Civile Ord. Sez. 5 Num. 27588 Anno 2026
Presidente: CANDIA UGO
Relatore: LO SARDO GIUSEPPE
Data pubblicazione: 22/10/2026

TARSU TARES TARI
ACCERTAMENTO
PRINCIPIO DEL RUOLO CONSOLIDATO
ACCERTAMENTO DEFINITIVO
SULLE SUPERFICI IMPONIBILI
PRINCIPIO DI DIRITTO

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15253/2023 R.G., proposto

DA

Comune di Pozzuoli (NA), in persona del dirigente dell'Avvocatura Comunale *pro tempore*, autorizzato ad instaurare il presente procedimento in virtù di determinazione resa dal dirigente della Direzione 2 – Coordinamento Entrate del medesimo Comune il 17 marzo 2023, n. 577, rappresentato e difeso dall'Avv. Carmela De Franciscis, con studio in Caserta, ove elettivamente domiciliato (indirizzo pec per notifiche e comunicazioni: *avvcarmeladefranciscis@legalmail.it*), giusta procura in allegato al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

"*Lo Scoglio S.r.l.*", con sede in Pozzuoli (NA), in persona dell'amministratore unico *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Massimo Garzilli e dall'Avv. Enrico Carlomagno, entrambi con studio in Napoli, elettivamente domiciliata in

Roma presso lo studio secondario del primo difensore (indirizzo pec per notifiche e comunicazioni: *massimogarzilli@avvocati-napoli.legalmail.it*), giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania l'8 marzo 2023, n. 1680/19/2023;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 10 settembre 2026 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

FATTI DI CAUSA

1. Il Comune di Pozzuoli (NA) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania l'8 marzo 2023, n. 1680/19/2023, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. 43235 del 20 dicembre 2019, notificato il 22 gennaio 2020, da parte del medesimo Comune nei confronti della "*Lo Scoglio S.r.l.*" per la TARI relativa all'anno 2016 – dopo che il prodromico sollecito di pagamento n. 1459 del 24 gennaio 2018 per la medesima annualità del tributo era divenuto definitivo per mancata impugnazione - per l'importo complessivo di € 59.005,00 sugli immobili ubicati in Pozzuoli (NA) alla Via Miliscola n. 193 e destinati allo stabilimento elioterapico denominato "*Lido Nerone*", in relazione alle seguenti superfici: mq. 300 destinati a ristorante; mq 300 destinati ad albergo senza ristorante; mq. 117 destinati ad altro ristorante; mq. 5548 destinati a stabilimenti balneari; mq. 3.047 destinati ad area scoperta non operativa, per un totale di mq. 9.312, di cui mq. 6265 imponibili e mq. 3047 non imponibili, ha parzialmente accolto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'appello proposto dalla "*Lo Scoglio S.r.l.*" nei confronti del Comune di Pozzuoli (NA) avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli il 22 giugno 2021, n. 6740/27/2021, con compensazione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha parzialmente riformato la decisione di prime cure - che aveva respinto il ricorso originario della contribuente – sul rilievo che: «*La Corte, diversamente dal Collegio Provinciale, ritiene di aderire all'interpretazione secondo cui il sollecito di pagamento, pur essendo un atto autonomamente impugnabile, non esclude la possibilità di far valere doglianze di merito a seguito della notifica di un atto formale quale l'avviso di accertamento. In giurisprudenza si è affermato che in tema di contenzioso tributario, la natura tassativa dell'elencazione egli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude al contribuente la facoltà di impugnare anche quelli che, esplicitandone le concrete ragioni fattuali e giuridiche, portino a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, senza che però il suo mancato esercizio determini la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dal citato art.19 (Sez. 5, Ordinanza n. 1230 del 21/01/2020; Rv. 656667 - 01). Quindi, la mancata impugnazione del sollecito di pagamento (la cui notificazione è assolutamente corretta, essendosi limitato l'operatore privato a spedire la cad di conferma) non impedisce l'esame della doglianza di merito.*

Questa è parzialmente fondata posto che non si comprende la ragione per la quale la superfice tassabile determinata con l'invito di pagamento -che parte ricorrente afferma essere assolutamente corretta-, sia stata, inopinatamente, raddoppiata nel sollecito di pagamento e nell'avviso di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertamento. In conclusione, in parziale accoglimento del gravame, l'importo dell'avviso di accertamento deve essere determinato in modo analogo all'invito di pagamento a suo tempo notificato, cui vanno aggiunte le sanzioni di legge per omesso versamento e gli interessi legali dovuti».

3. La "*Lo Scoglio S.r.l.*" ha resistito con controricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Il ricorso è affidato a sei motivi, che sono ammissibili (ad eccezione del terzo), non rilevando sulle questioni giuridiche poste il principio di autosufficienza, né richiedendosi una diversa ricostruzione e valutazione fattuale.

2. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2909 cod. civ., 324 cod. proc. civ. e 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc., civ., per essere stato accolto l'appello dal giudice di secondo grado «*per pretesa discrasia tra contenuto dell'avviso di pagamento notificato in data 8 agosto 2017 ed il contenuto del sollecito di pagamento e del conseguente avviso di accertamento impugnato, e quindi per un preteso vizio della motivazione con statuizione incompatibile ed inconciliabile con la mancata riproposizione nell'appello proposto dalla contribuente del motivo di ricorso inerente la presunta carenza di motivazione dell'atto impositivo*».

Secondo il ricorrente: «*La sentenza di secondo grado dà atto che la srl Lo Scoglio – nel proporre appello avverso la sentenza emessa dalla CTP di Napoli – non aveva riproposto il motivo di ricorso inerente la pretesa carenza di motivazione dell'atto impugnato sicché doveva intendersi rinunciata tale doglianza, alla quale comunque il Giudice di I grado aveva puntualmente risposto rilevando che "…. il provvedimento impugnato non*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presenta vizi motivazionali, risultando compiutamente indicati nell'avviso di accertamento i riferimenti all'atto prodromico (sollecito di pagamento n.1459 del 24/01/2018), le modalità di calcolo della sanzione e degli interessi; le superfici per la cui occupazione è richiesto il tributo; il periodo di riferimento della tassazione; le modalità di calcolo del tributo con la precisa individuazione delle tariffe applicate"»

3. Con il secondo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per essere stato escluso dal giudice di secondo grado «*che fosse stato proposto appello riproponendo il motivo di ricorso di primo grado inerente il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento e nel contempo ha parzialmente accolto l'appello per vizio di motivazione dell'atto impositivo*», sicché egli «*da* [un] *lato dà atto di un fatto non contestato dalla contribuente srl Lo Scoglio (motivazione dell'avviso di accertamento) e dall'altro omette di porre tale fatto a fondamento della propria decisione, omettendo di definire il giudizio* iuxta alligata et probata».

4. I predetti motivi – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza alla contestata riproposizione del motivo di appello circa la difettosa motivazione dell'atto impositivo – sono infondati.

4.1 A ben vedere, ancorché con lessico inappropriato («*non si comprende la ragione per la quale la superfice tassabile determinata con l'invito di pagamento - che parte ricorrente afferma essere assolutamente corretta-, sia stata, inopinatamente, raddoppiata nel sollecito di pagamento e nell'avviso di accertamento*»), la sentenza impugnata ha inteso considerare la pretesa impositiva non fondata nel merito (e non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sul piano della sola motivazione dell'avviso di accertamento) perché non dimostrata la maggiore superfice imponibile. Quindi, essa ha deciso proprio secondo quanto allegato e documentato.

4.2 Peraltro, in base all'esame dell'atto di appello (allegato in copia alla documentazione prodotta dal ricorrente in sede di legittimità), la sentenza di primo grado risulta essere stata impugnata anche per aver considerato motivato l'avviso di accertamento, come si evince dalla rilettura del primo motivo (contraddistinto con la lettera "*A*", da pagina 6 a pagina 9 del ricorso).

5. Con il terzo motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., per essere incorso il giudice di secondo grado in «*travisamento della prova, atteso che un'informazione probatoria, utilizzata (…) ai fini della decisione, è contraddetta da uno specifico atto processuale*».

Più precisamente, a dire del ricorrente: «*La CGT di II° grado afferma che non si comprendono le ragioni per cui la superficie tassabile indicata nell'avviso di pagamento sia stata raddoppiata nel sollecito di pagamento e nel successivo avviso di accertamento e, quindi, in parziale accoglimento del ricorso della srl Lo Scoglio ridetermina le superfici tassabili in misura pari a quelle indicata nell'invito al pagamento che recava la pretesa di € 18.145,00.*

Per converso l'avviso di pagamento (n. 20842) di € 18.145,00, sul quale la CGT di II grado fonda la propria decisione, notificato l'8.8.2017 (ritenuto confliggente con il sollecito di pagamento n. 1459 notificato il 23.3.2018 e con l'avviso di accertamento n. 43235 notificato il 31.01/2020) afferisce l'anno di imposta 2017 e non l'anno 2016 e reca una superficie

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imponibile di mq. 2140 (mq 300 + mq 300 + mq 117 + mq 1387) ed una superficie esclusa di mq. 3047.

Diversamente, il sollecito di pagamento n. 1459 notificato il 23.3.2018 e l'avviso di accertamento n. 43235 notificato il 31.1.2020 (quest'ultimo solo oggetto dell'impugnazione oggetto di causa) riguardano la TARI per l'annualità d'imposta 2016 ed una superficie imponibile di mq. 6265 (mq. 300 + mq. 300 + mq. 117 + mq. 5548) ed una superficie non imponibile di mq. 3047; il tutto per una superficie totale di mq. 9312 (estensione comprensiva della concessione demaniale afferente lo stabilimento balneare oggetto del presente giudizio e di altri immobili ove la srl Lo Scoglio esercita la propria attività)».

Da qui la conclusione che «*il Giudice di II° grado erroneamente:*

- applica all'anno 2016 la superficie imponibile dell'anno 2017;

- erra nella ricostruzione del fatto in quanto compie riferimento all'invito di pagamento (n. 20842) notificato in data 8.8.2017 ed all'importo ivi indicato di € 18.145,00 affermando che trattasi di TARI 2016 e di superficie imponibile di mq. 5.548, laddove invece l'atto è riferito alla TARI 2017 ed alla superficie imponibile di mq. 2140».

5.1 Il predetto motivo è inammissibile.

5.2 La censura si fonda sul contenuto dell'invito di pagamento n. 20842 del 29 luglio 2017, notificato l'8 agosto 2017, che afferisce all'anno 2017 (come si evince anche dalla copia allegata nella documentazione prodotta dal ricorrente in sede di legittimità).

5.3 Tuttavia, si rileva che il giudice del gravame, non avendo identificato (con la menzione del numero e della data di emanazione) l'invito relativo all'anno 2016, su cui egli ha

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

basato la decisione, ma solo con la data di notifica del duplice preliminare avviso di pagamento (8 agosto 2017 e 23 marzo 2018), ha accertato che tale ultimo invito presupposto concerneva l'anno 2016. Per cui, la censura non consente di verificare se ciò sia dipeso dal dedotto errore percettivo dell'anno di riferimento, non essendo stato prodotto l'invito di pagamento relativo all'anno 2016, né allegato che per detto anno non era stato emanato alcun invito al pagamento, né argomentato sul fatto che l'8 agosto 2017 era stato notificato solo l'invito al pagamento concernente l'anno 2017, laddove la Commissione ha dato conto che esso riguardava anche la TARI 2016.

5.4 In definitiva, il motivo si limita a contrastare l'assunto della sentenza impugnata circa l'anno di riferimento dell'invito al pagamento, senza offrire elementi di verifica del dedotto errore, giacché l'invito n. 20842 del 29 luglio 2017, è certamente riferito all'anno 2017, ma non è altrettanto certo che detto atto sia stato preso in considerazione dalla sentenza impugnata.

5.5 Per cui, non è possibile apprezzare la sussistenza di alcun travisamento da parte del giudice del gravame nel senso rappresentato con il mezzo in disamina.

6. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1, comma 646, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e 67-*bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per non essere stato applicato dal giudice di secondo grado il principio del c.d. "*ruolo consolidato*", essendo stata calcolata la TARI relativa all'anno 2016 sulla base delle superfici accertate per gli anni 2010/2012 con sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Campania il 16 luglio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2019, n. 6197/3/2019 sull'impugnazione dell'avviso di accertamento n. 24153 del 26 ottobre 2016 per il parziale versamento della TARSU relativa agli anni 2010, 2011 e 2012 (passata in giudicato) ed in base all'avviso di accertamento n. 9460 del 14 novembre 2018 per parziale versamento della TARI relativa all'anno 2015 (non impugnato).

Secondo il ricorrente, «*la TARI 2016 è stata quantificata dal Comune di Pozzuoli tenendo conto degli atti emessi dal RTU concernenti la TARSU 2013 e la TARSU 2010-2011-2012 ritenuti legittimi dalla CTP di Napoli con sentenza n. 13142/2017, confermata dalla CTR di Napoli con sentenza passata in giudicato n. 6197/22019, dai quali traggono origine le superfici, nonché l'avviso di accertamento emesso dal Comune di Pozzuoli per la TARI 2015 resosi definitivo per mancata impugnazione: sicché l'atto impositivo è in ogni caso legittimo anche perché la TARI 2016 è stata liquidata alla luce delle precedenti annualità di imposta ivi compresa quella immediatamente anteriore 2015, in mancanza di dichiarazioni di variazione presentate dalla contribuente. L'art. 1 co. 646 L. 147/2013 espressamente prescrive che "per l'applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti"*».

6.1 Il predetto motivo è fondato.

6.2 Secondo l'art. 1, comma 646, della legge 27 dicembre 2013, n. 147: «*Per l'applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti*».

Ora, è evidente che il riferimento alle superfici «*accertate*» deve essere inteso nel senso che la superficie dell'immobile soggetto al tributo sia stata oggetto di un atto impositivo divenuto definitivo (in quanto non impugnato dinanzi al giudice

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tributario) ovvero di un accertamento giudiziale di carattere definitivo (con formazione del giudicato sostanziale) sulla estensione dell'immobile ai fini del medesimo tributo per altra annualità.

6.3 Nella specie, l'avviso di accertamento per la TARI relativa all'anno 2015 è stato prodotto dal ricorrente, con la relativa notifica del 28 gennaio 2019, e reca le stesse superfici di quello relativo all'anno 2016 (oggetto di causa), che è stato emanato il 29 dicembre 2019 e, quindi, notificato il 31 gennaio 2020.

6.4 Né rileva che il prodromico sollecito di pagamento n. 1459 del 24 gennaio 2018 (posto base dell'avviso di accertamento impugnato) sia stato notificato il 23 marzo 2018, vale a dire prima che fosse divenuto definitivo l'avviso di accertamento per la TARI relativa all'anno 2015, essendo stato notificato *ex post* il 28 gennaio 2019.

Invero, ciò che conta ai fini dell'operatività del principio del c.d. "*ruolo consolidato*" è che l'avviso di accertamento sia stato emanato in conformità ad un precedente accertamento divenuto definitivo perché non impugnato o perchè divenuto oggetto di accertamento giudiziale passato in giudicato.

6.5 Non constando precedenti in termini sulla questione scrutinata, il collegio ritiene di poter enunciare il seguente principio di diritto:

«**In materia di TARI, con riguardo all'art. 1, comma 646, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, a tenore del quale, ai fini dell'applicazione del tributo, «*si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti*», il riferimento alle superfici «*accertate*» deve essere interpretato nel senso che la superficie dell'immobile soggetto al tributo sia stata precedentemente oggetto di un atto impositivo**

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

divenuto definitivo (in quanto non impugnato dinanzi al giudice tributario) ovvero di un accertamento giudiziale di carattere definitivo (con formazione del giudicato sostanziale) sulla estensione dell'immobile ai fini del medesimo tributo per annualità pregressa».

7. Con il quinto motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per non essere stata valutata dal giudice di secondo grado, nonostante la rilevabilità d'ufficio, la formazione del giudicato esterno sulla sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Campania il 16 luglio 2019, n. 6197/3/2019.

7.1 Il predetto motivo è inammissibile.

7.2 La predetta sentenza – richiamata senza riferimento alla irrevocabilità sia in primo grado che in secondo grado a supporto della difesa dell'ente impositore e resa tra contribuente e concessionaria dell'accertamento e della riscossione (con valenza, comunque, anche per l'ente impositore) - è passata in giudicato (come da certificazione della segreteria competente) sin dal 18 febbraio 2020, ma la *res iudicata* non è stata fatta valere nel giudizio di prime cure, che è stato definito con sentenza resa all'udienza del 18 giugno 2021, né nel giudizio di appello, che è stato definito con sentenza resa all'udienza del 26 gennaio 2023.

7.3 Si rammenta che, per costante orientamento di questa Corte, nel giudizio di legittimità è opponibile il giudicato esterno riferito alla decisione divenuta definitiva dopo la scadenza del termine ultimo per ogni allegazione difensiva in grado di appello che, nel rito ordinario, coincide con il termine di scadenza delle memorie di replica e, nel processo tributario, va individuato nella data dell'udienza di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

discussione in cui la decisione viene deliberata e non in quella successiva di pubblicazione della sentenza (in termini: Cass., Sez. Trib., 2 settembre 2022, n. 25863 - nello stesso senso: Cass., Sez. Trib., 16 gennaio 2023, n. 1012; Cass. Sez. Trib., 19 maggio 2026, n. 15094),

7.4 Né l'eccezione di giudicato esterno può essere dedotta per la prima volta in cassazione se il giudicato si è formato nel corso del giudizio di merito, attesa la non deducibilità, in tale sede, di questioni nuove; se, invece, il giudicato esterno si è formato dopo la conclusione del giudizio di merito (e, cioè, dopo il termine ultimo per ogni allegazione difensiva in grado di appello), la relativa eccezione è opponibile nel giudizio di legittimità (da ultima: Cass., Sez. Trib., 8 giugno 2026, n. 18531).

8. Con il sesto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 19, comma 3, e 21 del d.lgs., 31 dicembre 1992, n. 546, nonché degli artt. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, 17 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e 1, comma 695, del d.lgs. 27 dicembre 2013, n. 147, e 1 comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che era «*facoltativamente impugnabile il sollecito di pagamento senza compiere alcuna disamina della funzione e della natura di tale atto e - in violazione della norma di cui in epigrafe - reputa ammissibile il ricorso avverso l'avviso di accertamento (successivo al sollecito di pagamento) per motivi e vizi di merito, riconducibili invece al pregresso sollecito di pagamento ed opponibile dal contribuente entro e non oltre sessanta giorni dalla data di notifica dello stesso (ex art. 21 D.lgs. 546/1992)*»,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non tenendo conto dell'irrogazione delle sanzioni amministrative.

Secondo il ricorrente: «*La definitività dell'atto prodromico debitamente notificato dall'Ente locale consentiva invece al contribuente di eccepire unicamente "vizi propri" dell'avviso di accertamento quale atto autonomamente impugnabile e non anche invece vizi di merito afferenti il precedente sollecito di pagamento (notificato e mai impugnato)*». Inoltre: «*La sentenza impugnata è infine confliggente con gli artt. 13 del D.Lgs. 471/1997, 17 del D.Lgs. 472/1997 e 1, comma 695, del D.Lgs. 147/2013, in base ai quali chi non esegue un versamento entro i termini di scadenza è soggetto ad una sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato*».

8.1 Il predetto motivo è infondato.

8.2 A di là della disciplina regolamentare del Comune di Pozzuoli (NA), che prevede la successione di ben tre atti impositivi per il recupero del tributo (invito al pagamento, sollecito di pagamento e avviso di accertamento – artt. 36 e 51 del regolamento comunale IUC, allegato in copia col n. 6 nella documentazione prodotta dal ricorrente in sede di legittimità), resta il fatto che i primi due sono atti prodromici ad impugnazione facoltativa, che non escludono la proponibilità delle questioni attinenti al merito della pretesa impositiva in sede di sola impugnazione dell'atto principale ad impugnazione necessaria.

8.3 La scelta dell'ente impositore di regolamentare la riscossione del tributo con l'emanazione di ben due atti prodromici prima dell'avviso di accertamento non può tradursi in una *deminutio* del diritto di difesa in danno del contribuente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Invero, come è stato ricostruito dai più recenti arresti di questa Corte (Cass., Sez. Trib., 29 aprile 2025, n. 11303; Cass., Sez. Trib., 25 giugno 2025, n. 17120; Cass., Sez. Trib., 20 dicembre 2025, n. 33353; Cass., Sez. Trib., 18 settembre 2026, n. 25552), si possono enucleare, nel vasto panorama degli atti impositivi, le distinte categorie degli "*atti facoltativamente impugnabili*" e degli "*atti necessariamente impugnabili*": i primi esprimono un'irreversibile determinazione della pretesa impositiva, seppure non rivestano ancora la forma autoritativa di uno degli atti tipizzati dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente, sebbene non ancora formalmente, determinata; i secondi sono riconducibili o assimilabili (in via di interpretazione estensiva, per affinità di portata e di funzione) all'elenco degli atti tipizzati dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente e formalmente determinata.

Pertanto, nulla esclude che il contribuente possa opporsi dinanzi al giudice tributario, dapprima, all'atto facoltativamente impugnabile e, poi, all'atto necessariamente impugnabile, configurandosi il suo interesse ad agire non soltanto nel contestare l'atto suscettibile di divenire irretrattabile se non impugnato, bensì anche nell'impedire l'adozione di un tale provvedimento, che imporrebbe il ricorso al giudice tributario siccome riconducibile all'elenco contenuto nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (in termini: Cass., Sez. 5^, 8 aprile 2022, n. 11481; Cass., Sez. Trib., 17 gennaio 2023, n. 1213).

Tale eventualità, cioè, l'impugnazione, dapprima, dell'atto impositivo atipico o ad impugnazione facoltativa e, poi, dell'atto impositivo tipico o ad impugnazione necessaria

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comporta, comunque, in caso di contemporanea pendenza, che il giudizio relativo all'atto preliminare venga a perdere rilevanza, essendo prevalente (ed assorbente) la cognizione sulla pretesa impositiva (per ogni aspetto dell'*an*, del *quantum* e del *quomodo*) nel giudizio relativo all'atto principale, anche se l'instaurazione sia successiva in ordine cronologico. Per cui, il contribuente ha l'onere di riproporre – o proporre *ex novo*, non essendo vincolato dalle questioni dedotte nel precedente giudizio - in questa sede i vizi sostanziali e procedurali ravvisati nell'esercizio del potere impositivo.

Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19 (come, per l'appunto, il sollecito di pagamento), il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento. Ciò comporta che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass., Sez. 5^, 25 febbraio 2009, n. 4513; Cass., Sez. Un., 11 maggio 2009, n. 10672; Cas., Sez. 5^, 11 maggio 2015, n. 2616; Cass., Sez. 5^, 8 maggio 2019, n. 12150; Cass., Sez. 5^, 21 gennaio 2020, n. 1230; Cass., Sez. 5^, 3 novembre 2021, n. 31259).

Peraltro, l'emanazione di atti impositivi atipici non incide sulla sequenza procedimentale dell'accertamento e della riscossione del tributo, per cui la funzione dell'atto principale non è alterata dall'eventuale emanazione dell'atto preliminare; ne deriva, quindi, che l'atto impositivo atipico non muta la causa tipica

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell’atto impositivo tipico, che il contribuente ha, sempre e comunque, l’onere di impugnare per contestare la pretesa tributaria (in termini: Cass., Sez. 5^, 8 aprile 2022, n. 11481; Cass., Sez. Trib., 17 gennaio 2023, n. 1213).

Ne consegue che, per far valere le doglianze relative all’*an* ed al *quantum* del tributo, il contribuente può optare per l’impugnazione dell’avviso di accertamento senza incorrere in alcuna decadenza per l’omessa impugnazione dei preventivi (ancorché consecutivi l’uno all’altro) invito al pagamento o sollecito di pagamento, che è meramente facoltativa.

Di contro, una volta ammessa l'impugnazione facoltativa degli atti atipici, resta pur sempre necessaria l'impugnazione dell'atto tipico che sia poi adottato, per evitare il consolidamento della pretesa tributaria, tant'è che, una volta emesso tale atto - come è stato precisato da questa Corte - viene meno l'interesse del contribuente ad una decisione che riguardi l'atto impugnato in via facoltativa (in termini: Cass., Sez. 5^, 11 maggio 2012, n. 7344; Cass., Sez. 5^, 29 ottobre 2021, nn. 30691 e 30736; Cass., Sez. 5^, 8 aprile 2022, n. 11481; Cass., Sez. Trib., 17 gennaio 2023, n. 1213); in effetti, se l'atto tipico viene impugnato, l'unico giudizio che rileva è quello avverso quest'atto, mentre, se non viene impugnato, il ricorso antecedentemente proposto avverso l'atto facoltativamente impugnabile diviene inutile, stante l'avvenuto consolidamento degli effetti propri dell'atto tipico (Cass., Sez. 5^, 29 ottobre 2021, n. 30736; Cass., Sez. 5^, 8 aprile 2022, n. 11481; Cass., Sez. Trib., 17 gennaio 2023, n. 1213);

Dunque, l'emanazione dell'atto susseguente, con la formulazione di una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria, sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguente carenza di interesse

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

delle parti nel giudizio avente ad oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa ad un atto – nella specie, l'avviso di pagamento - sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente all'atto – nella che lo ha integralmente sostituito (sul punto: Cass., Sez. 5^, 11 maggio 2012, n. 7344; Cass., Sez. 5^, 8 aprile 2022, n. 11481; Cass., Sez. Trib., 17 gennaio 2023, n. 1213; Cass., Sez. Trib., 7 giugno 2023, nn. 16095, 16111, 16118 e 16122).

8.4 Su tali premesse, la sentenza impugnata si è pienamente uniformata a tale esegesi, avendo ritenuto in argomento che «*il sollecito di pagamento, pur essendo un atto autonomamente impugnabile, non esclude la possibilità di far valere doglianze di merito a seguito della notifica di un atto formale quale l'avviso di accertamento. In giurisprudenza si è affermato che in tema di contenzioso tributario, la natura tassativa dell'elencazione egli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude al contribuente la facoltà di impugnare anche quelli che, esplicitandone le concrete ragioni fattuali e giuridiche, portino a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, senza che però il suo mancato esercizio determini la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dal citato art.19 (Sez. 5, Ordinanza n. 1230 del 21/01/2020; Rv. 656667 - 01). Quindi, la mancata impugnazione del sollecito di pagamento (la cui notificazione è assolutamente corretta, essendosi limitato l'operatore privato a spedire la cad di conferma) non impedisce l'esame della doglianza di merito*».

8.5 Quanto, infine, all'applicazione delle sanzioni amministrative, la doglianza del Comune attiene alla loro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

mancata applicazione, ma il giudice di secondo grado ha espressamente accertato al riguardo che: «*In conclusione, in parziale accoglimento del gravame l'importo dell'avviso di accertamento deve essere determinato in modo analogo all'invito di pagamento a suo tempo notificato, cui vanno aggiunte le sanzioni di legge per omesso versamento e gli interessi legali dovuti*».

Per cui, la sentenza impugnata, più che essere "confliggente con gli artt. 13 del D.lgs. 471/1997, 17 del D.Lgs. 472/1997 e 1, comma 695, del D.Lgs. 147/2013 in base ai quali chi non esegue un versamento entro i termini di scadenza è soggetto ad una sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato" (così nel ricorso), va solo adeguata nel senso che le sanzioni e gli interessi andranno calcolati sugli importi accertati.

9. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del quarto motivo e l'inammissibilità o l'infondatezza dei restanti motivi, il ricorso 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, primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso originario della contribuente.

10. Le spese giudiziali (sia per i gradi di merito, che per il grado di legittimità) seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte accoglie il quarto motivo e rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese dei giudizi di merito

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

in favore del ricorrente, liquidandole, rispettivamente, nella misura di € 4.600,00 per compensi del primo grado e di € 5.600,00 per compensi del secondo grado, oltre a contributo unificato tributario, rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e altri accessori di legge; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore del ricorrente, liquidandole nella misura di € 200,00 per esborsi e di € 4.300,00 per compensi, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e altri accessori di legge.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 10 settembre 2026.

IL PRESIDENTE

Ugo Candia

Corte di Cassazione - copia non ufficiale