 1961 (ratificata dalla Repubblica Italiana con L. 20 dicembre 1966, n. 1253), in allegato alla memoria depositata il 27 ottobre 2023, e, per la seconda, in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

- ricorrenti -

contro

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale pro tempore, e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione, con sede in Roma, in persona del Presidente del Comitato di Gestione pro tempore, rappresentate e difese dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliate;

- controricorrente -

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 19 settembre 2017, n. 3661/08/2017;

il ricorso iscritto al n. 16583/2021 R.G. da:

C.C., rappresentato e difeso dall'Avv. Federico Di Maio, con studio in Milano, e dall'Avv. Massimiliano Rossi, con studio in Roma, ove elettivamente domiciliato, giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

- ricorrente -

contro

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale pro tempore, e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione, con sede in Roma, in persona del Presidente del Comitato di Gestione pro tempore, rappresentate e difese dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliate;

- controricorrente -

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 14 maggio 2021, n. 1825/06/2021;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata dell'8 novembre 2023 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo.

Svolgimento del processo

CHE:

QUANTO AL RICORSO ISCRITTO AL N. 8660/2018 R.G.:

1. la "Brianza Fiduciaria Srl", in proprio ed in qualità di trustee del "G.P. Trust", nonchè A.A., hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 19 settembre 2017, n. 3661/08/2017, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione n. (Omissis) (e successiva cartella di pagamento n. (Omissis)) delle imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale in dipendenza del conferimento nel predetto trust (a scopo liquidatorio con suddivisione in distinti sottofondi per i singoli beneficiaries) di beni e diritti da parte di A.A., in proprio ed in qualità di liquidatrice della "Ce.Fem. Sas di A.A.", in liquidazione, della "Immobiliare D.D. n. 2 Srl", in liquidazione, e della "Biorelax Srl", in liquidazione, indicandone come beneficiaries (per ciascun sottofondo), in linea gradata, le masse dei creditori di ciascuna società in liquidazione (1 grado), i finanziatori e i destinatari di somme o beni depositati in trust da terzi (2 grado), i soci di ciascuna società in liquidazione (3 grado), con rogito notarile del (Omissis), ha rigettato l'appello proposto dai medesimi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano il 24 gennaio 2017, n. 583/43/2017, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali;
2. la Commissione tributaria regionale ha confermato la decisione di prime cure - che aveva rigettato il ricorso originario - sul presupposto che la notifica dell'avviso di liquidazione e della cartella di pagamento al trust fosse regolare e che il conferimento di beni e diritti in trust fosse soggetto ad imposta sulle donazioni ai sensi del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 49, lett. c, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286;
3. l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione hanno resistito con unico controricorso;
4. i ricorrenti hanno depositato memoria in prossimità dell'adunanza camerale;
5. nell'occasione, la "AE Morgan Corporate Limited" si è costituita nella qualità di nuovo trustee del "G.P. Trust", dopo la revoca dell'incarico conferito alla "Brianza Fiduciaria Srl"; QUANTO AL RICORSO ISCRITTO AL N. 16583/2021 R.G. 1. C.C. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 14 maggio 2021, n. 1825/06/2021, che, in controversia su impugnazione di cartella di pagamento n. (Omissis) per la somma di Euro 26.595,03, a titolo di interessi (dall'(Omissis) al (Omissis)) per la concessione della sospensione cautelare D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 47 nel separato procedimento di impugnazione della cartella di pagamento n. (Omissis) per la somma di Euro 381.425,08 - in base all'avviso di liquidazione n. (Omissis) per le maggiori imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale in relazione alla dotazione del "GP Trust" da parte di A.A., in proprio ed in qualità di liquidatrice della "Ce.Fem. Sas di A.A.", in liquidazione, della "Immobiliare D.D. n. 2 Srl", in liquidazione, e della "Biorelax Srl", in liquidazione, con rogito notarile del (Omissis) - a seguito del rigetto del ricorso con la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano l'11 febbraio 2019, n. 561/18/2019, ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e

dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano l'11 dicembre 2019, n. 5419/04/2019, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali;

2. la Commissione tributaria regionale ha confermato la decisione di prime cure - che aveva dichiarato l'inammissibilità del ricorso originario - sul presupposto che il contribuente non potesse far valere ragioni inerenti alla pretesa impositiva in sede di impugnazione della cartella di pagamento per il recupero degli interessi maturati durante la sospensione cautelare (in separato giudizio) della prodromica cartella di pagamento per il recupero delle imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale;

3. l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione hanno resistito con unico controricorso, deducendo l'inammissibilità del ricorso per cassazione;

4. la ricorrente ha depositato memoria in prossimità dell'adunanza camerale.

Motivi della decisione

CHE:

1. il ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G. è affidato a sei motivi; 1.1 con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2, art. 36, comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione carente o apparente con riguardo all'individuazione del trust alla stregua di soggetto passivo dell'imposta sulle donazioni, trattandosi di un patrimonio segregato sprovvisto di soggettività giuridica;

1.2 con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2, art. 36, comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c., nonché del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 49, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che il trust era munito di legittimazione passiva rispetto all'atto impositivo;

1.3 con il terzo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2, art. 36, comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione carente o apparente con riguardo alla legittimazione passiva dei "coobbligati" (trustee e settlors) rispetto all'atto impositivo, là dove il trustee era l'unico obbligato per il pagamento dell'imposta sulle donazioni;

1.4 con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 49, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la base imponibile doveva essere determinata sulla base del valore dei beni e diritti sottoposti al vincolo di destinazione;

1.5 con il quinto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 49, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la trustee era obbligata in proprio al pagamento della cartella di pagamento;

1.6 con il sesto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 1, e 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la questione della carenza di potere dirigenziale in capo al funzionario sottoscrittore dell'avviso di liquidazione era stata tardivamente dedotta dai contribuenti soltanto con memoria nel corso del procedimento di primo grado, senza tener conto della sopravvenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 24, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, e della tempestiva reiterazione della medesima censura con il ricorso introduttivo del procedimento per l'impugnazione della cartella di pagamento;

2. il ricorso iscritto al n. 16583/2021 R.G. è affidato a tre motivi;

2.1 con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 2697 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non essere stato tenuto conto dal giudice di secondo grado che la cartella di pagamento n. (Omissis), prodromica alla successiva cartella di pagamento n. (Omissis), non era stata notificata al contribuente, il quale, peraltro, era solamente uno dei due protector del "GP Trust", essendo stato designato per la vigilanza sull'operato del trustee;

2.2 con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 40 e 41, della L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 6 e 7 artt. 2697 e 2727 c.c., artt. 23 e 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che i motivi di appello erano inconferenti in ordine alla vicenda processuale in corso, essendo stato espressamente dedotto che la cartella di pagamento n. (Omissis), prodromica alla successiva cartella di pagamento n. (Omissis), era carente di presupposto e non era stata mai notificata al contribuente;

2.3 con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che il contribuente era coobbligato al pagamento delle imposte dovute per la dotazione del trust denominato "GP Trust", pur non avendo eseguito alcun conferimento ed avendo assunto la sola veste di protector;

3. preliminarmente, si ritiene di disporre la riunione dei suddetti ricorsi (segnatamente, del ricorso iscritto al n. 16583/2021 R.G. al ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G., che è il più risalente per epoca di iscrizione a ruolo);

3.1 difatti, ne è evidente la connessione (art. 274 c.p.c.) sotto il profilo oggettivo, essendo collegati i titoli delle obbligazioni tributarie in relazione alla sequenza procedimentale degli atti accertativi e riscossivi per la medesima pretesa impositiva;

3.2 invero, l'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 c.p.c., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformità al ruolo istituzionale della Corte di Cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare

l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonchè l'unità del diritto oggettivo nazionale (fattispecie costituita da ricorsi aventi ad oggetto la stessa imposta, riguardanti lo stesso contribuente ed il medesimo ente impositore, presa in considerazione da atti impositivi tra loro consequenziali - liquidazione e ingiunzione - e relativi allo stesso anno d'imposta) (in termini: Cass., Sez. 5, 19 gennaio 2007, n. 1237; Cass., Sez. 5, 14 novembre 2014, nn. 24314 e 24315; Cass., Sez. 5, 3 febbraio 2016, n. 2092; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481; Cass., Sez. 5, 7 giugno 2022, n. 18183);

4. tanto premesso, rispettando l'ordine di presentazione, si deve preventivamente esaminare il ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G.;

4.1 applicando il principio della "ragione più liquida" e derogando all'ordine di prospettazione dei motivi, si può esaminare con precedenza il quarto motivo;

4.2 invero, secondo il principio della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 c.p.c. (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. 6-5, 22 agosto 2017, n. 20250; Cass., Sez. 5, 3 ottobre 2018, n. 24061; Cass., Sez. 5, 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5, 7 ottobre 2020, n. 27989; Cass., Sez. 5, 19 luglio 2021, n. 20639; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2021, n. 40734; Cass., Sez. 5, 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2021, n. 35219; Cass., Sez. 5, 29 dicembre 2021, n. 41841; Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 522; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2022, n. 1149; Cass., Sez. 5, 23 maggio 2022, n. 16482).

4.3 ciò posto, il quarto motivo è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi;

4.4 la normativa sul trust (D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 53, del convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 77 a 79, - legge finanziaria per il 2007 - e della L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 31, - finanziaria per il 2008), prevede l'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito "e sulla costituzione di vincoli di destinazione", alla luce del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto "Salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54"; il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, dispone che: "E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54";

4.5 la sentenza impugnata segue, in buona sostanza, il contenuto delle circolari emanate dall'Agenzia delle Entrate il 6 agosto 2007, n. 48/E, ed il 22 gennaio 2008, n. 3/E (le quali non hanno, comunque, contenuto vincolante), a tenore del quale: "(...) il trust comporta la segregazione dei beni del settlor in un patrimonio separato gestito dal trustee (che nel trust autodichiarato - anch'esso rilevante ai fini

dell'imposta in esame - coincide con il settlor)" (paragrafo 5.2 della circolare n. 48E del 2007); per cui: "La costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust. Pertanto, anche nel trust auto-dichiarato, in cui il settlor assume le funzioni di trustee, l'attribuzione dei beni in trust, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni. Tale affermazione trae giustificato motivo dalla natura patrimoniale del conferimento in trust nonchè dall'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà e, da ultimo, dal complessivo trattamento fiscale del trust che esclude dalla tassazione il trasferimento dei beni a favore dei beneficiari" (paragrafo 5.4.2 della circolare n. 3/E del 2008); e ciò, secondo l'amministrazione finanziaria, in ragione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 53, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, che, prevedendo l'"istituzione" dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni anche "sulla costituzione dei vincoli di destinazione", ricomprende anche i trust "autodichiarati" o di natura diversa; tanto è vero che, in assenza di conferimento di beni, le predette circolari prescrivono che il trust debba scontare soltanto l'imposta di registro in misura fissa atteso che, in questo caso, è mancante qualsiasi trasferimento di ricchezza, con la conseguenza che l'atto di costituzione del trust non accompagnato da alcun conferimento non andrebbe assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni proprio perchè quest'ultima non è un'imposta d'atto e bensì un'imposta che tassa il trasferimento di ricchezza liberale; così, si afferma che: "L'atto istitutivo con il quale il disponente esprime la volontà di costituire il trust, che non contempli anche il trasferimento di beni nel trust (disposto in un momento successivo), se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale atto privo di contenuto patrimoniale" (paragrafo 5.1 della circolare n. 48/E del 2007);

4.6 come è noto, in un primo approccio, questa Corte è giunta a diverse più radicali conclusioni, disattendendo l'idea dell'amministrazione finanziaria secondo cui, in mancanza di conferimento di beni, l'atto di costituzione di trust "autodichiarato" o meno non dovrebbe essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ex D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, per la ragione che, in ipotesi, nessuna ricchezza potrebbe dirsi trasferita - ritenendo, invece, che il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, commi da 47 a 53, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, abbia istituito un'autonoma generale imposta "sulla costituzione dei vincoli di indisponibilità", la cui disciplina sarebbe stata indicata per relationem nelle regole contenute nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, "concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni"; sarebbe, in tesi, un tributo che perciò prescinderebbe dal trasferimento di ricchezza discendente dal conferimento di beni e che, per tale motivo, troverebbe il suo presupposto impositivo nella semplice costituzione di vincoli di "indisponibilità", includendo tra questi ultimi il trust (in termini: Cass., Sez. 6-5, 7 marzo 2016, n. 4482; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2015, nn. 3735 e 3737; Cass., Sez. 6-5, 25 febbraio 2015, n. 3886; Cass., Sez. 6-5, 18 marzo 2015, n. 5322);

4.7 tale interpretazione è ricavata, in via letterale, dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, laddove si stabilisce che è "istituita l'imposta sulle successioni e donazioni", tra l'altro, anche "sulla costituzione dei vincoli di destinazione", secondo le disposizioni dell'abrogato D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, con la conseguenza che, oltre alla reintroduzione dell'imposta sulle liberalità, sarebbe stata anche ex novo

introdotta una nuova autonoma generale imposta "sulla costituzione dei vincoli di destinazione", così da essere entrambe disciplinate mediante rinvio alle norme del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che, prima della sua abrogazione, dettava esclusivamente la disciplina fiscale sulle successioni e sulle donazioni;

4.8 secondo l'interpretazione più recente di questa Corte, a cui si intende dare continuità nel presente giudizio, in tema di trust, il trasferimento del bene dal settlor al trustee avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poichè non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso, che è tenuto soltanto ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiaries del trust: detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale (in termini: Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5, 3 dicembre 2020, nn. 27666 e 27668; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 5, 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. 5, 20 settembre 2023, n. 26905); difatti, la mancanza di un effetto traslativo "reale" - con ciò ovviamente intendendosi non un trasferimento "simulato" o "fittizio" o "non voluto", ma un trasferimento non stabile, non definitivo e con limitazioni d'esercizio e godimento - osta all'imposizione proporzionale, essendo quest'ultima prevista per la trascrizione di atti "che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi" (art. 4 della tariffa allegata al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 10, comma 2, in accordo con il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, artt. 1 e 10, comma 2); anche per le imposte ipotecaria e catastale, in altri termini, è decisiva l'osservazione secondo cui l'effetto tipico del trust - quello segregativo - non equivale a trasferimento nè ad arricchimento attuale; effetti che si realizzeranno invece a favore dei beneficiari, dunque chiamati al pagamento dell'imposta in misura proporzionale (Cass., Sez. 5, 18 dicembre 2015, n. 25478; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5, 20 maggio 2021, nn. 13818 e 13819; Cass., Sez. 5, 16 luglio 2021, n. 20408; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 5, 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. 5, 20 settembre 2023, n. 26905);

4.9 dunque, poichè ai fini dell'applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale è necessario, ai sensi dell'art. 53 Cost., che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, nel trust di cui alla L. 16 ottobre 1989, n. 364 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1 luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito nè dall'atto istitutivo del trust, nè da quello di dotazione patrimoniale fra settlor e trustee in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiary (Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119);

4.10 nè può ritenersi che la costituzione del trust produca un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento;

neppure si può affermare, almeno in via generale, che, grazie alla sola costituzione del trust, i terzi beneficiaries, ove esistenti, acquisiscano già un qualche incremento patrimoniale, che comporta una maggiore capacità contributiva, verificandosi tale effetto migliorativo nella sfera giuridica di questi ultimi solo quando il trustee abbia portato a termine l'attività ad esso demandata, per la quale ha

ottenuto l'attribuzione strumentale e temporanea della titolarità dei beni; la strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica pertanto, nei termini indicati, la neutralità fiscale, tenuto conto che l'indice di ricchezza, al quale deve sempre collegarsi l'applicazione del tributo, non prende consistenza prima che il trust abbia attuato la propria funzione (Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731);

4.11 l'apposizione del vincolo sui beni conferiti nel trust, in quanto tale, determina l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.), la quale non concreta, di per sè, alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al trustee, ma soltanto al beneficiary finale, ove esistente, ma in un momento successivo, quando il trust ha raggiunto lo scopo per cui è stato costituito. Prima di questo momento, l'utilità, insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, dal lato del settlor, in un'autorestrizione del potere di disposizione, mediante la segregazione e, dal lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, separata dai beni personali del trustee (Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731);

4.12 tenendo come parametro l'art. 53 Cost., occorre circoscrivere l'applicazione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene, sicchè, quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro, che non arreca un reale e stabile incremento patrimoniale al beneficiario meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta (Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2019, n. 1131; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731);

4.13 pertanto, in questa materia, nè l'istituzione del trust e nè il conferimento in esso dei beni che ne costituiscono la dotazione integrano, da soli, un trasferimento imponibile, costituendo, invece, atti neutri, che non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza; in questi casi, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, è dovuta non al momento dell'istituzione del trust o in quello di dotazione patrimoniale dello stesso, fiscalmente neutri, ma semmai in seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti a terzi, perchè, come sopra evidenziato, solo tale atto costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost. (Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19167; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 10 gennaio 2022, n. 410; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9173);

4.14 in sintesi, il trustee acquista sì la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma non gode delle facoltà tipiche del proprietario e non acquisisce alcun vantaggio per sè, assumendo la titolarità di tali beni solo per poter compiere gli atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento dello scopo per cui il trust è stato istituito; a prescindere dalle diverse finalità per cui il trust può essere impiegato (successorio, familiare, liquidatorio, ecc.), ciò che rileva, ai fini della individuazione della misura delle imposte dovute, è il meccanismo astratto sopra descritto presente ogni volta in cui è effettuata tale operazione negoziale; il trustee acquista la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma si tratta di un trasferimento strumentale, perchè finalizzato al perseguimento degli scopi indicati nell'atto costitutivo

del trust, che non incrementa il patrimonio personale del trustee, perchè i beni trasferiti restano separati, e segregati, essendo destinati a restare temporaneamente sotto il controllo del trustee prima della destinazione ai beneficiari finali; con la dotazione del trust, il settlor non vuole arricchire il trustee, il cui patrimonio personale non trae, infatti, alcun vantaggio, tenuto conto che i beni restano segregati, ma vuole che quest'ultimo abbia tutti i poteri per gestire e disporre di tali beni, in modo tale da poter attuare le finalità per cui il trust è stato istituito, a vantaggio dei beneficiari finali; il trasferimento dei beni al trustee avviene, pertanto, in via strumentale e temporanea e non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante ai fini dell'imposizione, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poichè non comporta l'attribuzione definitiva dei beni a vantaggio di quest'ultimo, che è tenuto solo ad amministrarli e a custodirli e, a volte, a venderli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust (Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 4 gennaio 2021, n. 13; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 10 gennaio 2022, n. 410; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9173);

4.15 ne consegue che la soluzione sopra illustrata può trovare applicazione anche nel caso del c.d. trust "autodichiarato", connotato dalla coincidenza di settlor e trustee; fattispecie, questa, nella quale è pure ravvisabile, nonostante la mancanza di un trasferimento patrimoniale intersoggettivo con funzione di dotazione, sia la volontà di segregazione, sia quella di destinazione; anzi, è proprio la mancanza di quel trasferimento patrimoniale intersoggettivo a rendere, in tal caso, ancor più evidente e radicale l'incongruenza dell'applicazione dell'imposta proporzionale sull'atto istitutivo e su quello di apposizione del vincolo all'interno di un patrimonio che rimane in capo allo stesso soggetto (tra le tante: Cass., Sez. 5, 5 dicembre 2018, n. 31445; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19167; Cass., Sez. 5, 18 luglio 2019, nn. 19310 e 19319; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5, 29 giugno 2022, nn. 20808 e 20810; Cass., Sez. 5, 15 luglio 2022, n. 22293; Cass., Sez. 5, 9 settembre 2022, n. 26562);

4.16 non si perviene a diverse conclusioni anche in ordine alla figura del trust liquidatorio solvendi causa; difatti, in coerenza con l'orientamento consolidato in tema di fattispecie generale, questa Corte ha affermato che l'imposta sulle donazioni neppure è dovuta in sede di istituzione e dotazione di trust liquidatorio in funzione solutoria, comportando il trasferimento (solo temporaneo) al trustee dei beni da liquidare e la ripartizione del ricavato ai beneficiari a dovuta soddisfazione dei loro crediti senza effettivo e stabile passaggio di ricchezza, sicchè restano fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione patrimoniale ed apposizione del vincolo di destinazione (in termini: Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2021, n. 224; Cass., Sez. 5, 10 gennaio 2022, n. 410);

4.17 aggiungasi che tale ricostruzione è stata recentemente recepita anche dalla circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 20 ottobre 2022, n. 34/E, la quale, per qualsiasi tipologia di trust, ha definitivamente preso atto che: "L'atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il trust, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, anche quando nel medesimo atto venga disposta la dotazione patrimoniale al trust" (paragrafo 4.4.1); che: "La medesima tassazione si applica anche agli atti con cui il disponente dota il trust di beni, vincolandoli agli scopi del trust. Infatti, in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, tale atto "non determina effetti traslativi perchè non ne comporta l'attribuzione definitiva

allo stesso (trustee), che è tenuto solo ad amministrarlo e a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un suo ritrasferimento ai beneficiari del trust" (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 8082 del 2020). Pertanto, ai predetti atti, se redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà applicata l'imposta di registro in misura fissa ai sensi del sopra citato art. 11 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131 del 1986" (paragrafo 4.4.2); che: "Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni. Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, la "costituzione del vincolo di destinazione" non integra un autonomo presupposto ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. Nel trust, tale trasferimento imponibile si realizza solo all'atto "di eventuale attribuzione del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo" (cfr. sentenza n. 8082 del 2020, cit.)" (paragrafo 4.4.3); che: "Le modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale alla fattispecie dei trust, in mancanza di specifiche disposizioni, sono stabilite dal D.Lgs. n. 347 del 1990. Tali imposte sono dovute, rispettivamente, per le formalità di trascrizione di atti che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari e per le volture catastali conseguenti ai medesimi atti. Al riguardo, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di trust sopra richiamato, gli atti di dotazione dei beni in trust comportano trasferimenti di beni meramente strumentali e finalizzati al solo compimento degli scopi del trust e non si traducono in effettivi trasferimenti di ricchezza dal disponente al trustee, non determinando effetti traslativi. L'effettivo trasferimento di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile, nel trust, si realizza solo all'atto di attribuzione del bene al beneficiario. Ciò posto, le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione di beni immobili o diritti reali immobiliari al trust, al momento della costituzione del vincolo, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa. Analogamente, le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa saranno dovute nell'ipotesi di formalità e volture catastali eseguite per effetto dell'atto di sostituzione del trustee. Le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza di atti di attribuzione dei beni immobili o diritti reali immobiliari vincolati in trust ai beneficiari, realizzando l'effettivo trasferimento dei beni in questione, sono soggette, invece, alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale" (paragrafo 4.4.9); con particolare riguardo alla fattispecie sub iudice, che: "Pertanto, si ritiene che anche nel caso del trust di scopo di tipo "liquidatorio" o di "garanzia", l'atto istitutivo e l'atto di dotazione saranno soggetti all'imposta di registro in misura fissa, nonchè alle imposte ipotecaria e catastale sempre in misura fissa, nel caso sussistano i relativi presupposti. (...) nel caso dei trust c.d. "liquidatori" potrebbero verificarsi i presupposti per l'applicazione dell'imposta di donazione, in via marginale o residuale, se dopo la liquidazione dei beni segregati nel trust (ad esempio, immobili e/o partecipazioni) ed il pagamento di eventuali debiti del disponente, una parte del ricavato della vendita dei beni medesimi dovesse residuare e l'attribuzione di tale residuo venisse effettuata a favore di un soggetto terzo, tale da determinare un arricchimento dello stesso" (paragrafo 4.7);

4.18 pertanto, la sentenza impugnata non si è uniformata a tali principi, avendo erroneamente ritenuto che la dotazione del trust liquidatorio dovesse scontare ab origine l'imposta sulle donazioni D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, ex art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006

n. 286, "in relazione al valore del patrimonio "segregato", quale utilità economica indice di capacità contributiva di cui il disponente, stabilendo che sia sottratta all'esercizio delle proprie facoltà proprietarie per essere gestita da altri a beneficio di terzi (o comunque in funzione di interessi specifici), finisce con l'impoverirsi";

4.19 in conclusione, valutandosi la fondatezza del quarto motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G. può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con l'accoglimento del ricorso originario dei contribuenti ed il conseguente annullamento dell'avviso di liquidazione n. (Omissis) e della cartella di pagamento n. (Omissis);

5. si può, quindi, procedere allo scrutinio del ricorso iscritto al n. 16583/2021 R.G.;

5.1 preliminarmente, si deve porre la questione dell'eventuale incidenza dell'annullamento in via definitiva dell'avviso di liquidazione n. (Omissis) (e, di riflesso, della cartella di pagamento n. (Omissis)) sulla validità e l'efficacia della cartella di pagamento n. (Omissis), tenendo conto che la pretesa accessoria agli interessi moratori maturati nel periodo della sospensione cautelare D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 47 postula la fondatezza della pretesa principale alle imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale in base alla ulteriore cartella di pagamento n. (Omissis);

5.2 secondo la giurisprudenza amministrativa (tra le tante: Cons. St., Sez. 3, 10 novembre 2020 n. 6922; Cons. St., Sez. 4, 3 marzo 2022, n. 5717; Cons. St., Sez. 3, 3 agosto 2022, n. 6811), il nesso di presupposizione tra atti e provvedimenti amministrativi giustifica la propagazione dell'invalidità di un atto presupposto all'atto presupponente, delineandosi, in tale ipotesi, la c.d. "invalidità derivata", che può essere di due tipi: invalidità derivata "ad efficacia caducante" e invalidità derivata "ad efficacia viziante"; la prima fattispecie si verifica allorchè vi sia un nesso di stretta causalità, di consequenzialità diretta e necessaria tra i due atti: il secondo atto costituirebbe una mera esecuzione del primo; la seconda fattispecie si verifica, invece, allorquando l'atto successivo non costituisce una conseguenza inevitabile del secondo, ma richiede nuovi ed ulteriori apprezzamenti che segnano una discontinuità tra le diverse determinazioni della pubblica amministrazione e impongono al loro destinatario di impugnarle autonomamente;

5.3 in tendenziale sintonia con tali principi, dando seguito ad una consolidata giurisprudenza di legittimità, si può affermare il principio che, in tema di contenzioso tributario, l'esito favorevole del giudizio promosso dal contribuente (nella specie, dal trustee del "GP Trust") avverso l'atto presupposto - in particolare, l'atto accertativo (nella specie, l'avviso di liquidazione n. (Omissis), prodromico alla cartella di pagamento n. (Omissis)) - integra un fatto estintivo della pretesa tributaria necessariamente destinato a ripercuotersi sugli atti presupponenti, anche se emanati nei confronti di altri soggetti (nella specie, del protector del "GP Trust") - in particolare, sugli atti riscossivi (nella specie, sulla cartella di pagamento n. (Omissis) e sulla cartella di pagamento n. (Omissis)) -, che restano privi di titolo giustificativo per mancanza sopravvenuta dell'obbligazione tributaria: ciò anche qualora su tali atti dipendenti sia intervenuto, in senso sfavorevole al contribuente, il giudicato, travolto in virtù dell'effetto espansivo esterno di cui all'art. 336 c.p.c. (tra le tante: Cass., Sez. 5, 13 gennaio 2017, n. 718; Cass., Sez. 5, 15 settembre 2017, n. 21434; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2019, n.

4388; Cass., Sez. 5, 21 marzo 2019, n. 7975; Cass., Sez. 5, 10 dicembre 2019, n. 32187; Cass., Sez. 6-5, 7 febbraio 2022, n. 3736; Cass., Sez. 5, 18 luglio 2023, nn. 20749 e 20754);

5.4 pertanto, si deve dare continuità all'orientamento secondo cui la sentenza resa sull'impugnazione dell'atto impositivo ad esso si sostituisce integralmente, stante la natura di impugnazione-merito del processo tributario (tra le tante: Cass., Sez. 5, 12 novembre 2014, n. 24092; Cass., Sez. 65, 13 gennaio 2017, n. 809; Cass., Sez. 5, 15 ottobre 2020, n. 22360; Cass., Sez. 5, 13 dicembre 2022, n. 36429; Cass., Sez. 5, 4 luglio 2023, n. 18916), nonchè a quello secondo cui il venir meno dell'atto impositivo, per effetto dell'annullamento (anche se non passato in giudicato), determina il difetto del presupposto per procedere esecutivamente, anche a titolo provvisorio (tra le tante: Cass., Sez. 5, 27 luglio 2012, n. 13445; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2014, n. 22021; Cass., Sez. 5, 5 maggio 2016, n. 9116; Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2019, n. 740; Cass., Sez. 5, 10 maggio 2019, n. 12478; Cass., Sez. 5, 17 dicembre 2019, n. 33318; Cass., Sez. 5, 15 ottobre 2020, n. 22360; Cass., Sez. 5, 15 settembre 2021, n. 24854; Cass., Sez. 6-5, 7 febbraio 2022, n. 3736; Cass., Sez. 5, 22 febbraio 2022, n. 10740; Cass., Sez. 5, 6 giugno 2022, n. 18003; Cass., Sez. 5, 18 luglio 2023, nn. 20749 e 20754);

5.5 dunque, si può affermare che la cartella di pagamento per gli interessi maturati durante la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato (in separato giudizio) D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 47 costituisce - al pari dei ruoli straordinari formati ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15-bis - misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante, sicchè, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, anche se non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte tale atto, l'ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l'obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata (tra le tante: Cass., Sez. Un., 13 gennaio 2017, n. 758; Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2019, n. 740; Cass., Sez. 5, 21 ottobre 2020, n. 22938; Cass., Sez. 5, 21 luglio 2023, n. 22004; Cass., Sez. 5, 23 agosto 2023, n. 25086);

5.6 pertanto, se ne può desumere che, dopo la formazione del giudicato (nella specie, in base alla precedente pronuncia di cassazione senza rinvio sul ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G.) sull'annullamento dell'avviso di liquidazione, prodromico alla cartella di pagamento per le imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale (nella specie, dell'avviso di liquidazione n. (Omissis), presupposto alla cartella di pagamento n. (Omissis)), emanato nei confronti del contribuente (nella specie, del trustee del "GP Trust"), anche la conseguente cartella di pagamento per gli interessi maturati durante la sospensione dell'esecuzione (in separato giudizio) della ulteriore cartella di pagamento per le imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale (nella specie, la cartella di pagamento n. (Omissis), dipendente dalla cartella di pagamento n. (Omissis)), emanata nei confronti di un terzo (nella specie, del protector del "GP Trust"), sebbene emessa in via provvisoria, avendo natura strettamente accessoria, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria per la totalità degli importi in essa indicati, che non trovano più rispondenza nell'originaria pretesa ormai annullata, in coerenza con il paradigma tipico (per gli atti e i provvedimenti amministrativi) dell'invalidità derivata ad efficacia caducante;

5.7 peraltro, la caducazione per invalidità derivata dell'atto presupponente (nella specie, la cartella di pagamento n. (Omissis)) non trova limite nella estensione riflessa del giudicato nei confronti di un

terzo (quale è, nella specie, il protector, che non è stato parte del giudizio di annullamento dell'atto presupposto per iniziativa del trustee), giacchè dal principio stabilito dall'art. 2909 c.c. - secondo cui l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa - si evince, a contrario, che l'accertamento contenuto nella sentenza non estende i suoi effetti e non è vincolante rispetto ai terzi, ma che, tuttavia il giudicato può, quale affermazione obiettiva di verità, spiegare efficacia riflessa anche nei confronti di soggetti estranei al rapporto processuale, salvo che - ipotesi, come si è detto, non ricorrente nella specie, giacchè l'obbligazione (indebitamente) posta a carico del terzo è strutturalmente e funzionalmente dipendente dall'obbligazione assunta dalle parti contraenti - il terzo sia titolare di un rapporto autonomo ed indipendente rispetto a quello in ordine al quale il giudicato interviene (Cass., Sez. 6-1, 7 febbraio 2018, n. 2983; Cass., Sez. 3, 4 luglio 2019, n. 17931; Cass., Sez. 6-Lav., 1 ottobre 2019, n. 24459; Cass., Sez. 3, 23 aprile 2020, n. 8101; Cass., Sez. 3, 13 maggio 2022, n. 15380);

5.8 in conclusione, all'esito della decisione sul ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G., l'annullamento in sede giudiziale dell'atto presupposto (l'avviso di liquidazione prodromico alla cartella di pagamento per le imposte liquidate, che è stato emanato nei confronti del trustee) si estende anche all'atto presupponente (la cartella di pagamento per gli interessi maturati durante la sospensione cautelare - in separato giudizio - della prodromica cartella di pagamento per le imposte liquidate, che è stata emanata nei confronti del protector), essendone venuta meno in radice la giustificazione causale;

5.9 nella specie, dunque, al di là della verosimile estraneità del ricorrente rispetto all'obbligazione tributaria (stante la mera qualità di protector, oltre che di socio di una delle società beneficiarie finali del trust liquidatorio), l'emanazione della cartella di pagamento per gli interessi maturati (dall'(Omissis) al (Omissis)) nel periodo della sospensione cautelare D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 47 in separato giudizio, della ulteriore cartella di pagamento per le imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale, che è stata precedentemente emanata nei suoi confronti, perde la sua ragion d'essere in conseguenza dell'annullamento in sede giudiziale dell'avviso di liquidazione prodromico alla cartella di pagamento per le imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale, che è stata emanata nei confronti del trustee, trattandosi di un'obbligazione accessoria rispetto all'obbligazione principale per la medesima pretesa impositiva.

6. in conclusione, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso iscritto al n. 16583/2021 R.G. può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente ed il conseguente annullamento della cartella di pagamento n. (Omissis);

7. Pur dovendo essere separatamente regolamentate per ciascuno dei ricorsi riuniti (tra le tante: Cass., Sez. 1, 10 luglio 2014, n. 15860; Cass., Sez. 2, 14 luglio 2021, n. 20073), le spese giudiziali (di merito e di legittimità) possono essere compensate tra le parti, per entrambi i ricorsi, in ragione del recente consolidamento della menzionata giurisprudenza di legittimità e dell'invalidità derivata dell'atto presupponente rispetto all'atto presupposto.

P.Q.M.

La Corte: 1) riunisce i ricorsi iscritti ai nn. 8660/2018 R.G. e 16583/2021 R.G.; 2) accoglie il quarto motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi del ricorso iscritto al n. 8660/2018 R.G.; cassa la

sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario; 3) accoglie il ricorso iscritto al n. 16583/2021 R.G.; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario; 4) compensa tra le parti le spese giudiziali per entrambi i ricorsi riuniti.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 8 novembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2023

**CORTE DI CASSAZIONE, SEZ V, ORDINANZA N. 31260 DEL 6
NOVEMBRE 2023**

**LA PRESCRIZIONE QUINQUENNALE PER LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI
LOCALI.**

Il caso in esame attiene alla notifica dell'intimazione di pagamento conseguente alla cartella di pagamento, prevista dall'art. 50, comma 2, del DPR 602/1973, nel caso in cui l'espropriazione non abbia avuto inizio entro un anno dalla notifica della cartella esattoriale.

La Corte di Cassazione, chiamata ad esaminare l'operato del giudice di merito in ordine alla tempestività della notifica dell'intimazione di pagamento, avvenuta oltre i 5 anni dalla data di notificazione della cartella di pagamento, ha ritenuto applicabile, al caso di specie, la prescrizione quinquennale prevista dall'art. 2948, n. 4 c.c. perché il pagamento dei tributi locali è annoverabile tra le obbligazioni periodiche o di durata e pertanto non rientranti nel novero delle prestazioni unitarie per le quali è applicabile la prescrizione decennale.

Segue il testo il testo integrale del provvedimento in epigrafe.

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -

Dott. BILLI Stefania - Consigliere -

Dott. MONDINI Antonio - rel. Consigliere -

Dott. PENTA Andrea - Consigliere -

Dott. DELL'ORFANO Antonella - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25129/2017 R.G. proposto da:

A.A., domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso dagli avvocati INDIPENDENTE ALESSANDRO ((Omissis)), CALIGIURI SALVATORE ((Omissis));

-ricorrente-

contro

COMUNE (Omissis);

-intimati-

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato ALVIGGI GIULIA ((Omissis));

-ricorrente incidentale-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. NAPOLI n. 6330/2017 depositata il 07/07/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 06/11/2023 dal Consigliere ANTONIO MONDINI.

Svolgimento del processo

1. in causa su intimazione di pagamento notificata l'11 novembre 2015, relativa a crediti per Ici e Tarsu e sanzioni, portati in 13 cartelle notificate a A.A., la CTR della Campania -dopo che la CTP di Napoli aveva accolto solo in riferimento ai crediti di cui alla cartella n. (Omissis) (della quale non era stata dimostrata l'avvenuta notifica) il ricorso originario con il quale il contribuente aveva eccepito che le cartelle non erano mai state notificate e che, in ogni caso, i crediti portati nelle dieci cartelle asseritamente notificate tra il 22 febbraio 2006 e il 5 giugno 2010 erano prescritti- ha, con la sentenza in epigrafe, in primo luogo, richiamato la l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 161, in secondo luogo, affermato che dovevano ritenersi prescritti i crediti "maturati fino al 10.11.2010, iniziando a decorrere dal 2011 il (anno successivo a quello in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato) il nuovo termine di quinquennale di prescrizione", infine, disposto il rigetto dell'appello del contribuente;
2. per la cassazione della sentenza ricorrono il contribuente e, in via incidentale, l'Agenzia delle Entrate Riscossione;
3. il Comune di (Omissis), titolare dei crediti de quibus, è rimasto intimato;
4. il ricorrente ha depositato controricorso per resistere al ricorso incidentale dell'Agenzia, nonchè memoria.

Motivi della decisione

1. con il primo motivo di ricorso principale, il contribuente, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamenta nullità della sentenza per contrasto tra dispositivo e motivazione; 2. con il secondo motivo di ricorso principale, il contribuente, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamenta "violazione o falsa applicazione del l.296 del 2006, artt. 1, comma 161, 2948 c.c., 2935 c.c., D.Lgs. n. 472 del 1997, 20, per mancata applicazione alle cartelle esattoriali della normativa civilistica in materia di prescrizione";

3. con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamenta violazione dell'art. 2946 c.c. per avere la CTR ritenuto che il termine prescrizionale applicabile ai crediti in questione fosse quinquennale laddove invece avrebbe dovuto ritenere che, a seguito della notifica delle cartelle, il termine prescrizionale diventa quello decennale di cui all'articolo indicato;

4. all'esame dei motivi devono essere premessi i seguenti dati incontrovertibili: l'intimazione di pagamento impugnata si riferisce ai crediti per ICI, TARSU e relative sanzioni, portati in tredici cartelle; la questione è ora limitata alla avvenuta o non avvenuta maturazione della prescrizione dei crediti portati in nove delle dieci cartelle elencate alle pagine 3 e 4 del ricorso per cassazione (essendo ormai accertato che la cartella n. (Omissis), indicata con il n. 2 del suddetto elenco, non è mai stata notificata ed avendo il contribuente centrato l'appello sulla prescrizione dei crediti delle ridette dieci cartelle, come si evince da pagina 5 del ricorso per cassazione, senza più nulla eccepire riguardo alle altre tre, della quali, nel ricorso per cassazione manca ogni indicazione); queste nove cartelle sono state notificate tra il 22 febbraio 2006 e il 5 giugno 2010; l'intimazione è stata notificata l'11 novembre 2015;

5. i due motivi di ricorso principale possono essere esaminati assieme e sono fondati. Il ricorso incidentale è infondato.

5.1. L'incomprensibilità della decisione impugnata, denunciata dal contribuente con il primo motivo del ricorso principale, per avere la CTR, prima, dichiarato prescritti tutti i crediti per i quali era decorso un quinquennio calcolato a ritroso dalla data di notifica della intimazione e poi, con un inconferente richiamo alla l.296 del 2006, art. 1, comma 161, -la norma non riguarda la prescrizione dei crediti portati nelle cartelle ma individua il termine di decadenze entro cui gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, devono procedere a notificare al contribuente un avviso di accertamento in rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti-, rigettato l'appello del contribuente, porta alla cassazione della sentenza.

5.2. Le questioni sollevate con il secondo motivo del ricorso principale e con il motivo di ricorso incidentale, di puro diritto e quindi direttamente risolvibili in questa sede senza necessità di un rinvio della causa al giudice del merito -rinvio che comporterebbe una inutile perdita di tempo e quindi sarebbe in contrasto con i principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui alla Cost., art. 111, comma 2, - vanno risolte in base alle in base alle seguenti regole già affermate da questa Corte:

- "l'imposta comunale sugli immobili (ICI) soggiace alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4, c.c., configurandosi alla stregua di un'obbligazione periodica o di durata e non rientrando nel novero delle prestazioni unitarie, per le quali rileva una pluralità di termini successivi per un adempimento che strutturalmente rimane eseguibile anche "uno actu", con correlata applicabilità

dell'ordinaria prescrizione decennale ex art. 2946 c.c." (Cass. 3 luglio 2020, n. 13683; Cass. 29/11/2017, n. 28576);

-la TARSU è un tributo locale che si struttura come prestazione periodiche, "con connotati di autonomia nell'ambito di una "causa debendi" di tipo continuativo, in quanto l'utente è tenuto al pagamento di essa "in relazione al prolungarsi, sul piano temporale, della prestazione erogata dall'ente impositore o del beneficio da esso concesso, senza che sia necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi. Essa, quindi, va considerata come obbligazione periodica o di durata ed è sottoposta alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4 c.c. (Cass. 23 febbraio 2010, n. 4283);

-in caso di notifica di cartella esattoriale non fondata su una sentenza passata in giudicato, il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria relativa alle sanzioni è quello quinquennale, così come previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 3, (Cass. 8 marzo 2022, n. 7486; Cass. 6 dicembre 2022, n. 35769; Cass., 22 luglio 2011, n. 16099), con decorrenza dall'iscrizione a ruolo del credito, ossia dall'emissione dell'atto di irrogazione della (allora) soprattassa (Cass., 7 novembre 2011, n. 20600). Il termine decennale riguarda invece esclusivamente i crediti per sanzioni per la violazione di norme tributarie "derivanti da sentenza passata in giudicato" applicandosi allora l'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta "actio iudicati" (cfr. Cass., Sez. U., 10 dicembre 2009, n. 25790; conf., tra altre, Cass. 11 marzo 2011, n. 5837). La disciplina prescrizione di diritto speciale prevista dal d. lgs. n. 472 del 1997, art. 20, è esaustiva stante il carattere speciale dell'illecito tributario (Cass., 24 gennaio 2023, n. 2095; Cass. 2 ottobre 2000, n. 12989). La suddetta disciplina speciale della prescrizione in materia di sanzioni tributarie è conforme al sistema e alle norme di contabilità pubblica e il carattere di specialità rispetto alle norme di diritto comune trova "fondamento nei vincoli di competenza del bilancio della Stato, in forza dei quali l'amministrazione finanziaria deve potere, almeno per grandi linee, programmare e prevedere per ciascun anno il gettito fiscale ed i tempi della riscossione, tenendo conto anche delle proprie risorse di uomini e mezzi (bilancio di previsione)" (Cass., Sez. U., 10 dicembre 2009, n. 25790; conf. Cass., Sez. V, 9 agosto 2016, n. 16730). La generalizzata durata quinquennale obbedisce anche a esigenze di certezza e di tutela del contribuente, in ordine ai tempi di irrogazione della sanzione stessa. Il regime prescrizione, in quanto generalizzato per qualunque provvedimento sanzionatorio, non può essere limitato alle sole sanzioni non contestuali all'atto impositivo e costituisce principio generale dell'ordinamento tributario (Cass. 24 gennaio 2023, n. 2095 cit.);

6. in relazione a quanto precede deve quindi concludersi che il ricorso principale va accolto, il ricorso incidentale deve essere rigettato, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa va decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario per quanto riferito ai crediti di cui alle dieci cartelle elencate alle pagine 3 e 4 del ricorso per cassazione;

7. le spese del merito sono compensate in ragione dell'evolversi della situazione processuale seguono la soccombenza;

8. le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza;

9. stante il disposto del D.L. 20 marzo 2023, n. 4, art. 22 convertito dalla l. 26 maggio 2023, n. 56, non sussistono i presupposti per l'assoggettamento della Agenzia delle Entrate Riscossione, ricorrente incidentale, al pagamento del doppio contributo unificato ex art. 13 comma 1 quater TU 115/02.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in riferimento al ricorso accolto e decide nel merito con accoglimento dell'originario ricorso nei limiti di cui in motivazione;

compensa le spese dei gradi di merito;

condanna l'Agenzia delle Entrate Riscossione e il Comune di (Omissis) al pagamento in favore del contribuente, della A.A. di 3500,00 Euro, oltre a 200,00 Euro per spese vive, ed accessori.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2023

CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. V, ORDINANZA N. 32216 DEL 21 NOVEMBRE 2023.

TARI: I PARCHEGGI A PAGAMENTO SONO SOGGETTI ALLA TASSA SOLO NEL CASO DI DETENZIONE

Il caso sotteso all'esame dei Giudici di legittimità attiene l'impugnazione avverso un avviso di accertamento TARI relativo ad aree adibite a parcheggio.

I Giudici di Cassazione sulla prospettiva che l'imposta in parola è dovuta per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad eccezione di quelle pertinenziali o accessorie ad abitazione, hanno evidenziato che nei precedenti gradi di giudizio era stata del tutto pretermessa la questione interpretativa della convenzione concessoria (che, nella fattispecie in esame, è risultata complessa perché correlata alla ristrutturazione ed alla concessione in gestione del grand hotel adiacente alle aree di parcheggio in esame) al fine di verificare se si trattava, in concreto, di una vera e propria detenzione con occupazione dell'area, ovvero un mero affidamento del servizio di riscossione delle tariffe di parcheggio.

Nel ritenere che si trattasse di un servizio e che in appello non fosse stata fatta corretta applicazione della normativa in esame, per come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità, la Cassazione ha accolto il ricorso chiarendo che le aree adibite a parcheggio a pagamento sono soggette alla TARI solo se, oltre alla gestione del servizio, sia stata affidata anche la detenzione e custodia di tutta o parte delle aree destinate a parcheggio, tale cioè da poter considerare sussistente il presupposto

impositivo della tassa costituito dalla detenzione o occupazione di un'area suscettibile di produrre rifiuti.

Di seguito il testo integrale dell'ordinanza in epigrafe.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente -

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -

Dott. CANDIA Ugo - Consigliere -

Dott. DI PISA Fabio - rel. Consigliere -

Dott. BILLI Stefania - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25505/2021 R.G. proposto da:

FINCOS ALASSIO Srl , elettivamente domiciliata ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR, presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato SCAPARONE PAOLO, (SCPPLA41C27A479D), che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato PICCO CINZIA, (PCCCNZ63L62A518T);

- ricorrente -

contro

COMUNE DI (Omissis), elettivamente domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR, presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato CONTRI SIMONE, (CNTSMN70H02D969P), che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso SENTENZA di COMM. TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA SEZ. di GENOVA n. 173/2021 depositata il 05/03/2021;

Udita la relazione svolta nella Camera di consiglio del 19/10/2023 dal Consigliere Dott. FABIO DI PISA.

Svolgimento del processo

che:

1. la Commissione Tributaria Regionale della Liguria con la sentenza 173/2/2020 depositata in data 5 marzo 2021 e non notificata, confermava la sentenza di primo grado in forza della quale era stata rigettata l'impugnazione avverso l'avviso di accertamento emesso dal Comune di (Omissis) nei confronti della società Fincos Alassio Spa avente ad oggetto il pagamento TARI 2016 in relazione ad aree adibite a parcheggio;

2. secondo quanto è dato desumere dalla sentenza impugnata i giudici di appello ritenevano che alla luce dei principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità in presenza di aree urbane adibite a sosta di veicoli affidati in concessione dal comune a società per il servizio di parcheggio a pagamento con delimitazione delle aree di sosta e gestione di parcometri il fatto oggettivo dell'occupazione fra maturare il presupposto impositivo;
2. contro detta sentenza propone ricorso per cassazione Fincos Alassio Spa affidato a due motivi, cui il Comune di (Omissis) resiste con controricorso;
3. il Comune di (Omissis) ha depositato memoria.

Motivi della decisione

che:

1. con il primo la società ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 641;
 - 1.1. assume che il giudice di appello aveva ritenuto che la titolarità della concessione del servizio di parcheggio pubblico determinava necessariamente la detenzione delle aree a parcheggio in capo al concessionario con la conseguenza che era integrato il presupposto di imposta per la TARI previsto dalla L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 641, in contrasto con il principio di diritto di derivazione giurisprudenziale affermato dalla sentenza della Cass. civ., V, 21.7.2017 n. 18102 secondo cui la titolarità della concessione non determina, di per sè, la detenzione dell'area su cui il servizio di svolge;
2. con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 112 c.p.c., ed alla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 641, violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato deducendo la sentenza non si era pronunciata sul motivo di appello concernente la mancanza di uno dei presupposti Tari, ossia dell'idoneità dell'area a produrre rifiuti, ritenendo che la sola detenzione dell'area stessa fosse sufficiente a determinare la debenza di tale tributo;
3. va, in primo luogo, osservato che non assume valore decisivo, ai fini che occupano, l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 5023/2022, richiamata nella memoria in data 6 ottobre 2023 di parte ricorrente, in forza della quale è stato rigettato, in un caso analogo, il ricorso della Fincos Alassio Spa ritenendosi che, da parte del concessionario, era dovuta la tassa sui rifiuti relativa ad altra annualità per i parcheggi a pagamento ottenuti in concessione;
 - 3.1. invero la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità (vedi, ex multis, Sez. 5 -, Sentenza n. 38950 del 07/12/2021, Rv. 663418 - 01) ma, nel caso in esame, la richiamata ordinanza non può dispiegare effetti di giudicato esterno in quanto non vi è prova in atti, a tacer d' altro, che la detta controversia, già definita, riguardava la medesima concessione oggetto dell'odierno procedimento;
 - 3.2. trattasi, pertanto, di mero precedente i cui principi non possono tuttavia rilevare, tout court, nella fattispecie in esame per le ragioni che seguono;

4. il ricorso può, invero, trovare accoglimento, dovendosi ritenere fondati i motivi di ricorso nei termini appresso specificati;

4.1. in diritto va premesso che il regime fiscale dei rifiuti, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1993, n. 507, ha subito nel tempo numerose modifiche legislative, in quanto la TARSU è stata sostituita dalla TIA 1 (tariffa di igiene ambientale), introdotta dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49 (Decreto Ronchi), e la TIA 1, a sua volta, dalla TIA 2 (tariffa integrata ambientale), di cui al D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238 (Codice dell'Ambiente); la TIA 2 è stata sostituita dal TARES (tributo comunale sui servizi), previsto dal D.L. n. 201 del 2011, art. 14, convertito dalla L. n. 214 del 2011, ed il TARES è stato sostituito dalla TARI (tassa sui rifiuti), istituita dalla L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 639 e segg., a decorrere dal 10 gennaio 2014; con l'art. 1, commi 639 e segg., della legge di stabilità del 2014 è stata introdotta l'imposta unica comunale (la c.d. i.u.c.), una sorta di service tax comprensiva delle tre distinte forme di prelievo comunale dell'IMU (Imposta municipale unica), di natura patrimoniale, della TASI (Imposta comunale sui servizi indivisibili) e della TARI (Imposta comunale sui rifiuti), a sua volta fondata sui due presupposti impositivi del possesso di immobili, collegato alla loro natura e al loro valore, e dell'erogazione e fruizione di servizi comunali; la TARI, in particolare, è stata destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è disciplinata dai commi da 641 a 668, che individuano i presupposti della stessa (comma 641) e i criteri di determinazione della tariffa, come stabiliti dal D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 (commi 650 e 651), sulla base dei principi contenuti nei commi 252 e 254 del "chi inquina paga", di cui alla Direttiva 2008/98/CEE (art. 14). Questa Corte ha più volte già ritenuto che alla TARES sono estensibili gli orientamenti di legittimità formati per i tributi omologhi che l'hanno preceduta, quali la TARSU e la TIA (cfr. in Cass. del 18.04.2019, n. 12979; Cass. del 26/01/2018, n. 1963; Cass. 15.03.2017, n. 22130). Questa Corte ha già affermato il principio secondo cui, in tema di Tarsu, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 1, prevede che l'imposta è dovuta per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad eccezione di quelle pertinenziali o accessorie ad abitazione;

4.2. in questa prospettiva il presupposto impositivo è costituito dal solo fatto oggettivo della occupazione o della detenzione del locale o dell'area scoperta, e prescinde, quindi, del tutto dal titolo, giuridico o di fatto, in base al quale l'area o il locale sono occupati o detenuti;

4.3. la Commissione Tributaria Regionale del tutto apoditticamente ha affermato che il tributo in questione era dovuto poichè nel caso in esame era "pacifica l'occupazione da parte della società di suolo pubblico per effetto della convenzione con il Comune";

4.4. nel pervenire a tale conclusione i giudici di appello non si sono, tuttavia, conformati al condivisibile principio - già affermato da questa Corte in tema di TARI (vedi Cass. n. 17617/2021) - secondo cui in tema di imposta sui rifiuti il contratto che interviene tra il proprietario di una area (Comune) e il concessionario del servizio di parcheggio deve intrepetersi con una lettura complessiva delle clausole per verificare se oltre alla gestione del servizio sia stata affidata anche la detenzione e custodia di tutta o parte delle aree destinate a parcheggio;

4.5. era, dunque, onere della Commissione Tributaria Regionale verificare, attraverso una lettura complessiva delle clausole della concessione inter partes - nella specie del tutto omessa - se, oltre alla gestione del servizio, era stata affidata alla società contribuente anche la detenzione e custodia di tutte

o di parte delle aree destinate a parcheggio, sì da potersi considerare sussistente il presupposto impositivo costituito dalla detenzione o occupazione di una "res" suscettibile di produrre rifiuti, il quale non può essere escluso per il solo fatto che il proprietario continui ad esercitare talune facoltà di dominio, a nulla rilevando, invero, la circostanza che il Comune, in forza della convenzione, possa estendere o diminuire le aree assegnate o introdurre delle restrizioni per soddisfare "esigenze pubbliche" (vedi Cass. 20767/2019);

4.6. in sostanza è stata del tutto pretermessa la questione interpretativa della convenzione concessoria de qua (che, nella fattispecie in esame, risulterebbe complessa perchè correlata alla ristrutturazione ed alla concessione in gestione del grand hotel adiacente alle aree di parcheggio in esame) al fine di verificare se si trattava, in concreto, di una vera e propria detenzione con occupazione dell'area ovvero del mero affidamento del servizio di riscossione delle tariffe di parcheggio, risultando evidente che i giudici di appello non hanno fatto corretta applicazione della normativa in esame, per come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità;

5. in accoglimento del primo motivo, assorbito il secondo, la sentenza va, dunque, cassata, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, anche per le spese.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 19 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2023

CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. V, ORDINANZA N. 31478 DEL 13 NOVEMBRE 2023.

IMU: AREA EDIFICABILE A PRESCINDERE DALLA VOCAZIONE AGRICOLA, SE INSERITA NEL PIANO URBANISTICO CON CARATTERE EDIFICATORIO

Con la decisione in esame la Cassazione ha ribadito il proprio orientamento secondo cui il valore delle aree edificabili ai fini dell'IMU deve essere obbligatoriamente ricavato dai parametri legali e può essere contestato dal contribuente con elementi certi e specifici e non già generici (come quello della vocazione agricola dell'area).

Nel caso in esame il contribuente impugnava un avviso di accertamento contestando la legittimità dell'atto perché la "vocazione agricola" collideva con il valore calcolato al mq., ed anche perché occorreva procedere alla richiesta di disapplicazione dei

provvedimenti urbanistici che avevano riconosciuto carattere edificatorio all'area in questione.

La Cassazione nel respingere il ricorso ha chiarito che dal momento in cui un terreno agricolo è utilizzabile a scopo edificatorio in base ad uno strumento urbanistico generale, prevale quest'ultima qualificazione. A meno che non si tratti di "terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo- pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali (art. 2, comma 1, lett. b), ipotesi non riscontrabile nella fattispecie in esame. In conclusione, in presenza di inserimento nello strumento urbanistico – come avvenuto nella specie – la vocazione agricola fattuale dedotta dal contribuente non osta alla considerazione dell'area come edificabile ai fini ICI.

Di seguito il testo integrale dell'ordinanza in epigrafe

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente -

Dott. DI PISA Fabio - rel. Consigliere -

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere -

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere -

Dott. DELL'ORFANO Antonella - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9925/2021 R.G. proposto da:

A.A., domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR, presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato SAPORITO GUGLIELMO, (SPRGLL53B09F839L);

- ricorrente -

contro

COMUNE (Omissis), elettivamente domiciliato in ROMA VIA MONTE ZEBIO 37, presso lo studio dell'avvocato FURITANO CECILIA, (FRTCCL64C46H501V) che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ZANASI MARCO, (ZNSMRC66C18F257S);

- controricorrente -

avverso SENTENZA di COMM. TRIB. REG. BOLOGNA n. 1514/2020 depositata il 23/12/2020;
Udita la relazione svolta nella Camera di consiglio del 28/09/2023 dal Consigliere Dott. FABIO DI PISA.

Svolgimento del processo

che:

1. con la sentenza n. 1514/13/2020, depositata in data 23/12/2020 e non notificata, la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in accoglimento dell'appello proposto del comune di (Omissis) ed in riforma della sentenza di primo grado rigettava il ricorso originario proposto da A.A. avverso l'avviso di accertamento per il recupero della maggiore imposta comunale sugli immobili (ICI) relativamente alle annualità 2011-2015;

1.1. come emerge dalla sentenza impugnata secondo i giudici di appello erano infondate le censure formulate dal contribuente il quale aveva contestato la legittimità dell'atto ed il vizio di motivazione dell'accertamento, apparendo congruo il valore di Euro 21,00 mq. calcolato dall'ente impositore;

2. avverso la suindicata sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, cui il comune di (Omissis) resiste con controricorso, eccependo, in via preliminare, l'improcedibilità dello stesso.

Motivi della decisione

Che:

1. con il primo motivo il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.L. n. 137 del 2020, art. 27;

1.1. rileva che i giudici di appello, pur a fronte della specifica richiesta di discussione orale, avevano proceduto alla trattazione cartolare dell'udienza, in tal modo violando il diritto di difesa della parte;

2. con il secondo motivo, lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 166, D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. b), e art. 5, comma 5, degli artt. 3, 6 e 7 dello Statuto del contribuente, chiedendo la disapplicazione della "previsione urbanistica sovrabbondante" L. n. 2248 del 1865, ex art. 4 e art. 5, All. E;

2.1. assume che gli atti impugnati erano del tutto carenti di motivazione e che la "vocazione agricola" collideva con il valore calcolato di Euro 21 mq., valore del tutto immotivato e sproporzionato ed, ancora, che occorreva procedere alla chiesta disapplicazione dei provvedimenti urbanistici che avevano riconosciuto carattere edificatorio all'area in questione;

3. è da ritenere infondata la preliminare eccezione di improcedibilità del ricorso, formulata dalla parte controricorrente, in ragione della mancata produzione della copia autentica della sentenza impugnata nonchè dell'assenza dell'istanza ex art. 369 c.p.c., comma 3 n. 3, munita del visto della Commissione Tributaria Regionale;

3.1. quanto al primo profilo, agli atti risulta prodotta copia della sentenza impugnata con attestazione di conformità (ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 25-bis) dell'Avv. Guglielmo Saporito, difensore del sig. A.A. nel giudizio di merito nonchè nell'odierno giudizio di legittimità in forza di procura speciale ad impugnare;

3.2. invero in tema di ricorso per cassazione, ai fini dell'osservanza di quanto imposto, a pena di improcedibilità, dall'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 2, nel caso in cui la sentenza impugnata sia stata

redatta in formato digitale e notificata tramite PEC, l'attestazione di conformità della copia analogica predisposta per la Corte di cassazione può essere effettuata, ai sensi della L. n. 53 del 1994, art. 9, commi 1 bis e 1 ter, anche dal difensore che ha assistito la parte nel precedente grado di giudizio, i cui poteri processuali e di rappresentanza permangono anche quando il cliente ha conferito il mandato alle liti per il giudizio di legittimità ad un altro difensore. (Sez. 1 -, Sentenza n. 2445 del 03/02/2021, Rv. 660491 - 01), dal che discende la infondatezza della predetta eccezione dovendosi ritenere depositata copia autentica della sentenza impugnata;

3.3. l'ulteriore profilo di improcedibilità dedotto è privo di fondamento alcuno posto che la omessa menzione, nel ricorso per cassazione, del deposito degli atti e dei documenti di cui all'art. 369 c.p.c., comma 1, nn. 2 e 3, ovvero della avvenuta richiesta di trasmissione del fascicolo di ufficio non determina l'improcedibilità del ricorso stesso, potendo questa conseguire soltanto ad una deficienza di carattere sostanziale consistente nella effettiva mancanza degli atti indispensabili ai fini della decisione nell'incarto processuale e nell'indispensabilità del loro esame ai fini della decisione. (Sez. 3 -, Ordinanza n. 16605 del 11/06/2021, Rv. 661637 - 02), carenza nel caso in esame non dedotta nè in alcun modo rinvenibile;

4. il ricorso deve essere, comunque, respinto per le ragioni appresso specificate;

5. il primo motivo è privo di fondamento;

5.1. il D.L. n. 137 del 2020, art. 27 (recante "Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19") autorizzava, per i processi tributari, "Fino alla cessazione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza nazionale da Covid-19, ove sussistano divieti, limiti, impossibilità di circolazione su tutto o parte del territorio nazionale conseguenti al predetto stato di emergenza ovvero altre situazioni di pericolo per l'incolumità pubblica o dei soggetti a vario titolo interessati nel processo tributario, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerale e delle camere di consiglio con collegamento da remoto...". Il comma 2 stabiliva che "In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti. Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini. In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio". Quindi, per i processi per i quali era stata richiesta la trattazione a udienza pubblica era praticabile la decisione allo stato degli atti, salvo che una delle parti non avesse insistito per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. In questa evenienza, però, ove non fosse stato possibile procedere al collegamento da remoto, si doveva disporre trattazione scritta, con fissazione di termini per memorie;

5.2. orbene la decisione della Commissione sopra indicata rispetta questa cornice normativa perchè, come risulta dalla stessa, i giudici hanno disatteso tale richiesta in quanto non depositata almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata (circostanza questa incontrovertita sotto l'aspetto fattuale), apparendo, sotto altro profilo, fondata l'eccezione di parte controricorrente, non contestata dal A.A. secondo cui tale istanza in ogni caso era da ritenere irrituale in quanto non era stata notificata alla controparte, sicchè non può ritenersi integrata alcuna ipotesi di nullità in ragione delle modalità di trattazione;

6. il secondo motivo è privo di fondamento;

6.1. la sentenza impugnata ha dato conto della tenuta degli elementi forniti dall'ente impositore rispetto alle contestazioni del contribuente limitatosi a ribadire profili del tutto generici e per altro verso ha fatto corretta applicazione di principi largamente accolti nella giurisprudenza di questa Corte, in forza dei quali l'ICI va dichiarata (dal contribuente) ed accertata (dall'ente impositore) sulla base del valore di mercato dell'area, ed allo scopo di determinare, con riferimento all'attualità, il più probabile valore unitario medio di mercato delle aeree fabbricabili o potenzialmente fabbricabili, a prescindere dal criterio di stima utilizzato (diretto comparativo, in base ai prezzi di mercato noti, indiretto, facendo riferimento al valore di trasformazione), si deve tenere conto della vocazione edificatoria, ancorchè trasfusa in uno strumento urbanistico non operativo, in quanto tale elemento è sufficiente a far incrementare il valore in comune commercio dei suoli;

6.2. giova, inoltre, considerare che, in tema di ICI, ai fini della determinazione del valore imponibile, la misura del valore venale in comune commercio deve essere tassativamente ricavata dai parametri vincolanti previsti dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 5, che, per le aree fabbricabili, hanno riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche, per cui il giudice di appello ha fatto corretta applicazione della normativa in esame;

6.3. a fronte di un accertamento di fatto contenuto nella sentenza in ordine alla congruità del valore Euro 21,00 mq. calcolato dall'ente impositore nel rispetto dei criteri di legge, il ricorrente muove delle censure aspecifiche lamentando, del tutto apoditticamente, che il comune non aveva tenuto conto della vocazione agricola del terreno;

6.4. le critiche del contribuente, lungi dal comprovare una violazione del regime normativo applicabile alla fattispecie in esame, si risolvono, contrapponendo differenti valutazioni del bene, nella inammissibile richiesta di riesame nel merito della causa sicuramente precluso in questa sede;

6.5. occorre pure richiamare quanto affermato da Sez. U., Sentenza n. 25506 del 30/11/2006 secondo cui "Dal momento in cui un terreno agricolo è utilizzabile a scopo edificatorio in base ad uno strumento urbanistico generale, prevale quest'ultima qualificazione. A meno che non si tratti di "terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati dell'art. 9, comma 1, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo- pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali (art. 2, comma 1, lett. b), seconda alinea)", ipotesi che pacificamente non ricorre nella fattispecie in esame;

6.6. in presenza di inserimento nello strumento urbanistico - come avvenuto nella specie - la vocazione agricola fattuale dedotta dalla parte non osta, quindi, alla considerazione dell'area come edificabile ai fini ICI;

7. stante l'infondatezza dei motivi dedotti, dunque, il ricorso deve essere rigettato;

7.1. le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore del comune controricorrente, liquidandole nella misura di Euro 2.400,00 per compensi professionali, Euro 200,00 per esborsi oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge se dovuti; ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002D.P.R. 30/05/2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 28 settembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 13 novembre 2023

CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. V, ORDINANZA N. 31188 DEL 9 NOVEMBRE 2023.

TARI: LE CAUSE DI ESONERO E RIDUZIONE RICONOSCIUTE TRA LE STESSE PARTI NELL'AMBITO DI ALTRI GIUDIZI SONO PRIVE DI EFFICACIA DI GIUDICATO ESTERNO

La Corte di Cassazione con l'ordinanza in epigrafe ha respinto il ricorso di un contribuente che aveva impugnato un avviso di accertamento Tarsu/Tia, per gli anni dal 2013 al 2017, eccependo il giudicato intervenuto tra le stesse parti con riferimento alla Tarsu dal 2000 al 2004 ha chiarito che la sussistenza di cause di esonero o di riduzione della TARI non possono essere invocati per eccepire la sussistenza del giudicato interno, trattandosi di elementi suscettibili di variazioni per i diversi anni d'imposta.

Di seguito il testo integrale della predetta ordinanza.

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente -

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -
Dott. CANDIA Ugo - Consigliere -
Dott. DI PISA Fabio - Consigliere -
Dott. BILLI Stefania - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 07522/2023 R.G. proposto da:

A.A., rappresentato e difeso dall'Avv. Roberto Rizzo, del foro di Messina, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. Santi Bertino, in Roma, Piazza dei Martiri di Belfiore, n. 4;

- ricorrente -

contro

Comune di Messina, in persona del sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'Avv. Concetta Franchina, elettivamente domiciliato presso la Cancelleria della Corte di Cassazione;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, n. 690/2023/16 depositata il 23 gennaio 2023;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 ottobre 2023 dal Consigliere Dott. Stefania Billi

Svolgimento del processo

CHE:

la controversia ha ad oggetto l'impugnazione avverso un avviso di accertamento (n. 1554/2018) riguardante il versamento della Tarsu/Tia per gli anni dal (Omissis), con cui il comune di Messina, ha contestato a A.A. (d'ora in poi ricorrente), con riferimento ad un immobile, l'omessa presentazione della denuncia Tarsu e il mancato pagamento della stessa per un complessivo importo di Euro 4.810,18;

la CTR, confermando la CTP, ha rigettato il ricorso, sulla base delle seguenti ragioni:

- il D.L. 6 dicembre 2011, n. 203, art. 14, comma 3, reiterando quanto già disposto dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62 ha individuato come presupposto della tassa sui rifiuti il possesso, l'occupazione e la detenzione di locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti suscettibili di produrre rifiuti urbani assimilati e qualsiasi ipotesi che giustifichi una riduzione o l'esenzione deve essere documentalmente provata dal contribuente e accertata dall'ente impositore;
- nel caso di specie il contribuente non ha inoltrato al comune alcuna richiesta di eventuali esenzioni totali o parziali per tutto il periodo temporale considerato;
- è infondata l'eccezione di giudicato riferita a una sentenza avverso un avviso di accertamento antecedente di circa 10 anni rispetto a quello oggetto della presente controversia, in quanto la situazione accertata con il precedente avviso di accertamento non può considerarsi cristallizzata a tempo indefinito;
- l'esistenza di eventuali cause esonerative deve essere provata per ogni anno d'imposta dal ricorrente; diversamente, la preclusione da giudicato finirebbe col paralizzare l'accertamento di condotte elusive per le successive annualità d'imposta;

il ricorrente propone ricorso fondato su un motivo e deposita memoria, il controricorrente si è costituito con controricorso.

Motivi della decisione

CHE:

1. Con l'unico motivo di impugnazione il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2909 c.c., del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 2 e dell'art. 2697 c.c. Ad avviso del ricorrente il giudicato intervenuto tra le stesse parti con riferimento alla Tarsu dal (Omissis) è opponibile in questo giudizio, in quanto l'onere della prova in relazione ad una causa di esonero dal pagamento del tributo non sorge in capo al contribuente nell'ipotesi in cui il fabbricato è ubicato in una zona del territorio comunale dove il servizio di smaltimento dei rifiuti non è stato mai attivato.

1.1. Il motivo è per alcuni aspetti inammissibile e, per altri, infondato.

1.2. Deve essere respinta l'eccezione di giudicato, in quanto in quanto il Collegio condivide e intende ribadire il consolidato principio di legittimità per il quale: a) l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta; b) l'efficacia del giudicato rileva, tuttavia, solo rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente; c) l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso si giustifica, quindi, soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo.

Tali principi sono stati riaffermati nel tempo dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. U, n. 13916/2006, Rv. 589696-01 e tra le tante in termini Sez. 5, n. 09512/2009, Rv. 607614-01, Sez. 5, n. 24433/2013, Rv. 628862-01, Sez. 5, n. 13498/2015, Rv. 635809-01, Sez. 5, n. 00003/2019, Rv. 653736-01, Sez. 5, n. 13152/2019, Rv. 653736-01).

Nel caso in esame la potenzialità di produzione di rifiuti e, in particolar modo, la sussistenza di cause di esonero o di riduzione è suscettibile di variazioni e, pertanto, il giudicato intercorso tra le parti per annualità precedenti è irrilevante in questo giudizio.

A questo proposito si richiama anche il condiviso orientamento di legittimità secondo cui in materia di imposta sui rifiuti, pur operando il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare del diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile o, addirittura, l'esenzione costituendo questa un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (Cass. Sez. 5, n. 22130/2017, Rv. 645621 - 01, Sez. 5, n. 12979/2019, Rv. 653733 - 01, Sez. 6 - 5, n. 21335/2022, Rv. 665315 - 01). Per quanto fin qui esposto il motivo è infondato.

1.3 La doglianza circa il malgoverno del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62 è per più versi inammissibile. Nei precedenti giudizi di merito, come è stato rilevato nel controricorso e non smentito dal ricorrente, è stato accertato che l'immobile per cui è causa costituiva la residenza familiare del ricorrente, era idoneo a produrre rifiuti ed il servizio di raccolta e smaltimento nella zona era istituito e attivo. A

fronte di ciò emerge come la censura in esame: integri la riedizione (coacervata con la questione del giudicato) di una tesi difensiva già disattesa dal giudice di merito; sia priva di specificità ed autosufficienza quanto a sua rituale deduzione nei precedenti gradi di giudizio; si ponga fattualmente in contrasto con quanto seppur implicitamente ritenuto dal giudice di merito circa la regolare attivazione del servizio in ambito comunale, là dove l'eventuale mancata attivazione del servizio nella specifica zona di ubicazione avrebbe potuto comportare una riduzione della tassa appunto su richiesta del contribuente, come correttamente stabilito dal giudice di appello.

2. Da quanto esposto segue il rigetto del ricorso. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

Si dà atto che sussistono i presupposti per il versamento da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente a pagare in favore del controricorrente le spese del presente giudizio, che liquida nell'importo di Euro 1.400,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario e accessori di legge.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 19 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2023

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL FRIULI VENEZIA GIULIA, SEZIONE 1, SENTENZA 312 DEL 21 NOVEMBRE 2023 **IMU: SI PAGA SULL'IMMOBILE IACP ACQUISITO TRAMITE CONTRATTO DI PROMESSA DI FUTURA VENDITA.**

Il caso sotteso attiene l'impugnazione di un avviso di accertamento concernente l'imposta municipale IMU per l'anno 2013 da parte di un contribuente assegnatario di un alloggio di Edilizia Economica e Popolare titolare un contratto di "promessa di futura vendita" in base al quale era previsto che in caso di morte dell'acquirente gli eredi legittimi o testamentari sarebbero stati solidalmente ed indivisibilmente tenuti ad osservarne tutte le norme e clausole pattuite nel predetto contratto.

Il contribuente più specificamente contestava che la soggettività passiva ai fini IMU, ai sensi dell'art. 9 co 1 D.Lgs. n. 23 del 2011 era a carico del proprietario di immobili ovvero del titolare di un diritto reale di usufrutto ed uso dell'abitazione e dunque nel caso di specie a carico della madre che ne era però esente avendo posto nell'immobile la sua residenza principale.

I Giudici Tributari di merito hanno rigettato il ricorso chiarendo che non ricorre nel caso di specie l'ipotesi di cui all'art. 1, comma 6, della legge 560/93 atteso che, nel caso in disamina il riscatto è stato esercitato non dall'assegnatario ormai defunto, ma dai suoi eredi conviventi.

Di seguito la sentenza in commento riportata in forma semplificata.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 12/1/2020 dell'8 ottobre 2019 - 3 gennaio 2020, la CTP di Udine rigettava il ricorso proposto da aaaaa avverso l'avviso di accertamento n. (...) del 29/6/2018, notificatogli in data 12/7/2018 concernente l'imposta municipale -IMU- per l'anno 2013 in quanto comproprietario con la madre e con la sorella, in parti uguali, di un immobile abitativo ex IACP ubicato in Udine con annessa autorimessa e non residente nel medesimo.

Avverso tale sentenza ha proposto appello il contribuente premettendo che il Comune impositore non aveva mai contestato il diritto di abitazione in capo alla madre dell'appellante, comproprietaria che aveva da sempre abitato nel fabbricato de quo; che era errata l'affermazione dei giudici di primo grado secondo i quali il diritto di abitazione non può coesistere con il diritto di comproprietà; che nel caso di specie non ricorreva l'ipotesi dell'art. 1022 c.c. come sostenuto nella sentenza appellata; che non erano infrequenti i casi di coincidenza soggettiva tra habitator e nudo proprietario; che il diritto di abitazione in favore della madre dell'appellante e la sorte ex legge in forza della normativa sull'edilizia popolare sovvenzionata il successivo acquisto della comproprietà (per 1/3) non aveva fatto venir meno il diritto di abitazione sull'intero ai sensi dell'art. 1 co 6 L. n. 560 del 1993.

Lamentava inoltre l'omessa pronuncia circa la tutela degli assegnatari degli immobili nell'ambito dell'edilizia sovvenzionata relativamente al motivo d'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione di tali norme speciali ed in particolare dell'art. 1 co 6 citato.

Aggiungeva infine che la soggettività passiva ai fini IMU, ai sensi dell'art. 9 co 1 D.Lgs. n. 23 del 2011 (la versione vigente fino al 31/12/2019) era carico del proprietario di immobili ovvero del titolare di un diritto reale di usufrutto uso, abitazione e nel caso di specie a carico della madre di esso appellante che ne era esente avendo posto nell'immobile la sua residenza principale.

Si costituiva il Comune di Udine contestando in fatto in diritto le argomentazioni avversarie, chiedendone il rigetto e la conferma della sentenza di primo grado.

Sulle conclusioni delle parti, all'udienza del 6 novembre 2023, la Corte riservava la decisione.

Motivi della decisione

Per una migliore comprensione della vicenda occorre evidenziare che:

- bbbbb, assegnatario di un alloggio di Edilizia Economica e Popolare, era titolare un contratto di "promessa di futura vendita" dd. 22.12.1972 che all'art. 8, comma 1 prevedeva: "in caso di morte dell'acquirente le persone che dimostreranno di essere gli eredi legittimi o testamentari subentreranno nel presente contratto e saranno solidalmente ed indivisibilmente tenuti ad osservarne tutte le norme e clausole pattuite";
- alla morte dell'assegnatario il 14/10/1979, gli eredi conviventi (moglie, figlia e odierno appellante) subentrano nella posizione contrattuale del de cuius (art. 8 co 1 del contratto citato) e riscattano il bene immobile in data 24/10/96 con il pagamento del prezzo pattuito per il trasferimento della proprietà divenendone comproprietari nella misura di 1/3 ciascuno;
- unico soggetto che ha mantenuto nel tempo la residenza principale nell'immobile de quo è la madre dell'appellante, ccccc.

Premesso ciò, seguendo il principio della decisione più liquida, deve rilevarsi che il de cuius, al momento del decesso nel 1979 non era ancora proprietario del bene immobile, (il contratto si è perfezionato nel 1996 con il pagamento del prezzo di riscatto da parte degli eredi), sì che non trova applicazione il disposto di cui all'art. 540 c.c. in quanto trattandosi di legato ex lege, non può farsi ricorso ad esso se difetta in radice la proprietà del bene in capo al defunto.

A seguito della morte del de cuius, gli eredi sono subentrati solo nella posizione contrattuale del primo e il diritto di abitazione quali familiari conviventi dell'assegnatario del bene ex IACP, è rimasto assorbito nel diritto di proprietà pro quota indivisa.

L'art. 1 co 6 L. n. 560 del 1993 là ove lo stesso recita:

"hanno titolo all'acquisto degli alloggi di cui al comma 4, gli assegnatari o i loro familiari conviventi, i quali conducano un alloggio a titolo di locazione da oltre un quinquennio e non siano in mora con il pagamento dei canoni e delle spese all'atto della presentazione della domanda di acquisto. In caso di acquisto da parte dei familiari conviventi e fatto salvo il diritto di abitazione in favore dell'assegnatario.", va inteso nel senso che qualora l'assegnatario del bene immobile non chieda il riscatto del bene, ma vi provvedano i familiari conviventi, è sempre fatto salvo il diritto di abitazione dell'assegnatario medesimo.

Non ricorre tale ipotesi nel caso di specie essendo il riscatto stato esercitato non dall'assegnatario ormai defunto, ma dai suoi eredi conviventi.

L'art. 9 co 1 D.Lgs. n. 23 del 2011 pone poi la soggettività passiva dell'IMU in capo ai proprietari dei beni immobili o ai titolari di diritto reale, di usufrutto, abitazione, ecc.

E' pacifico ed indiscusso che il coniuge del de cuius, ccccc, è esente dal pagamento dell'imposta IMU in quanto comproprietaria del bene per 1/3 ed avendo in tale luogo stabilito la sua residenza principale. Analogo discorso non può farsi invece con riferimento all'attuale appellante, sì che lo stesso, comproprietario del bene è tenuto al pagamento dell'imposta per la quota di sua comproprietà.

La particolarità della vicenda, la mancanza di precedenti specifici, giustificano la compensazione tra le parti delle spese di lite del grado.

P.Q.M.

Rigetta l'appello del contribuente e per l'effetto, conferma la sentenza appellata.

Compensa tra le parti le spese di lite del grado.

Conclusione

Trieste il 21 novembre 2023.

**CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO
DELL'AQUILA, SEZ. I, SENTENZA 802 DEL 21 NOVEMBRE 2023**

**IMU: NON SONO AMMESSE INTERPRETAZIONI ESTENSIVE O
ANALOGICHE IN CASO DI AGEVOLZIONI O ESENZIONI.**

Il caso sotteso alla pronuncia in esame attiene l'impugnazione di un avviso di accertamento IMU relativo ad un immobile ristrutturato da impresa edile e destinato alla vendita.

Secondo il contribuente, che non aveva presentato l'apposita dichiarazione di esenzione, il bene doveva essere soggetto al pagamento IRES e restare sottratto alla ratio del regime impositivo previsto dall'IMU e l'assenza della dichiarazione di esenzione, seppur prevista a pena di decadenza, non poteva ostare al riconoscimento, in sede giudiziaria del beneficio in questione, ove dimostrata la sussistenza dei suoi elementi costitutivi.

I Giudici di merito hanno respinto la doglianza sull'assunto che le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva, sicché la specifica indicazione normativa, che subordina il riconoscimento dell'esenzione alla presentazione della dichiarazione, impedisce che, in base a qualsivoglia altra circostanza e/o considerazione, si possa ritenere irrilevante la sua omissione. Né a tal riguardo giova eccepire che diversamente opinando si incorrerebbe in una sovrapposizione di imposizione (IRES+IMU), non foss'altro perché, sino alla loro vendita, i beni-merce costituiscono un costo e non un reddito.

Di seguito la sentenza in commento riportata in forma semplificata.

Sentenza n. 802 del 21 novembre 2023

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Aquila.

Svolgimento del processo

Con gravame ritualmente interposto e rassegnando le conclusioni di cui in atti, la contribuente impugnava la sentenza n. 406/22, emessa in data 08.06/07.10.2022 dalla Commissione Tributaria Provinciale di L'Aquila Sez. III, con la quale, in una alla condanna alle spese di lite, era stato respinto, il suo ricorso avverso l'avviso di accertamento IMU, relativo al periodo d'imposta 2016. A fronte di una sentenza che non aveva condiviso le doglianze opposte alla pretesa tributaria municipale, sul rilievo che, ad ostare al beneficio in questione (esenzione IMU), milita una precisa disposizione di legge che lo condiziona alla presentazione, nei prescritti termini, da parte del contribuente di una dichiarazione attestante l'attualità della natura di beni-merce dei cespiti che, appunto, si intendono sottrarre all'imposizione locale, l'appellante, nei debiti termini gravatori, ripercorsi i fatti sostanziali e processuali posti a base del mezzo, ed a rimarcare l'erroneità di quanto statuito, articolava le seguenti censure: a- la statuizione non avrebbe tenuto nel debito conto che la riconosciuta imponibilità contravverrebbe con principi di rango financo costituzionali, atteso che, in fattispecie, non sarebbe rispettato il principio di effettività della capacità contributiva (art. 53 Cost.), il principio solidaristico

(art. 2 Cost.), il principio di eguaglianza (art. 3 Cost.), il principio di imparzialità, correttezza e buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), il principio di tutela giurisdizionale e di difesa (artt. 24 e 113 Cost.), e ciò perché detta imposizione contravverrebbe alla necessaria proporzione tra capacità contributiva ed obbligazione impositiva, sì da renderla iniqua; b- nel caso in esame, giusta la normativa di riferimento, ricorrerebbero tutti e tre gli elementi costitutivi dell'esenzione (1-immobile costruito/ristrutturato da impresa costruttrice; 2-attualità della destinazione dell'immobile alla vendita e, dunque, immobile classificabile quale bene-merce, iscritto in bilancio sotto la voce "rimanenze"; 3-immobile non locato), sicché i cespiti in questione, soggetti, appunto come beni-merce, al reddito d'impresa (IRES) devono restare sottratti alla ratio del regime impositivo previsto dall'IMU (reddito fondiario); c- la prevista dichiarazione, a pena di decadenza, se può valere in sede amministrativa, non può invece ostare al riconoscimento, in sede giudiziaria, del beneficio in questione, ove qui venga dimostrata la sussistenza dei suoi elementi costitutivi, come altresì riconosciuto dalla Suprema Corte a SS.UU. nell'arreston. 13378/2016, altresì considerato che alla occorsa omissione, ed in sede amministrativa, la contribuente avrebbe potuto rimediare solo attraverso il ravvedimento operoso entro 90 giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione, ed ulteriormente considerato che, in forza della valenza ultrattiva della dichiarazione, lo stato di fatto dei detti beni era già stato, ed in precedenza, partecipato all'ente comunale e tale era rimasto come potevasi evincere dal bilancio 2016 della contribuente; d- la statuizione non avrebbe poi tenuto in considerazione che la successiva normativa in materia (L. n. 160 del 2019) non ha più previsto alcuna forma di decadenza dal beneficio a causa della omessa dichiarazione, a cui restavano collegate le sole sanzioni, così come non avrebbe tenuto nel debito conto che nessuno può essere sottoposto a sanzioni che una legge posteriore non ritiene più comminabili. L'ufficio si costituiva irritualmente in giudizio, depositando memoria e documenti, non solo oltre il termine (in effetti non perentorio) di cui all'art. 23 D.Lgs. n. 546 del 1992, ma addirittura oltre il termine (di sbarramento) di cui all'art. 32 D.Lgs. n. 546 del 1992 cit. che, appunto, non consente più alcuna produzione, né di difese, né documentale. Il ricorso veniva trattenuto a decisione all'esito della pubblica udienza del 14.11.2023, ove in limine partecipava alla discussione anche il difensore dell'appellato.

Motivi della decisione

L'appello non è meritevole di accoglimento per gli appresso spiegati motivi. Va premesso che le doglianze evocanti, in termini del tutto generici, pretese violazioni di precetti di rango costituzionali, nella pratica applicazione delle norme di riferimento, non possono essere scrutinate, atteso che l'appellante, al di là di meri richiami, non ha sufficientemente esplicitato la ragione per cui le anzidette norme di riferimento confliggerebbero con le altrettanto richiamate norme costituzionali, sì da porre questo giudice in condizione, ritenutane eventualmente la rilevanza ai fini del decidere e la non manifesta infondatezza, di rimettere la questione al giudice delle Leggi, né ha esplicitato come le richiamate norme costituzionali sarebbero, nel caso di specie, di immediata applicazione, sì da prevalere sulle norme ordinarie di riferimento, né ha esplicitato come le stesse dovessero diversamente "orientare" la costituzionale interpretazione della normativa ordinaria (in particolare, la norma che condiziona il beneficio per cui è causa alla presentazione della dichiarazione annuale relativa alla sussistenza dei beni-merce). Va altresì premesso che la doglianza, secondo cui la sopravvenuta normativa in materia (che ha abolito l'obbligo della dichiarazione annuale ad oggetto i beni-merce)

dovrebbe applicarsi anche al caso in scrutinio, ancor più per via del fatto che non può essere sanzionata una condotta non più prevista come censurabile dall'Ordinamento, non può essere divisata, atteso che, mentre quella di cui qui si discute (i.e. perdita del beneficio all'esenzione) non può essere affatto ritenuta una sanzione, la normativa da applicarsi, *ratione temporis*, è quella appunto applicata e non quella sopravvenuta (Finanziaria 2020), in vigore solo dal 01.01.2020 e per nulla abrogativa di quella precedente. Tanto ritenuto con riferimento alle doglianze sub -a e sub -d, relativamente alle restanti devolute questioni, in punto di merito, non resta che osservare, sul consolidato orientamento della Suprema Corte, che le norme che stabiliscono esenzioni (come nel caso di specie) o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva, sicché la specifica indicazione normativa, che subordina il riconoscimento dell'esenzione alla presentazione della dichiarazione, impedisce che, in base a qualsivoglia altra circostanza e/o considerazione, si possa ritenere irrilevante la sua omissione. Né a tal riguardo giova eccepire che diversamente opinando si incorrerebbe in una sovrapposizione di imposizione (IRES+IMU), non foss'altro perché, sino alla loro vendita, i beni-merce costituiscono un costo e non un reddito. Né a tal riguardo giova richiamare l'arresto della Suprema Corte SS.UU. 13378/16, una volta che si è avuto ben a mente il principio di diritto ivi predicato e di seguito qui riportato: "La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'Indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta od un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'Imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 comma 8 bis. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.", atteso che, nel caso in scrutinio, la maggiore pretesa tributaria non consegue ad errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione (non presentata) ed incidenti sull'obbligazione tributaria. La irrituale costituzione, salvo che la partecipazione in udienza, della parte virtualmente vittoriosa e la particolarità delle tematiche affrontate inducono all'integrale compensazione delle spese del grado.

P.Q.M.

la Corte, definitivamente pronunciando sull'interposto appello, così decide: rigetta l'appello; spese interamente compensate tra le parti.

Conclusione

L'Aquila il 21 novembre 2023.

C) PRASSI

RISOLUZIONE N. 4/DF DEL 16 NOVEMBRE 2023 DEL DIPARTIMENTO DELLE FINANZE DEL MEF

IMU: chiarimenti MEF su fabbricati collabenti, fabbricati rurali strumentali e sulla conduzione associata di terreni

Come è noto, a parere di diversi Comuni Italiani, i fabbricati collabenti, in quanto privi di rendita, dovrebbero perdere lo loro fisionomia di beni immobili iscritti al Catasto edilizio urbano ed essere tassati come aree edificabili.

In ordine a questa particolare posizione il MEF ha assunto una posizione netta. Invero, non condividendo siffatta interpretazione, con la risoluzione n. 4/DF del 16 novembre 2023, il Dipartimento delle Finanze del MEF ha fornito chiarimenti in merito all'iscrizione di tali immobili al Catasto ed anche sull'applicabilità dell'IMU sui fabbricati collabenti nonché sui fabbricati rurali strumentali e sulla conduzione associata di terreni.

Con la suddetta risoluzione infatti il MEF chiarisce che i fabbricati collabenti sono a tutti gli effetti “fabbricati” ed in quanto tali, qualora accatastati, debbono essere scritti nella categoria catastale F/2 perché “privi di rendita”.

Tale circostanza, che li porta a essere esclusi dal novero dei fabbricati imponibili ai fini IMU e non annoverabili tra nella categoria “aree edificabili”.

L'interpretazione fornita dal dipartimento delle Finanze è in linea con alcuni recenti orientamenti giurisprudenziali in virtù dei quali i fabbricati collabenti non sono tassabili ai fini IMU né come fabbricati, in quanto privi di rendita, né come aree edificabili dal momento che non si qualificano come tali.

Nella risoluzione in esame il dipartimento delle Finanze fornisce inoltre chiarimenti in merito all'applicabilità dell'IMU ai fabbricati rurali strumentali e alla conduzione associata di terreni. Con riferimento ai fabbricati rurali chiarisce che l'identificazione della ruralità oggetto del beneficio fiscale è attestata dal classamento nella categoria catastale D/10 o dall'apposizione della relativa specifica annotazione e con riferimento alla problematica della conduzione associata di terreni chiarisce che rispettati tutti i requisiti che caratterizzano tale tipologia di contratti associativo, non può ritenersi che venga meno il requisito oggettivo della conduzione che legittima l'applicazione del regime di favore di cui al comma 758 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019.

Di seguito il link mediante il quale consultare il testo integrale della predetta risoluzione.

[Risoluzione-n.-4-del-2023.-IMU.-Quesiti-su-immobili-collabenti-e-altro.pdf](#)

GARANTE DELLA PRIVACY: VIA LIBERA AL DECRETO CHE CONSENTE A POSTE ITALIANE DI RILASCIARE CERTIFICATI ANAGRAFICI NEI COMUNI CON MENO DI 15MILA ABITANTI.

Via libera del Garante privacy allo schema di decreto del ministro dell'Interno che, nell'ambito del progetto "Polis – case di servizi di cittadinanza digitale" -, prevede il rilascio dei certificati disponibili nell'Anagrafe nazionale della popolazione residente (Anpr) anche presso gli sportelli di Poste Italiane ai cittadini dei Comuni con meno di 15mila abitanti.

Sulla base di quanto emerge dalle dichiarazioni rese dal Poste italiane, lo schema di decreto è stato predisposto tenendo conto delle indicazioni fornite dall'Autorità nel corso delle interlocuzioni con il Viminale, volte a garantire il rispetto della disciplina in materia di protezione dei dati personali.

Sempre secondo quanto dichiarato da Poste Italiane, il testo prevede, in particolare, che i certificati anagrafici degli iscritti nell'Anpr, riguardanti il richiedente e i componenti della propria famiglia anagrafica, possano essere richiesti in modalità telematica attraverso i servizi di Poste Italiane, ed erogati esclusivamente dai dipendenti di Poste abilitati ad accedere alla "Piattaforma Polis".

Al riguardo, gli operatori preposti al rilascio dei certificati dovranno rispettare specifici processi di identificazione e autenticazione, anche mediante l'utilizzo di smart card crittografiche. Gli accessi alla piattaforma saranno, inoltre, registrati e conservati per la durata di 36 mesi, garantendo la tracciabilità delle operazioni effettuate.

