

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22470 Anno 2026
Presidente: LO SARDO GIUSEPPE
Relatore: CHIRICO VALERIA
Data pubblicazione: 30/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2321/2021 R.G., proposto da:

Tiro A Volo S.r.l. Ideal Camping, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato Paola Coppola, con domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Giulia Ussani d'Escobar, in Roma, Palazzo Gabrielli, via Postumia n. 7

-ricorrente-

CONTRO

Agenzia delle Entrate-Riscossione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, in qualità di mandataria del raggruppamento temporaneo di imprese tra Equitalia Sud S.p.a. (ora, Agenzia delle Entrate-Riscossione, succeduta ex art. 1 del d.l. n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225/2016), Ge.Se.T. Italia S.p.a. e Ottogas S.r.l., rappresentata e difesa dall'avvocato Maria Voccia De Felice, con domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Marco Baio in Roma, via Ermanno Wolf Ferrari n. 76

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 2833/7/2020 depositata il 12/6/2020;
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27/2/2026 dal Consigliere Valeria Chirico.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 2833/7/2020, la Commissione Tributaria Regionale della Campania rigettava l'appello proposto dalla Tiro a Volo S.r.l. Ideal Camping avverso la sentenza n. 3252/30/2018, con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli aveva rigettato il ricorso proposto dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento n. 26957/2016, per l'importo di 377.038,00 euro, richiestole dal raggruppamento temporaneo di imprese tra Equitalia Sud S.p.a., Ge.Se.T. Italia S.p.a. e Ottogas S.r.l., in qualità di concessionario per la gestione e la riscossione della TARSU per conto del Comune di Pozzuoli (NA), a titolo di TARSU, addizionali e sanzioni per gli anni di imposta 2010/2012, in relazione ad un immobile sito nel medesimo Comune alla località Licola-Montenuovo.

Nel corso del giudizio di appello proposto dalla contribuente nei confronti del raggruppamento temporaneo di imprese tra Equitalia Sud S.p.a., Ge.Se.T Italia S.p.a. ed Ottogas S.r.l., a seguito di ordinanza interlocutoria della Commissione Tributaria Regionale, si costituiva l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, subentrata *medio tempore* ad Equitalia Sud S.p.a., quale mandataria del predetto raggruppamento. Quanto al primo motivo di appello, con cui si deduceva la illegittimità/nullità della sentenza per difetto di motivazione sulla richiesta di disapplicazione del regolamento comunale TARSU (approvato con delibera del Consiglio Comunale n. 13/1997) per mancanza di una proroga legale del termine di applicabilità della TARSU oltre l'anno 2009 e per l'illegittimità delle tariffe deliberate al netto (e non al lordo) del gettito dell'addizionale ex ECA e MECA, la Commissione Tributaria Regionale rilevava che la TARSU era rimasta in vigore, ai sensi del combinato disposto degli artt. 238, comma 11, e 264, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 152/2006 (c.d. "*codice ambientale*"), in virtù del quale era stata introdotta la TIA/2 ed era stato abrogato il c.d. "*decreto Ronchi*", che aveva a sua volta abolito la TARSU, con conseguente reviviscenza di quest'ultima e

possibilità per i Comuni, in attesa del provvedimento di attuazione della tariffa senza il quale il codice ambientale non poteva esplicitare i suoi effetti, di continuare ad applicare la TARSU ed i relativi regolamenti già vigenti (ciò sino all'entrata in vigore del TARES, dall'1/1/2013, in virtù dell'art. 14, comma 7, del d.lgs. n. 23/2011). La Corte regionale rilevava altresì che non poteva ritenersi provato che le tariffe fossero state fissate in misura superiore al costo totale del servizio di gestione dei rifiuti solo perché determinate al netto e non al lordo dell'addizionale ex ECA. Quanto al secondo motivo di appello, con cui si deduceva l'illegittimità della sentenza impugnata per non aver riconosciuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di legittimazione attiva del raggruppamento temporaneo di imprese stipulante la convenzione per la riscossione, la Commissione Tributaria Regionale affermava l'ininfluenza della mancata iscrizione all'apposito albo di cui al d.m. n. 289/2000 di una delle imprese (la Ottogas S.r.l.) facenti parte del raggruppamento, ove a detta impresa fossero stati affidati, come nel caso di specie, compiti e servizi meramente complementari, essendo sufficiente che l'attività principale di accertamento e di riscossione venisse svolta da una delle imprese iscritte. Quanto al terzo motivo di appello, con cui si deduceva l'illegittimità della sentenza impugnata per aver rigettato l'eccezione di difetto di legittimazione del sottoscrittore dell'avviso (legale rappresentante della Ge.Se.T. Italia S.p.a.) e di sottoscrizione dell'atto, la Commissione Tributaria Regionale evidenziava che il legale rappresentante della Ge.Se.T. Italia S.p.a. (deputata a svolgere anche gli accertamenti) era delegato, in virtù di procura notarile, da Equitalia S.p.a., capofila del raggruppamento temporaneo di imprese, legittimata a siffatta delega, senza che ciò integrasse violazione alcuna degli artt. 71 e 74 del d.lgs. n. 507/1993. Quanto al quarto motivo di appello, con cui si deduceva la nullità/illegittimità della sentenza impugnata per non aver rilevato la violazione da parte del raggruppamento degli artt. 73 e ss. del d.lgs. n.

507/1993 e 97 Cost., nonché la violazione dell'art. 2697 c.c., la Corte regionale affermava che il citato art. 73 non pone alcun obbligo in capo all'ente impositore, ma gli attribuisce solo facoltà, e che l'atto impositivo, ai sensi dell'art. 71, comma 2, del d.lgs. n. 507/1993, deve necessariamente riportare solo la tariffa applicata e la relativa delibera, con la conseguenza che non è nemmeno necessario indicare i dati numerici fondamentali per il calcolo del tributo. Quanto al quinto motivo d'appello, con cui si deduceva l'illegittimità della sentenza per non aver riconosciuto l'illegittimità delle maggiori superfici accertate e del *quantum* della pretesa, in violazione e falsa applicazione degli artt. 68 e 70 del d.lgs. n. 507/1993, la Commissione Tributaria Regionale osservava che *"dall'avviso di accertamento e dal quadro riepilogativo riportato, nonché dalla scheda di censimento prodotta e controfirmata dall'appellante, risulta la differenza di superficie accertata rispetto a quella dichiarata, mentre non risulta in alcun modo dimostrata l'affermazione della ricorrente relativa ad un presunto errore di calcolo nel computo della stessa."*. Aggiungeva, inoltre, che non sussisteva alcun elemento istruttorio comprovante la *"minore consistenza della superficie complessiva dell'area potenzialmente attratta dal tributo disponibile"* e che l'estensione di 6.999 mq. non risultava specificamente contestata, *"tanto che la contestazione effettiva attiene alla diversa questione della sottoponibilità dell'intera consistenza dell'area al tributo"*, evidenziando, infine, l'assenza di riscontro probatorio della dedotta stagionalità dell'attività. Quanto al sesto motivo di appello, con cui si deduceva l'illegittimità della sentenza per non aver applicato il principio della continuazione di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997, la Commissione Tributaria Regionale affermava l'insussistenza, nel caso di specie, della ipotesi di cui al comma 1, perché la violazione di infedele denuncia *"non concorre con altre ipotesi di condotte sanzionate in materia di Tarsu"* e dell'ipotesi di cui al comma 2 del citato art. 12, *"difettando la carenza di progressione nella violazione"*.

commessa". Quanto al settimo motivo di appello, con cui si deduceva la nullità/illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per mancanza assoluta di motivazione, in particolare per mancanza di *"qualunque specificazione delle rilevazioni sul territorio e delle risultanze catastali"*, non potendo essere utilizzata la "scheda di censimento" compilata dai funzionari del raggruppamento temporaneo di imprese il 2/11/2015, poiché relativa ad un periodo successivo, la Commissione Tributaria Regionale rilevava che dette censure erano assorbite dalle considerazioni in precedenza svolte con riferimento all'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento alla stregua del costante orientamento della Suprema Corte.

2. Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale proponeva ricorso per cassazione la Tiro a Volo S.r.l. Ideal Camping.

3. L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, successore a titolo universale delle società del *"gruppo Equitalia"*, tra cui Equitalia Sud S.p.a., in qualità di mandataria del raggruppamento temporaneo di imprese tra Equitalia Sud S.p.a. (ora Agenzia delle Entrate-Riscossione), Ge.Se.T. Italia S.p.a. e Ottogas S.r.l., resisteva con controricorso.

4. La Procura Generale presso questa Corte, in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Stanislao De Matteis, depositava memoria, con cui chiedeva il rigetto di tutti i motivi di ricorso, eccezion fatta per l'undicesimo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la illegittimità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. d), n. 1), del d.lgs. n. 156/2015, nonché degli artt. 52 e 53, del d.lgs. n. 446/1997, come modificato dall'art. 1, comma 224, della legge n. 244/2007 e del d.m. 289/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.. La ricorrente ribadisce il difetto di legittimazione attiva del raggruppamento temporaneo

di imprese (in origine) tra Equitalia Servizi di Riscossione S.p.a. (poi, Equitalia Sud S.p.a.), Ge.se.T. Italia S.p.a. e Ottogas S.r.l., non essendo quest'ultima – e tantomeno il raggruppamento – compresa tra i soggetti abilitati alla gestione delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione di cui all'art. 11, comma 5-*quater*, del d.l. n. 195/2009 e, pertanto, tra i soggetti iscritti all'albo di cui agli artt. 52 e 53 del d.lgs. n. 446/1997 e del d.m. 289/2000. Evidenzia che il raggruppamento “è risultato aggiudicatario (unitario) della funzione di accertamento e di riscossione della TAR SU negli anni accertati (2010-2011 e 2012), per cui sarebbe irrilevante la suddivisione tra le tre società delle attività principali e complementari, valorizzata dal giudice del gravame.

Il motivo è infondato.

Va, preliminarmente, rilevato che il raggruppamento temporaneo di imprese (disciplinato prima dal d.lgs. n. 163/2006, poi, negli stessi sostanziali termini, dal d.lgs. n. 50/2016 e, da ultimo, dal d.lgs. n. 36/2023) si distingue in due tipologie, orizzontale (quando tutte le imprese riunite eseguono la medesima prestazione) e verticale (quando la mandataria esegue la prestazione principale e le mandanti eseguono le prestazioni secondarie), essendo, inoltre, consentito anche il raggruppamento c.d. misto, che è un raggruppamento verticale in cui l'esecuzione delle singole prestazioni (per i servizi e le forniture) viene assunta da *sub*-associazioni di tipo orizzontale.

Questa Corte ha avuto modo di chiarire che le qualifiche tecniche di carattere soggettivo necessarie all'espletamento del servizio in vista del quale è stato costituito il raggruppamento devono essere possedute da ciascuna delle imprese associate, a meno che non risulti che dette qualifiche siano incontestabilmente riferite unicamente ad una parte delle prestazioni eseguibili da alcune soltanto di esse, precisando che detto requisito deve essere posseduto da tutte le imprese chiamate a svolgere prestazioni tra loro fungibili (v. Cass., n. 35338/2022, richiamata da

Cass., n. 16261/2023, richiamate da Cass., n. 31391/2024; Cass., n. 15518/2025; Cass., n. 15897/2025).

È stato più volte, pertanto, affermato il principio di diritto per il quale, la regola secondo cui, nell'ipotesi di affidamento del servizio di accertamento e riscossione dei tributi e delle entrate dei comuni ad un raggruppamento temporaneo di imprese, il requisito soggettivo dell'iscrizione nell'apposito albo ministeriale di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446/1997, deve essere posseduto dalle imprese associate, va riferito solo a quelle chiamate a svolgere prestazioni tra loro fungibili e, dunque, nell'ipotesi di raggruppamento di tipo misto, la predetta qualifica soggettiva deve essere rispettata solo da quelle società associate che svolgono quelle attività principali concernenti l'accertamento e la riscossione dei tributi per le quali detto requisito formale è previsto, ma non anche per quelle che svolgono attività secondarie di mero supporto alla prima, la quale non si pone con la prestazione principale in rapporto di fungibilità, apprezzamento di fatto rimesso al giudice di merito (Cass., n. 31391/2024, richiamata da Cass., n. 15518/2025; Cass., n. 15897/2025, concernenti analoghe controversie in cui è intimato il medesimo raggruppamento).

La superfluità dell'iscrizione all'albo ministeriale di imprese associate per l'esclusivo svolgimento di attività secondarie o accessorie rispetto alle attività di accertamento e riscossione dei tributi trova positivo riscontro nella disciplina del diritto unionale. *"Difatti, in base alle direttive n. 2014/23/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 febbraio 2014 (sull'aggiudicazione dei contratti di concessione) e n. 2014/24/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 febbraio 2014 (sugli appalti pubblici), di cui il c.d. "codice dei contratti pubblici" costituisce attuazione nel diritto interno, quelle forme di partecipazione aggregata, caratterizzate dal «raggruppamento» di persone fisiche, persone giuridiche o enti pubblici, «compresa qualsiasi associazione temporanea di imprese, che*

offra sul mercato la realizzazione di lavori e/o di un'opera, la fornitura di prodotti o la prestazione di servizi», che il diritto unionale riconduce alla soggettività di un unico «operatore economico» ex artt. 5, n. 2, della citata direttiva 2014/23/UE e 2, par. 1, n. 10, della citata direttiva n. 2014/24/UE, non escludono affatto, quand'anche sia effettivamente riscontrabile una permanente alterità soggettiva tra gli enti a vario titolo coinvolti nell'affidamento e nell'esecuzione del servizio pubblico, la possibilità che un soggetto faccia valere i requisiti, in materia tanto di capacità economica e finanziaria, quanto di capacità tecniche e professionali (requisiti di selezione di cui agli artt. 36, par. 1, 2 e 3, della citata direttiva n. 2014/23/UE e 58, par. 1, lett. a), b) e c), della citata direttiva n. 2014/24/UE), propri di altro soggetto, con il quale si correli appunto nell'ambito di un affidamento unitario e coordinato.... la disciplina unionale consente che il raggruppamento temporaneo, come unico «operatore economico», ai fini della partecipazione alla procedura di aggiudicazione, possa beneficiare delle capacità riferibili alle singole imprese associate e che ciascuna delle imprese associate possa usufruire delle capacità riferibili alle altre nell'ambito unitario del raggruppamento temporaneo nei rapporti esterni con l'amministrazione aggiudicatrice. In tal modo, si realizza un fenomeno di reciproca e vicendevole "osmosi" tra le singole imprese associate, da un lato, e tra queste e il raggruppamento temporaneo nel suo complesso, dall'altro lato, in modo che le capacità dell'una siano paritariamente condivise con le altre e siano cumulativamente imputate al raggruppamento temporaneo nella relazione corrente con l'amministrazione aggiudicatrice, fermi restando i poteri di verifica e di adeguamento che sono riservati a quest'ultima dall'art. 63 della citata direttiva n. 2014/24/UE. Né tale peculiarità è esclusa dall'istituzione di «elenchi ufficiali di imprenditori, di fornitori, o di prestatori di servizi riconosciuti» ... Per cui, ciò che rileva in tale contesto è il legame associativo, con reciproca vincolatività, tra le imprese munite e

le imprese sprovviste del titolo abilitativo all'esercizio dell'attività qualificata, che viene in tal modo a concentrarsi – ai soli fini della partecipazione alla procedura selettiva - in capo al raggruppamento temporaneo nella veste di unico «operatore economico» «che offra sul mercato la realizzazione di lavori e/o di un'opera, la fornitura di prodotti o la prestazione di servizi»" (Cass., n. 15518/2025).

Solo in forza del d.m. n. 101/2022, sulla base dell'art. 1, comma 805, della legge n. 160/2019, è stata prevista, con decorrenza dall'11/8/2022, l'iscrizione in apposita sezione separata dell'albo ministeriale dei soggetti che svolgono esclusivamente funzioni ed attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali.

Nel caso in esame, quindi, non può attribuirsi alcun rilievo, come correttamente ritenuto dalla Commissione Tributaria Regionale, alla mancata iscrizione all'apposito albo ministeriale della Ottogas S.r.l., posto che la stessa svolgeva, secondo quanto affermato dalla sentenza impugnata ed invero non specificamente contestato dalla ricorrente, *"compiti e servizi meramente complementari"*. La censura svolta dalla ricorrente, secondo cui *"RTI è risultato aggiudicatario (unitario) della funzione di accertamento e di riscossione della TARSU"*, non solo non è congruente con il suddetto accertamento fattuale effettuato dal giudice di merito in ordine ai servizi (complementari) in concreto svolti dalla Ottogas S.r.l., che depone per un raggruppamento di natura verticale o mista, ma appare non autosufficiente laddove la ricorrente non riporta il disciplinare di gara o le condizioni contrattuali comprovanti che tutte le società fossero invece chiamate a svolgere analoghi compiti e non fosse consentito l'esercizio differenziato delle varie attività necessarie all'espletamento del servizio o che fosse richiesto per tutte l'iscrizione all'albo ministeriale. Peraltro, una recente pronuncia relativa ad una fattispecie simile a quella per cui è causa (impugnazione di un avviso di accertamento per la TARSU

relativa agli anni di imposta 2011-2012) dà espressamente atto che, in un caso analogo, *"il giudice di legittimità aveva rilevato che l'attività di accertamento era stata affidata in concessione dalla "S.A.P.N.A. S.p.A." al predetto raggruppamento ai sensi dell'art. 71 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, all'esito di precedente bando di gara, il cui disciplinare (art. 5) non prevedeva l'iscrizione all'apposito albo previsto dall'art. 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e dal d.m. 11 settembre 2000, n. 289, per il raggruppamento, ma solo per le imprese associate destinate a svolgere le c.d. attività principali (come individuate nell'art. 2 del medesimo disciplinare), essendo, invece, previsto per le consorziate destinate a svolgere le c.d. attività secondarie (pure individuate dalla citata disposizione del disciplinare) la sola iscrizione nella Camera di Commercio..."*.

Inoltre, in ragione della natura giuridica del raggruppamento temporaneo di imprese, il quale non dà luogo ad un'entità giuridica nuova, dotata di una propria soggettività giuridica, non era evidentemente prospettabile alcuna iscrizione del raggruppamento nel suddetto albo (v. Cass., n. 15518/2025; Cass., n. 15897/2025).

2. Con il secondo motivo, si deducono *"Illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 11, comma 2, D.Lgs. n. 546/92, come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. d), n. 1), D.Lgs. n. 156/2015, art. 1, comma 8, DL 193/2016, nonché art. 83 e 182 c.p.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 – Nullità della sentenza per omessa pronuncia del giudice di appello su questioni sollevate nei gradi di merito in violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c."*.

Nello specifico, la ricorrente rappresenta di aver eccepito nel corso del giudizio di appello, all'udienza del 28/6/2019, *"il difetto di difesa tecnica di RTI mediante avv. del libero foro (avv. Maria Voccia De Felice, con la sua costituzione, in appello (9.11.2018), in violazione dell'art. 11, comma 2 del d.lgs. 546/1992 ed art. 1, comma 8, DL 193/2016"*, con conseguente

difetto di legittimazione ad causam e ad processum di AE Riscossione”, per *“illegittimità/nullità della procura in atti conferita ad un avvocato del libero foro”* e che, pertanto, con ordinanza n. 2894/2019, la Commissione Tributaria Regionale aveva assegnato *“il termine di 30 giorni dalla comunicazione dell’ordinanza per costituirsi direttamente ex art. 182, comma 2, c.p.c.”*. In ottemperanza a tale ordinanza, l’Agenzia delle Entrate-Riscossione aveva depositato il 15/7/2019 *“un atto di <<controdeduzioni con nomina di difensore>>, nella qualità di <<Ente Pubblico Economico subentrante... quale successore a titolo universale di Equitalia Servizi di Riscossione spa a seguito di fusione per incorporazione delle società Equitalia Nord spa, Equitalia Centro Spa ed Equitalia Sud Spa, quest’ultima mandataria del Raggruppamento temporaneo d’imprese (di seguito RTI) convenuto nel presente giudizio e composto da GESET ITALIA SPA e OTTOGAS SRL>>”,* indicando di *<<essere rappresentata e difesa nel presente giudizio dal Responsabile Cristofaro Antonio, (CF), giusta procura del Notaio in Roma...del 5 luglio 2017>>* ed allegando, però, all’atto una diversa procura speciale, registrata in Roma il 26/6/2018, *“con la quale, <<a far data dal 1° luglio 2019>> era stata conferita procura speciale ad una serie di <<Responsabili delle strutture organizzative>>”,* tra cui Antonio Cristofaro, *<<in qualità di Responsabile del Contenzioso Regionale-Atti introduttivi del Giudizio>>*. In tali *“controdeduzioni”*, l’Agenzia delle Entrate-Riscossione si era riportata al precedente scritto difensivo, insistendo sulla legittimità della precedente costituzione in giudizio mediante un avvocato del libero foro. Pertanto, la contribuente aveva depositato memorie illustrative per eccepire l’inammissibilità della costituzione *“diretta”* dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione del 15/7/2019, a mezzo del proprio dirigente dott. Antonio Cristofaro: *“a) per mancanza del requisito soggettivo di iscrizione all’albo di cui al DM 289/2000 (...) di RTI ed Ottogas srl”; b) per non poter, quindi, l’Agenzia delle entrate Riscossione” stare in giudizio quale “capogruppo” di*

RTI al posto di Equitalia servizi di riscossione, già Equitalia sud spa-mandataria-capofila ab origine di RTI- cui <è subentrata>, in virtù dell'art. 1, comma 1, DL 22 ottobre 2016, n. 193 conv. nella Legge 1 dicembre 2016, n. 225..."; c) per il difetto di difesa tecnica di RTI in appello, in violazione dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. 54/92 ed art. 1, comma 8, DL 193/2016 che avrebbe dovuto portare il Giudice di appello a dichiarare la nullità del mandato ed il difetto di ius postulandi del difensore e non procedere alla regolarizzazione ex art. 182 c.p.c....d) per il fatto che <<la procura agli atti depositata da AE Riscossione unitamente alle controdeduzioni con nomina di difensore>>...è quella con cui il Dott. Antonino Maggiore, nella sua qualità di Presidente dell'AE Riscossione, ha conferito – dal 1° luglio 2019 – procura speciale per il contenzioso...ad una serie di <<Responsabili>> delle strutture organizzative di più regioni italiane", indicando, quale procuratore per la regione Campania, il dott. Antonino Cristofaro "per i soli Atti introduttivi del giudizio - e non quindi, per gli atti successivi del giudizio, ovvero quelli riferiti al II grado...per i quali la procura speciale risulta, infatti, conferita ad altro Responsabile di struttura organizzativa...", con conseguente difetto di ius postulandi del dott. Antonino Cristofaro in grado d'appello.

Lamenta la ricorrente che, sulle suddette eccezioni, il giudice del gravame non si era pronunciato e che, in ogni caso, non poteva ritenersi avvenuta la regolarizzazione della costituzione ex art. 182 c.p.c. e superato il difetto di conferimento della procura per il grado di appello al difensore costituitosi con le suddette "controdeduzioni".

3. Con il terzo motivo, si lamenta l'“*Illegittimità della sentenza per violazione dell'art. 182 c.p.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.- Motivazione apparente in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.*”, per aver la Commissione Tributaria Regionale ordinato la regolarizzazione della costituzione del raggruppamento temporaneo di imprese, mentre avrebbe dovuto rilevare il difetto di legittimazione del

raggruppamento *“ad agire nella nuova composizione determinatasi in grado di appello per il subentro di AE Riscossione (ente pubblico) nel raggruppamento d’imprese aggiudicatario della gara pubblica in cui la mandataria capofila era Equitalia Servizi di Riscossione, già Sud Spa”* ed avrebbe dovuto prendere atto dell’estinzione del raggruppamento, *“perché il venir meno di EQUITALIA Servizi Riscossione SPA ha dato luogo alla violazione del principio di immodificabilità dei raggruppamenti temporanei d’imprese (su cui la CTR non ha pronunciato) e perché era venuta a mancare la società per azioni che in seno al raggruppamento svolgeva il ruolo di capofila ed avrebbe, quindi, dovuto rilevare la mancanza di legitimatio ad causam e la legitimatio ad processum del RTI nella sua composizione...”*.

Il secondo motivo ed il terzo motivo – da trattarsi congiuntamente in quanto involgenti questioni, connesse, per lo più di natura procedurale – sono infondati.

Va, preliminarmente, rilevata l’insussistenza del vizio di omessa pronuncia con riferimento alle questioni di rito spiegate, trattandosi di vizio configurabile, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, solo con riferimento a questioni di merito (v., tra le tante, Cass., n. 26913/2024; Cass., n. 41362/2021; Cass., n. 27804/2020).

In ogni caso, le censure vanno disattese anche sotto il profilo della lamentata violazione di legge.

Ribadita l’ininfluenza, per le ragioni illustrate nella trattazione del primo motivo, della mancata iscrizione all’albo ministeriale della Ottogas S.r.l. e del raggruppamento temporaneo di imprese (per il quale, come detto, nemmeno è prospettabile un obbligo di iscrizione, non trattandosi di un autonomo soggetto giuridico), non si ravvisano ragioni ostative al subingresso di Agenzia delle Entrate-Riscossione nella posizione di Equitalia Sud S.p.a., né una fattispecie estintiva del raggruppamento per il venir meno dell’originaria mandataria.

Orbene, in virtù dell'art. 1 del d.l. n. 193/2016, è stato stabilito lo scioglimento, a far data dall'1/7/2017, delle società del "gruppo Equitalia", con cancellazione d'ufficio dal registro delle imprese, senza il previo esperimento di alcuna procedura di liquidazione e dalla medesima data è stato attribuito all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, nuovo ente strumentale dell'Agenzia delle Entrate, l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale. Per effetto del subentro *ex lege* del nuovo ente pubblico economico, espressamente qualificato dal comma 3 del citato art. 1 «*a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali*», si è determinato, pur nel quadro di una successione *in universum ius*, il fenomeno di un trasferimento tra enti pubblici, senza soluzione di continuità, del *munus publicum* riferito all'attività della riscossione, che si concretizza nel passaggio di attribuzioni tra amministrazioni pubbliche, con trasferimento sia delle strutture burocratiche che dei rapporti attivi e passivi pendenti, contraddistinta da una stretta linea di continuità tra l'ente che si estingue e l'ente che subentra (v., Cass., Sez. Un., n. 15911/2021; Cass., n. 31391/2024). La continuità sostanziale nell'esercizio ininterrotto dell'attività di riscossione già svolta dalle società estinte, da parte dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, non ha, pertanto, comportato alcuna violazione del principio di immodificabilità del suddetto raggruppamento temporaneo di imprese, mentre del tutto legittima, stante il disposto subingresso in tutti i rapporti giuridici, sia negoziali (tra cui il rapporto di mandato collettivo sotteso al raggruppamento temporaneo di imprese) sia processuali, risulta la avvenuta costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione al posto di Equitalia Sud S.p.a., quale mandataria del raggruppamento temporaneo di imprese.

Va, inoltre, rilevata l'ininfluenza delle questioni relative ai vizi della nuova costituzione del raggruppamento temporaneo di imprese a seguito dell'ordinanza *ex art. 182 c.p.c.*, emessa dalla Commissione Tributaria

Regionale, da ritenersi *inutiliter data*, considerata la legittimità della originaria costituzione del raggruppamento temporaneo di imprese mediante un difensore del libero foro. A tal proposito, premesso che le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato il principio di diritto secondo cui: *«Ai fini della rappresentanza e difesa in giudizio, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, impregiudicata la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al tribunale ed al giudice di pace, si avvale: a) dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come riservati ad essa dalla Convenzione intervenuta (fatte salve le ipotesi di conflitto e, ai sensi dell'art. 43, comma 4, r.d. n. 1611 del 1933, di apposita motivata delibera da adottare in casi speciali e da sottoporre all'organo di vigilanza), oppure ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici; b) di avvocati del libero foro, senza bisogno di formalità, né della delibera prevista dall'art. 43, comma 4, r.d. cit. - nel rispetto degli articoli 4 e 17 del d.lgs. n. 50 del 2016 e dei criteri di cui agli atti di carattere generale adottati ai sensi dell'art. 1, comma 5 del d.l. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016 - in tutti gli altri casi ed in quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura erariale, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio. Quando la scelta tra il patrocinio dell'Avvocatura erariale e quello di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla Convenzione tra l'Agenzia e l'Avvocatura dello Stato o di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità»* (Cass., Sez. Un., n. 30008/2019; confermata da Cass., Sez. Un., n. 15911/2021), nel caso di specie, va rilevato che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione non si è costituita in giudizio in proprio, quale agente della riscossione nazionale. Secondo quanto espressamente

riportato nella sentenza impugnata, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione si è, invece, costituita nel giudizio di appello, così come nel presente giudizio di cassazione, quale mandataria (sostituendo in tale qualità Equitalia Sud S.p.a.) del raggruppamento temporaneo di imprese, strumento giuridico volto a realizzare una forma di cooperazione tra imprese, che possono così integrare capacità economico-finanziarie e tecnico organizzative in vista della partecipazione a procedure di affidamento di contratti pubblici, fondato su un accordo negoziale di natura privatistica, in base al quale più parti conferiscono un mandato collettivo irrevocabile ad un soggetto prescelto come capogruppo, che dovrà agire in nome dei mandanti, sicché nemmeno può trovare applicazione, nel caso di specie, l'art. 1, comma 8, del d.l. n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225/2017.

4. Con il quarto motivo, si deduce la *"illegittimità della sentenza per violazione dell'art. 69, D.Lgs. 507/93, art. 7 L. 212/2000, art. 2967 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c."*, lamentando, in sintesi, la inidoneità della motivazione dell'avviso, ritenuta astratta e generica, la omessa allegazione e riproduzione nell'atto del contenuto essenziale della scheda di censimento del 2/11/2015, relativa comunque ad un periodo successivo alle annualità di imposta in contestazione e *"presentata al Comune dalla parte ad altri fini"*, la inidoneità del contenuto dell'avviso a provare gli elementi costitutivi della pretesa impositiva, l'erroneità dell'assunto della Commissione Tributaria Regionale, secondo cui l'avviso poteva ritenersi motivato con la mera indicazione della tariffa applicata e della relativa delibera, nonché la illegittimità della integrazione della motivazione dell'atto consentita all'ente accertatore nel corso di giudizio, mediante la produzione della scheda di censimento.

Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

Sebbene il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 6), c.p.c., quale corollario del

requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28/10/2021 - non debba essere interpretato in modo eccessivamente formalistico e non debba pertanto tradursi nell'onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove sia invece puntualmente riportato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (cfr. Cass., Sez. Un., n. 8950/2022; Cass., n. 12481/2022; Cass., n. 11325/2023; Cass., n. 17183/2024; Cass., n. 13358/2025, con specifico riferimento alla contestazione dell'adeguatezza motivazionale dell'avviso di accertamento), nel caso di specie il ricorso non trascrive, né sintetizza il contenuto dell'avviso di accertamento nei punti salienti, non consentendone la chiara ricostruzione dell'impianto motivazionale ed il riscontro delle censure spiegate. Questa Corte ha rimarcato che, ove si censuri una sentenza *"sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento - il quale non è atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso - è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di Cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruità esclusivamente in base al ricorso medesimo (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 4 aprile 2013, n. 8312; Cass., Sez. 5[^], 19 aprile 2013, n. 9536; Cass., Sez. 5[^], 13 febbraio 2015, n. 2928; Cass., Sez. 5[^], 28 giugno 2017, n. 16147; Cass., Sez. 5[^], 6 novembre 2019, n. 28570; Cass., Sez. 5[^], 10 dicembre 2021, n. 39283; Cass., Cass., Sez. 5[^], 14 marzo 2022, n. 8156; Cass., Sez. 6^{^-}5, 11 maggio 2022, n. 14905; Cass., Sez. Trib., 30 novembre 2023, n. 33442; Cass., Sez. Trib.,*

26 agosto 2024, n. 23105; Cass., Sez. Trib., 28 aprile 2025, n. 11100). Ciò in quanto non è altrimenti possibile per il giudice di legittimità verificare la corrispondenza di contenuto dell'atto impositivo rispetto alle doglianze del contribuente, venendo preclusa ogni attività nomofilattica (Cass., Sez. 5[^], 29 luglio 2015, n. 16010; Cass., Sez. 5[^], 6 novembre 2019, n. 28570)." (Cass., n. 15897/2025).

Per contro, la Corte regionale ha accertato la idoneità motivazionale dell'atto impugnato, avuto riguardo al (condivisibile) orientamento costante espresso in merito dalla giurisprudenza di legittimità (richiamando *"da ultimo"* l'ordinanza n. 22470/2019), secondo cui è sufficiente la indicazione della tariffa applicata e della relativa delibera. Inoltre, il motivo, laddove denuncia l'inidoneità *"probatoria"* in concreto della motivazione dell'atto a dimostrare gli elementi costitutivi della pretesa, contestando l'avvenuta tassazione dell'intera superficie di 6.966 mq e non solo quella idonea a produrre rifiuti occupata da tende e roulottes, sembra confondere il piano della motivazione dell'atto con quello della prova, che è questione di mera concludenza dimostrativa, contestabile in sede giudiziaria, ma non di carenza motivazionale, giacché il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa per delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

5. Con il quinto motivo di ricorso, si deduce la *"illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 111 Cost., comma 6, 132 c.p.c., 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 24 della Cost., in relazione all'art. 360 comma 1, n. 4 c.p.c."*, denunciando l'apparenza della motivazione della sentenza impugnata laddove la

Commissione Tributaria Regionale disattende l'assunto relativo al vizio di motivazione dell'atto, *"statuendo che: <<detto motivo risulta assorbito dalle considerazioni precedentemente svolte con particolare riferimento all'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento alla stregua del costante orientamento della Suprema Corte>>..., senza alcuna specificazione del cit. <<costante orientamento>> cui ha inteso riferirsi"*, riportato in altro passo della sentenza. Ciò sebbene la contribuente avesse lamentato di non essere stata messa in condizione di comprendere i presupposti giuridici e di fatto della pretesa impositiva, per l'astrattezza e genericità della motivazione e per la mancata allegazione della scheda di censimento del 2/11/2015, *"presentata dalla parte ad altri fini"* di cui non è stato riportato nell'atto nemmeno il contenuto essenziale. Deduce la ricorrente che non è dato comprendere da quali elementi la Commissione Tributaria Regionale avrebbe tratto il convincimento secondo cui sarebbe bastato ai fini motivazionali la sola indicazione della tariffa applicata e della relativa delibera e non sarebbe stato invece necessario riportare la formula e i dati per il calcolo della tariffa, la quantità totale dei rifiuti ovvero la superficie totale iscritta a ruolo, a fronte dei dati e dei documenti allegati dalla contribuente, *"idonei a provare che <<almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportati nell'atto impositivo, sarebbe stata necessaria ad integrarne la motivazione>>"*.

Il motivo è infondato.

Va premesso che, per costante orientamento di questa Corte, il vizio di motivazione causa di nullità della sentenza ricorre quando, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111, sesto comma, Cost.), ossia degli artt. 132, secondo comma, n. 4), c.p.c. e 36, comma 2, n. 4), del d.lgs. n. 546/1992, non solo la sentenza sia del tutto priva di motivazione dal punto di vista grafico, ma anche quando presenti un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile o anche meramente

apparente, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'*iter* logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato, in tal modo non assolvendo alla finalità di esternare un ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga, con un certo procedimento enunciativo logico e consequenziale, a spiegare la decisione assunta, così rimettendo all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. Un., n. 22232/2016, cit.; Cass., n. 13977/2019, che richiama Cass., n. 14927/2017; Cass., n. 6758/2022; Cass., n. 1986/2025). Inoltre, come statuito dalle Sezioni Unite e più volte ribadito da questa Corte, la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83/2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134/2012, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 disp. prel. c.c., come riduzione al "*minimo costituzionale*" del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass., Sez. Un., n. 19881/2014; Cass., Sez. Un., n. 8053/2014, Cass., n. 7090/2022; Cass., n. 23580/2025). A tal proposito, va evidenziato che il giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, non è tenuto, cioè, a discutere ogni singolo elemento o ad argomentare sulla condivisibilità o confutazione di tutte le deduzioni difensive, essendo, invece, sufficiente, in

base all'art. 132, secondo comma, n. 4), c.p.c., che esponga gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma considerati subvalenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr. Cass., n. 12732/2024; Cass., n. 3108/2022, che richiama Cass., n. 12652/2020; Cass., n. 10937/2016; Cass., n. 12123/2013 e anche Cass., 19011/2017; Cass., n. 16056/2016; Cass., n. 18103/2021; Cass., n. 23580/2025).

Nel caso di specie, non solo la ricorrente ripropone, in realtà, *sub specie* di nullità della motivazione della sentenza, la violazione di legge contestata nel precedente (inammissibile) motivo relativo alla inidoneità della motivazione dell'atto, ma la Commissione Tributaria Regionale risulta aver argomentato, seppur succintamente, in maniera chiara e coerente il rigetto delle censure relative alla asserita mancanza assoluta di motivazione dell'avviso, considerando evidentemente non idonei ad inficiarne la congruità motivazionale i rilievi della contribuente, espressamente riportati in sentenza, relativi alla mancanza di *"qualunque specificazione delle rilevazioni sul territorio e delle risultanze catastali"* e all'inutilizzabilità della scheda di censimento. Infatti, dopo aver dato atto delle censure svolte, la sentenza rileva che *"il motivo è assorbito"*, *rectius* superato, *"dalle considerazioni precedentemente svolte con particolare riferimento all'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento alla stregua del costante orientamento della Suprema Corte."*. Trattasi dell'orientamento riportato a pagina 8 della sentenza - con relativo specifico richiamo ad una recente (all'epoca) pronuncia secondo cui, in tema di TARSU, è sufficiente che l'atto impositivo riporti la tariffa e la relativa delibera - alla luce del quale, secondo la propria insindacabile valutazione, il giudice di merito ha evidentemente ritenuto subvalenti ed anzi ininfluenti le allegazioni della contribuente a sostegno della prospettata inidoneità motivazionale dell'atto. Pertanto, l'*iter* logico

sotteso al rigetto delle censure relative alla motivazione dell'avviso di accertamento impugnato risulta espresso in maniera comprensibile e coerente, sicché, a prescindere dalla sua condivisibilità o meno, la sentenza deve ritenersi senz'altro rispettosa del "*minimo costituzionale*" nella accezione sopra chiarita.

6. Con il sesto motivo, si deduce la "*illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 73 D.lgs. n. 507/93, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.*", per aver ritenuto, a fronte della lamentata omessa attivazione, da parte dell'ente impositore, del procedimento di cui al citato art. 73, che la norma non imponga alcun obbligo, ma piuttosto attribuisca una facoltà all'ente impositore, richiamando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui, in tema di TARSU, il Comune è tenuto "*ad indicare in ciascun atto impositivo soltanto la tariffa applicata e la relativa delibera, con la conseguenza che non è necessario riportare o esplicitare la formula utilizzata per la determinazione della tariffa, la quantità totale dei rifiuti ovvero la superficie totale iscritta a ruolo, né, tantomeno, i dati numerici fondamentali per il calcolo del tributo*", così fornendo, secondo la ricorrente, una motivazione apparente e relativa ad altro motivo di appello.

7. Con il settimo motivo, si deduce la "*illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 73 D.lgs. n. 507/93, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.*", per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto che il citato art. 73 non imponga alcun obbligo, ma, piuttosto, attribuisca una facoltà all'ente impositore, il quale avrebbe invece violato il diritto della contribuente al contraddittorio preventivo e segnatamente il diritto di formulare, prima di ricevere l'atto, osservazioni e richieste e/o di fornire ulteriori elementi che avrebbero potuto condurre ad una decisione finale diversa da quella assunta con l'atto impugnato.

Il sesto motivo ed il settimo motivo – da trattarsi congiuntamente in quanto involgenti la medesima questione dell’omesso svolgimento preventivo, da parte dell’ente impositore, delle attività istruttorie previste dall’art. 73 del d.lgs. n. 507/93 – sono infondati.

Va, preliminarmente, rilevato che non sussiste alcun obbligo generale di contraddittorio preventivo per i tributi locali, alla luce del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (vedi, tra le tante Cass., Sez. Un., n. 21271/2025; Cass., n. 30917/2025; Cass., n. 4752/2021; Cass., n. 27421/2018) secondo cui, in caso di verifiche fiscali c.d. "*a tavolino*", nella vigenza della disciplina applicabile (alla fattispecie in esame) prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-*bis* della legge n. 212/2000 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), del d.lgs. n. 219/2023, a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-*bis* del d.l. n. 39/2024, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 67/2024), con riferimento ai tributi c.d. "*non armonizzati*", quale quello in esame, l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige solo in caso di espressa previsione normativa, non ravvisabile, come si dirà, per la TARSU (mentre ha valenza generalizzata per i tributi c.d. armonizzati), per cui non si pone la questione di un’eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, con conseguente inconfigurabilità anche della violazione del diritto unionale (Cass., n. 1735/2026).

Nel caso specifico della TARSU, l’istruttoria da parte dell’ente impositore, siccome finalizzata all’acquisizione di informazioni per la ricognizione dei presupposti d’imposta, costituisce non un obbligo, ma una mera facoltà, esercitabile se necessaria, ossia ove l’ente impositore non disponga già dei dati necessari all’adozione dell’atto impositivo. In tal senso, depone inequivocamente il tenore dell’art. 73 del d.lgs. n. 507/1993 (*"Ai fini del controllo dei dati ... l'ufficio comunale può rivolgere al contribuente motivato invito ad esibire o trasmettere atti e documenti,*

comprese le planimetrie dei locali e delle aree scoperte, ed a rispondere a questionari, relativi a dati e notizie specifici, da restituire debitamente sottoscritti; può utilizzare dati legittimamente acquisiti ai fini di altro tributo ovvero richiedere ad uffici pubblici o di enti pubblici anche economici...2. In caso di mancato adempimento da parte del contribuente alle richieste di cui al comma 1 nel termine concesso, gli agenti di polizia urbana o i dipendenti dell'ufficio comunale ovvero il personale incaricato della rilevazione della materia imponibile ai sensi dell'articolo 71, comma 4, muniti di autorizzazione del sindaco e previo avviso da comunicare almeno cinque giorni prima della verifica, possono accedere agli immobili soggetti alla tassa ai soli fini della rilevazione della destinazione e della misura delle superfici,...”), che declina in termini di “possibilità” lo svolgimento delle attività accertative ivi previste da parte dell’ente impositore (v. Cass., n. 14816/2025).

Ciò posto e richiamato tutto quanto sopra rilevato in merito alla inesistenza/apparenza della motivazione della sentenza, non si ritiene che nell’affermare, correttamente, l’insussistenza di un obbligo imposto all’ente impositore dal citato art. 73, la Corte Tributaria Regionale abbia fornito una motivazione apparente, atteso che, nell’esercizio del legittimo potere di interpretazione delle norme, ha ritenuto (del tutto conformemente al dato testuale) che l’articolo in esame attribuisse una mera facoltà e, richiamando successivamente l’obbligo motivazionale minimo e necessario dell’avviso di accertamento (individuato nella tariffa applicata e nella relativa delibera), ha implicitamente dato conto dell’ultroneità di un obbligo generalizzato di istruttoria preventiva per poter assicurare il rispetto di quel contenuto minimo.

8. Con l’ottavo motivo, si deduce la “*illegittimità della sentenza sui vizi di illegittimità del Regolamento e di determinazione delle tariffe ai fini dell’invocata disapplicazione del Regolamento e delibere tariffarie del Comune limitatamente all’atto impugnato ex art. 7, comma 5, D.Lgs. n.*

546/92, per violazione e falsa applicazione degli artt. 65 e 68, 69 D.Lgs. 507/93, nonché dell'art. 42, comma 2, lett. f) del TUEL (D.Lgs. 267/2000) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c." Nello specifico, la ricorrente assume la illegittimità del regolamento del Comune di Pozzuoli (NA) e delle relative delibere tariffarie approvate per gli anni 2010, 2011 e 2012, per la mancata corrispondenza tra tali delibere ed i costi di gestione del servizio rifiuti, in violazione degli artt. 65 e 68 del d.lgs. n. 507/1993, per l'errata determinazione delle tariffe al netto e non al lordo dell'addizionale ex ECA, a conferma della loro più elevata misura rispetto al parametro legale della copertura dei costi del servizio e per la disparità di trattamento evincibile dalle delibere di approvazione delle tariffe con riferimento alla misura della TARSU prevista per le civili abitazioni e per i campeggi, in violazione degli artt. 65 (che commisura la tassa alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani producibili in locali ed aree per il tipo di uso cui sono destinati e al costo di smaltimento), 68, comma 2 (che stabilisce che il regolamento debba contenere la classificazione delle categorie e sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria e ricomprende in un'unica categoria *"i locali e le aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri"*) e 69, comma 2 (secondo cui la delibera di approvazione della tariffa deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe), del d.lgs. n. 507/1993, *"proprio per essere state dette delibere non sufficientemente motivate in ordine alla differenza tariffaria stabilita per i locali ed aree equiparabili secondo il tipo d'uso"*. La sentenza impugnata, pertanto, avrebbe errato nel ritenere non provato che le tariffe in questione siano state determinate in misura superiore ai costi, sostenendo che, in assenza di elementi di prova in ordine all'ammontare di tali costi, *"il mero dato dell'applicazione di un imposta al lordo e non al netto"* non dimostri che le tariffe siano superiori al costo

complessivo del servizio. La ricorrente deduce, inoltre, l'illegittimità delle tariffe applicate relative ai campeggi, in quanto adottate dalla Giunta Comunale invadendo le attribuzioni riservate al Consiglio Comunale, a cui è riservato, ex art. 42 del TUEL, il potere di raggruppare gli immobili in distinte categorie, considerato che il regolamento comunale non prevedeva una apposita categoria tariffaria per i campeggi.

9. Con il nono motivo, si deduce la *"illegittimità della sentenza sulla richiesta di disapplicazione del Regolamento comunale Tarsu (approvato con delibera C.C. n. 13 del 24.2.1997) vigente negli anni 2010, 2011 e 2012 limitatamente all'avviso di accertamento impugnato ex art. 7 co. 5 d.lgs 507/93 – Violazione e falsa applicazione del DL n. 61/2007(conv. in Legge 5 luglio 2007, n. 87), DL n. 195/2009, art. 11, comma 5 ter, artt. 65, 68, D.Lgs. 507/93, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c."*. La ricorrente lamenta la omessa disapplicazione del regolamento e delle tariffe sebbene esse, pur costituendo l'addizionale ex ECA e MECA un'appendice della TARSU, fossero state illegittimamente determinate al netto dell'addizionale ex ECA e MECA, come risultava dall'avviso, a riprova della maggior pretesa avanzata nei confronti della contribuente, in violazione del vincolo, di cui all'art. 11, comma 5-ter, del d.l. n. 195/2009, della corrispondenza tra costo del servizio e tariffe.

L'ottavo motivo ed il nono motivo - da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, affrontando la medesima censura relativa alla mancata disapplicazione del regolamento comunale e delle tariffe - sono inammissibili e, comunque, infondati.

Va,, preliminarmente, rilevato, quanto ai dedotti profili di illegittimità del regolamento e delle delibere tariffarie, che per i regolamenti comunali, in quanto norme secondarie, non vale il principio *iura novit curia*, non rientrando, pertanto, la loro conoscenza tra i doveri del giudice, che, solo ove disponga di poteri istruttori può acquisirne diretta conoscenza indipendentemente dall'attività svolta dalle parti (v., tra le tante, Cass., n.

17641/2024; Cass., n. 21826/2023; Cass., n. 7715/2022). Nel caso di specie, il regolamento comunale, di cui si chiede la disapplicazione, non risulta allegato al ricorso, il quale nemmeno riporta la trascrizione delle norme regolamentari interessate, che è necessaria a pena di inammissibilità ex art. 336 c.p.c., laddove si sollevino censure che comportino l'esame di un regolamento non prodotto (v., in tal senso: Cass., cit. 17641/2024; Cass., n. 21826/2023; Cass., n. 7715/2022). Il principio di autosufficienza e specificità non risulta rispettato nemmeno con riferimento alla censurata omessa disapplicazione delle delibere tariffarie, le quali non risultano indicate nell'indice in calce al ricorso, tra gli allegati e nemmeno risultano trascritte quantomeno nelle parti di specifico interesse. Va, a tal proposito, ribadito che, sebbene il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 6), c.p.c., quale corollario del requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021 - non debba essere interpretato in modo eccessivamente formalistico e non debba pertanto tradursi in un generalizzato onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove sia, invece, puntualmente riportato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (cfr. Cass., Sez. Un., n. 8950/2022; Cass., n. 12481/2022; Cass., n. 11325/2023; Cass., n. 17183/2024), nel caso di specie il ricorso non trascrive, né sintetizza il contenuto di tali delibere nemmeno nei punti salienti, non consentendo il riscontro delle censure spiegate.

Tanto premesso, va, altresì, rilevato, in via generale, che la disapplicazione dell'atto amministrativo può effettuarsi solo in presenza di vizi di legittimità (incompetenza, violazione di legge ed eccesso di potere), sicché la contestazione della validità dei criteri seguiti dal comune nell'adottare la delibera non è sufficiente per pervenire alla dichiarazione

incidentale di illegittimità della stessa, tanto più che, nell'ambito degli atti regolamentari, esiste uno spazio di discrezionalità di orientamento politico-amministrativo insindacabile in sede giudiziaria (v., tra le tante, Cass. n. 7437/2019; Cass., n. 20964/2019; Cass., n. 4321/2015; Cass., n. 7044/2014).

Ciò posto, si evidenzia, comunque, che la censura relativa all'illegittima determinazione delle tariffe al netto e non al lordo delle addizionali, con conseguente superamento del limite costituito dai costi del servizio, è del tutto generica laddove non individua, nemmeno in via orientativa, lo scostamento tra costo e gettito nel caso in esame (relativi, peraltro, a tre diverse annualità) e, comunque, involge verifiche fattuali non richiedibili in sede di legittimità. A ciò si aggiunga che il principio di corrispondenza tra gettito complessivo della tassa e costo di esercizio del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani stabilito dall'art. 61, comma 1, del d.lgs. n. 507/1993, concerne il limite stabilito dalla legge ai criteri di determinazione della tariffa annuale della tassa da parte di ciascun Comune e non attiene alla singola obbligazione del contribuente. L'estraneità del suddetto principio di rispondenza tra gettito e costo all'obbligazione tributaria del singolo trova riscontro nel riferimento contenuto nella norma al gettito complessivo della tassa e ai dati del conto consuntivo utilizzati per determinare i limiti minimo e massimo di copertura dei costi (v., in tal senso, Cass., n. 31391/24, che richiama Cass., n. 21719/2004). Pertanto, il principio della rispondenza tra gettito complessivo e costo del servizio non può costituire un parametro di verifica della legittimità di un avviso di accertamento che, come nel caso in esame, rettifichi la misura dell'imposta dovuta sulla base di una maggiore superficie imponibile accertata.

Quanto alla censurata carenza di motivazione delle delibere di approvazione delle tariffe in ordine alla differenza stabilita per locali ed aree equiparabili secondo il tipo d'uso e all'ulteriore dedotta illegittimità

delle tariffe relative ai campeggi in quanto asseritamente adottate dalla Giunta comunale in assenza del relativo potere (stante la mancata previsione nel regolamento comunale TARSU della specifica categoria dei campeggi), va, altresì, evidenziato (fermo il difetto di autosufficienza e specificità inizialmente rilevato) che trattasi di questioni non trattate nella sentenza impugnata, con conseguente onere per la ricorrente, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto (*ex multis*, Cass., n. 3473/2025; Cass., n. 20585/2023; Cass., n. 35885/2022; Cass., n. 8362/2022; Cass., n. 40984/2021). Detto onere è rimasto inadempito. In ogni caso, questa Corte ha affermato che i rapporti tra le tariffe, indicati dall'art. 69, comma 2, del d.lgs. n. 507/1993 tra gli elementi di riscontro della legittimità della delibera, non vanno riferiti alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica (Cass., n. 25736/2025; Cass., n. 14632/2025; Cass. n. 15861/2011). *"Sul tema dell'istituzione di tariffe differenziate la giurisprudenza di legittimità ha, inoltre, ha avuto occasione di pronunciarsi escludendo il vizio di illegittimità, ai fini della disapplicazione, nei casi in cui il comune preveda l'applicazione di specifiche tariffe per alcune tipologie di immobili o, viceversa, della medesima tariffa per determinate categorie di immobili. In proposito è stato riconosciuto che la determinazione della tariffa da applicare, ai fini Tarsu, costituisce una scelta discrezionale che rientra nei limiti della potestà impositiva attribuita al comune dall'ordinamento, non vietata da alcuna norma statale (Cass. n. 5358 del 2020, nell'ipotesi di delibere di equiparazione tra strutture alberghiere e B&B; Sez. 6 - 5, n. 33545/2019, Rv. 656430 - 01 con riferimento alla tariffa della Tarsu da applicare negli istituti penitenziari)."*

(Cass., n. 17058/2024). In ordine alla dedotta insufficienza dello specifico profilo motivazionale della delibera di approvazione delle tariffe va, inoltre, evidenziato che questa Corte, in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ha affermato l'inconfigurabilità di un obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs, n. 507/1993, poiché, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta di destinatari, locali ed aree tassabili (v., tra le tante, Cass., n. 7437/2019, che richiama Cass., n. 7044/2014 e Cass., n. 22804/2006).

10. Con il decimo motivo, si deduce la *"illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 71 e 74, D.Lgs. n. 507/73 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.- Omessa pronuncia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c."*, per aver ritenuto legittima la sottoscrizione dell'atto impugnato da parte del legale rappresentante della Ge.se.T., Francesco Carrese, *"che non è di RTI (unitariamente considerato), né tanto meno del capofila di RTI"*, mentre, ai sensi degli artt. 71 e 74 in materia di TARSU, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento dovrebbe provenire da un funzionario designato dall'ente impositore, nel caso di specie l'*"unitario"* raggruppamento o l'ente capofila nel potere di accertamento e riscossione della TARSU. Ad ulteriore conferma del vizio dedotto, la ricorrente rileva inoltre che il sottoscrittore dell'atto è stato delegato da Equitalia Sud S.p.a. e non dal nuovo soggetto (l'Agenzia delle Entrate-Riscossione) ad essa subentrato nel raggruppamento temporaneo di imprese.

Il motivo è infondato.

La Commissione Tributaria Regionale ha affrontato lo specifico motivo di censura svolto dalla contribuente, ritenendo legittima la sottoscrizione dell'atto *"da parte del responsabile della gestione, Carrese Francesco, quale rappresentante legale della "Ge.se.t Italia spa", società non solo in*

possesso del requisito soggettivo di iscrizione all'Albo dei Concessionari, ma anche deputata a svolgere le attività principali dell'RTI tra cui rientrano gli accertamenti, nonché delegato in virtù di procura notarile da Equitalia, società capofila dell'RTI, poi sostituita dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Né sussiste alcuna violazione degli artt. 71 e 74 d.lgs 507/93 poiché il funzionario designato per l'organizzazione e gestione del tributo in oggetto ben può essere un soggetto delegato da uno dei soggetti che compongono l'RTI, non configurandosi quest'ultimo quale soggetto autonomo rispetto alle società o enti che ne fanno parte e non assume rilievo in proposito la circostanza che ad Equitalia sia subentrata l'Agenzia delle Entrate Riscossione".

Orbene, non solo non sussiste, all'evidenza, il vizio di omessa pronuncia, ma questa Corte ritiene condivisibili le conclusioni cui è giunta la Commissione Tributaria Regionale in merito alla valida sottoscrizione dell'avviso impugnato, conformandosi ad una recente pronuncia relativa alla stessa questione qui esaminata (concernente il medesimo raggruppamento temporaneo di imprese ed il medesimo soggetto sottoscrittore dell'avviso, incontestatamente individuato in Francesco Carrese, a ciò delegato nel medesimo periodo di imposta, cui si riferisce l'avviso oggetto di causa).

Con sentenza n. 15522/2025, questa Corte ha accertato che Francesco Carrese è il legale rappresentante della Ge.Se.t. Italia S.p.A., *"che nel raggruppamento è deputato a svolgere le "Attività Principali" tra cui gli accertamenti, così come puntualmente indicato nella Domanda di partecipazione alla Gara ed espressamente delegato, pure, da Equitalia Sud spa in virtù di procura notarile n. 27543 del 28/10/2013, poi rinnovata con il subentro di AdER con procura rep. 43.250 raccolta 24.654 del 9.11.2017 versata in atti. La sottoscrizione è, quindi, esercizio diretto di poteri che discendono dalla carica ricoperta nell'ambito dell'organigramma della società, nella specie, quella di legale*

rappresentante di Geset Italia S.p.A., la cui verifica non richiede provvedimenti di sorta, ma è agevolmente effettuabile tramite il Registro delle Imprese, previsto dall'art. 2188 c.c., e tenuto da apposito ufficio istituito presso le Camere di Commercio. Va pure precisato che l'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 157 del 1995, nella parte in cui dispone che le imprese facenti parte di un raggruppamento temporaneo di imprese aggiudicatario di un appalto di lavori pubblici conferiscono "mandato speciale con rappresentanza ad una di esse, designata quale capogruppo", e procura "al rappresentante legale dell'impresa capogruppo", non impedisce a quest'ultimo di nominare un procuratore per farsi rappresentare in determinati affari del raggruppamento, né di sceglierlo tra i partecipanti al raggruppamento stesso, derivando il potere gestorio dell'impresa mandataria e quello rappresentativo del suo legale rappresentante non direttamente dalla legge ma dalla designazione, libera e volontaria, delle imprese raggruppate che, pur obbligate a nominare una capogruppo ed a conferire procura al legale rappresentante della stessa, sono libere di scegliere quale debba essere designata come mandataria e, in caso di capogruppo con pluralità di legali rappresentanti, a quali di essi conferire la procura. Questa Corte ha avuto modo di rilevare che le disposizioni secondo le quali le imprese in Raggruppamento Temporaneo devono conferire, con un unico atto, mandato collettivo speciale con rappresentanza all'impresa mandataria, con conferimento di procura al legale rappresentante dell'operatore economico mandatario - così che al mandatario «spetta la rappresentanza esclusiva, anche processuale, dei mandanti nei confronti della stazione appaltante per tutte le operazioni e gli atti di qualsiasi natura dipendenti dall'appalto, anche dopo il collaudo, o atto equivalente, fino alla estinzione di ogni rapporto» (d.lgs. 12 aprile 2006 n. 163, art. 37, commi 14, 15 e 16) - sono finalizzate ad agevolare l'amministrazione appaltante nella tenuta dei rapporti con le imprese appaltatrici ma non si estendono anche nei confronti dei terzi estranei a

quel rapporto, atteso che la presenza di tale mandato collettivo non determina un centro autonomo di imputazione giuridica (art. 37, comma 17, cit.; v. Cass., 2 ottobre 2024, n. 25925, cit.; Cass., 29 dicembre 2011, n. 29737; Cass., 20 maggio 2010, n. 12422; v., altresì, Consiglio di Stato, V, 5 aprile 2019, n. 2243; Consiglio di Stato, Ad. plen., 13 giugno 2012, n. 22). E, in particolare, si è rimarcato che tanto il potere gestorio dell'impresa mandataria quanto il potere rappresentativo del legale rappresentate della stessa non derivano direttamente dalla legge, ma dalla designazione dell'impresa mandataria liberamente e volontariamente effettuata dalle imprese raggruppate, così che – non operando, in ambito negoziale di diritto privato, il principio delegatus delegare non potest – non sussistono ragioni per restringere l'operatività degli ordinari principi della rappresentanza negoziale con riferimento al rilascio di procure da parte del legale rappresentante dell'impresa mandataria (Cass., 27 aprile 2016, n. 8407)".

Del tutto condivisibilmente, la circostanza che ad Equitalia Sud S.p.a. sia subentrata l'Agenzia delle Entrate-Riscossione è stata ritenuta dal giudice del gravame priva di qualsiasi incidenza sulla legittimazione del sottoscrittore dell'atto, essendo l'Agenzia delle Entrate-Riscossione subentrata in tutti i rapporti prima facenti capo ad Equitalia Sud S.p.a. e non incidendo, comunque, il subingresso di Agenzia delle Entrate-Riscossione sulla validità ed efficacia della precedente procura conferita da Equitalia Sud S.p.a. (peraltro, la sopracitata sentenza dà atto del suo avvenuto rinnovo, nell'anno 2017, da parte di Agenzia delle Entrate-Riscossione).

11. Con l'undicesimo motivo, si deduce la *"illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. – Motivazione apparente in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c"*, per non aver applicato alle

sanzioni irrogate il principio della continuazione, ai sensi dell'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997.

Il motivo è fondato.

La sentenza impugnata si è limitata ad escludere la sussistenza - nel caso in esame di denuncia infedele ai fini della TARSU (così individuata dalla sentenza della Commissione Tributaria Regionale la violazione contestata nell'avviso di accertamento impugnato) per gli anni di imposta 2010/2012- delle ipotesi di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997, non valutando invece la richiesta applicazione, da parte della contribuente, del comma 5 del medesimo articolo, contestata dalla controricorrente.

Orbene, come già rilevato da questa Corte (v. Cass., n. 998/2023), *"...l'art. 70, commi 1 e 2, del D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507 dispone che: «1. I soggetti di cui all'art. 63 presentano al Comune, entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione, denuncia unica dei locali ed aree tassabili siti nel territorio del comune. La denuncia è redatta sugli appositi modelli predisposti dal comune e dallo stesso messi a disposizione degli utenti presso gli uffici comunali e circoscrizionali. 2. La denuncia ha effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità siano rimaste invariate. In caso contrario l'utente è tenuto a denunciare, nelle medesime forme, ogni variazione relativa ai locali ed aree, alla loro superficie e destinazione che comporti un maggior ammontare della tassa o comunque influisca sull'applicazione e riscossione del tributo in relazione ai dati da indicare nella denuncia». A fronte di tali obblighi, l'art. 76, commi 1 e 2, del D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507 prevede che: «1. Per l'omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della tassa o della maggiore tassa dovuta, con un minimo di lire centomila. 2. Se la denuncia è infedele si applica la sanzione dal cinquanta al cento per cento della maggiore tassa dovuta. Se l'omissione o l'errore*

attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare della tassa, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti o dell'elenco di cui all'articolo 73, comma 3 bis, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele». ... Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507 consente al contribuente di limitarsi a denunciare le sole variazioni intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione originaria, senza dover rinnovare la propria dichiarazione anno per anno; posto, però, che ad ogni anno solare corrisponde una obbligazione tributaria, qualora la denuncia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova di anno in anno, con la conseguenza che l'inottemperanza a tale obbligo, sanzionata dall'art. 76 del citato decreto, comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo. D'altro canto, la protratta inottemperanza all'obbligo di presentare la denuncia non provoca la decadenza, per decorso del tempo, del potere del Comune di accertare le superfici non dichiarate che continuino ad essere occupate o detenute, ovvero gli altri elementi costituenti il presupposto della tassa (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 7 agosto 2009, n. 1812; Cass., Sez. 5[^], 5 maggio 2010, n. 10796; Cass., Sez. 6^{^-5}, 25 marzo 2014, n. 6950; Cass., Sez. 6^{^-5}, 18 maggio 2019, n. 13486; Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2019, n. 25063; Cass., Sez. 6^{^-5}, 1 luglio 2020, n. 13334; Cass., Sez. 5[^], 23 dicembre 2020, n. 29394; Cass., Sez. 5[^], 1 settembre 2022, n. 25694)... Si è infatti già precisato che, per ogni anno solare, sussiste una distinta obbligazione tributaria (art. 64, comma 1, del D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507), sicché, come accade nel caso di totale omissione della dichiarazione, anche nel caso in cui l'iniziale denuncia sia infedele (o incompleta), il

contribuente non è liberato dall'obbligo di presentare la denuncia, corretta e completa, perché tale obbligo permane e si rinnova di anno in anno, tant'è che la sua inottemperanza è sanzionata dall'art. 76 del D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507 per ogni anno in cui la denuncia non è presentata. Qualora, dunque, il contribuente effettui una iniziale denuncia infedele (o incompleta) e negli anni successivi resti inerte, in questi anni, non presentando la dichiarazione dovuta, si trova nella stessa condizione di chi abbia ommesso di presentarla (Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2019, n. 25063; Cass., Sez. 5[^], 21 ottobre 11 2020, n. 22900; Cass., Sez. 5[^], 1 settembre 2022, nn. 25694 e 25695). ... Ciò posto, occorre stabilire se la reiterazione annuale della medesima infrazione all'obbligo di denuncia possa beneficiare del trattamento previsto dall'art. 12 del D.L.vo 18 dicembre 1997 n. 472 per le sanzioni amministrative. In linea generale, come è stato recentemente precisato da questa Corte (Cass., Sez. 5[^], 8 aprile 2022, n. 11432), in tema di cumulo di sanzioni, trova applicazione l'art. 12 del D.L.vo 18 dicembre 1997 n. 472 (come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. e), del D.L.vo 5 giugno 1998 n. 203 e modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a, del D.L.vo 30 marzo 2000 n. 99); ai sensi di tale norma, il principio del c.d. "cumulo materiale", che prevede la sommatoria di tante sanzioni quante sono le violazioni, risulta derogato a favore del contribuente dal c.d. "cumulo giuridico", che consente l'applicazione di una sola sanzione maggiorata nei casi di: 1) concorso formale (art. 12, comma 1), che si ha quando un soggetto con una sola azione viola più norme anche relative a tributi diversi; 2) concorso materiale (art. 12, comma 1), ove la medesima disposizione sia violata, anche con più azioni, diverse volte; 3) progressione (art. 12, comma 2), che si ha quando, anche in tempi diversi, vengono commesse più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano «la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo»; 4) continuazione (art. 12, comma 5), per il caso in cui violazioni «della stessa indole vengono

commesse in periodi d'imposta diversi»; 5) rilevanza delle stesse violazioni ai fini di più tributi (art. 12, comma 3). In particolare, la disposizione citata afferma che: «È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi» (comma 1, prima parte); soggiace alla stessa sanzione «chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo» (comma 2); si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo «quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi» (comma 5) La stessa norma ha riformulato la disciplina generale dell'istituto della continuazione nell'illecito tributario, confermando ed ampliando il principio del cumulo giuridico delle sanzioni, che è stato reso obbligatorio e non più facoltativo (come, invece, disponeva l'art. 8, della Legge 7 gennaio 1929 n. 4), e disciplinando specificamente l'ipotesi delle violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, stabilendo, per questa particolare fattispecie, regole di maggior rigore, fermo restando, tuttavia, l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni. La nuova nozione di continuazione di cui all'art. 12 del D.L.vo 18 dicembre 1997 n. 472 ha determinato un superamento delle previgenti nel senso dell'obbligatorietà (in quanto la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici); dell'irrilevanza dell'elemento psicologico (non essendo richiesta una «medesima risoluzione») e dell'elemento temporale (non essendo limitata allo stesso periodo di imposta); dell'ampliamento oggettivo (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo). Si è, dunque, in presenza di una pluralità di regole correttive la cui applicazione risente, a sua volta, della natura dei singoli tributi, dando luogo a

conseguenze diverse che non si pongono in contrasto tra loro perché riferite a fattispecie riduttive ed impositive differenti...".

Ne discende che la ripetizione in un intervallo pluriennale (dall'anno 2010 all'anno 2012) della violazione prevista dall'art. 70, comma 1, del d.lgs. n. 507/1993 è idonea a configurare il vincolo della continuazione tra le singole omissioni ed è vincolante per l'ente impositore ai fini del trattamento sanzionatorio previsto dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997. Pertanto, l'omessa presentazione della dichiarazione per più periodi, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni amministrative per ciascuna annualità, non osta all'applicazione del regime della continuazione, venendo in rilievo condotte omissive che, traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile ed alla liquidazione dell'imposta con riferimento allo stesso tributo, sono tra loro oggettivamente e finalisticamente collegate (in senso analogo, per l'ICI: Cass., n. 18447/2021).

In accoglimento dell'undicesimo motivo di ricorso, rigettati gli altri, la sentenza impugnata va, quindi, cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II° grado della Campania (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge n. 130/2022), in diversa composizione, anche per le spese di legittimità, dovendosi rideterminare le sanzioni secondo il criterio del cumulo giuridico sopra indicato.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'undicesimo motivo e rigetta i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di II° grado della Campania, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 27/2/2026.

Il Presidente
Giuseppe Lo Sardo