

Giurisprudenza e legislazione tributaria

Indice

- *Presentazione*
- *Cassazione civile, Sez. V Tributaria, sent., 31/07/2025, n. 22012*
(Tributi, TARSU, Enti religiosi, Attività diverse, Enti non commerciali, Esenzione)
- *Cassazione civile, Sez. Tributaria, ordinanza, 21/09/2025, n. 25734*
(Tributi – TARSU – Enti religiosi – Attività diverse – Enti non commerciali - Esenzione)
- *Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Catania, Sezione 13, sent. 1/10/2025, n. 3504*
(Tari, Chiesa Apostolica Italiana, esenzione, destinazione esclusiva al culto, avviso di accertamento, oneri probatori, comodato, spetta)
- *Cassazione civile, Sez. Tributaria, ordinanza 11/10/2025, n. 27216*
(Tari, associazione confessionale, onere della prova, esenzione, non spetta)
- *Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Cagliari, Sez. II, sent., 04/11/2025, n. 706*
(Tributi, IMU, TASI, Enti religiosi, Attività diverse, Avviso di accertamento, Esenzione, Comodato)
- *Cassazione civile, Sez. V, ordinanza, 17/11/2025, n. 30348*
(Tributi, IMU, TASI, Enti religiosi, Attività diverse, Enti non commerciali, Avviso di accertamento, Esenzione, Comodato)

Fiscal Jurisprudence and Legislation

Index

- *Presentation*
- *Court of Cassation, Section V Tax, sentence, 31/07/2025, n. 22012*
(Taxes, TARSU, Religious bodies, Various activities, Non-commercial bodies, Exemption)
- *Court of Cassation, Section V Tax, ordinance, 21/09/2025, n. 25734*
(Taxes, TARSU, Religious bodies, Various activities, Non-commercial bodies, Exemption)
- *First Instance Tax Court of Justice of Catania, Section 13, sentence 1/10/2025, n. 3504*
(Tari, Italian Apostolic Church, exemption, exclusive destination for worship, notice of assessment, evidentiary burdens, loan, exemption due)
- *Court of Cassation, Section V Tax, ordinance 11/10/2025, n. 27216*
(Tari, confessional association, burden of proof, exemption, does not apply)
- *First Instance Tax Court of Justice of Cagliari, Section 2, sentence 04/11/2025, n. 706*
(Taxes, IMU, TASI, Religious bodies, Various activities, Notice of assessment, Exemption, Loan)
- *Court of Cassation, Section V Tax, ordinance, 17/11/2025, n. 30348*
(Taxes, IMU, TASI, Religious bodies, Various activities, Non-commercial bodies, Notice of assessment, Exemption, Loan)

Presentazione

Vengono sottoposte all'attenzione del lettore sei decisioni del Giudice dei tributi, le quali fanno tesoro della sent. n. 20/2025 Corte cost. (che ha affrontato questioni di legittimità costituzionale, ex art. 7 co. 1, lett. i, d. lgs. n. 504/1992, norma base per l'esenzione IMU degli enti ecclesiastici). Tale decisione, pur confermando il quadro normativo, demanda tuttavia profili interpretativi più specifici alla giurisprudenza tributaria sulla recente prevalente tendenza a non concedere esenzioni fiscali in base alla semplice qualifica formale dell'ente ecclesiastico, ma in virtù dell'attestazione di profili probatori stringenti. Tale orientamento acquista particolare evidenza ed interesse per quelle situazioni «grigie», in cui si ravvisi un uso misto o promisquo dell'immobile, o di parte di esso.

Delle sentenze qui raccolte, le prime quattro hanno ad oggetto questioni afferenti al regime Tari eTarsu, con ulteriori prescrizioni di natura giusprocessuale. Il Giudice ha fissato parametri molto rigorosi per l'esenzione, o l'estensione della stessa (che spetta solo se l'uso dell'immobile ai fini istituzionali sia effettivo, non commerciale e dimostrato caso per caso), del pagamento dell'imposta sui rifiuti prodotti dall'ente religioso, per quegli ambienti della struttura non strettamente funzionali all'attività di culto (CGT, Catania, sent. n. 3504/2025). Il contribuente deve poi assolvere anche ad un onere probatorio informativo sin dalle prime fasi processuali, non potendo far valere le proprie ragioni nella fase di impugnazione. Il principio generale cui si è ispirata la giurisprudenza tributaria, soggetto ad un rigoroso onere della prova, rinvia al criterio comunitario «chi inquina paga» (Cass. Civ., sent. n. 22012/2025 e Cass. Civ., ordin. n. 27216/2025).

La seconda decisione, inoltre, precisa ancor meglio le condizioni dell'onere probatorio, che deve constare di una dichiarazione definitiva, in osservanza del principio processuale di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (Cass. Civ., ordin. n. 25734/2025).

Le ultime due decisioni hanno ad oggetto le condizioni di esenzione da tributi o imposte comunali sugli immobili. Anche in tali circostanze il Giudice fissa criteri molto precisi per il riconoscimento di agevolazioni fiscali che, in caso di comodato dell'immobile, sono ammissibili solo in caso di corrispondenza di utilizzo e possesso del bene nell'ente fruitore (CGT, Cagliari, sent. n. 706/2025).

Similare valutazione, nel solco di un orientamento giurisprudenziale consolidato, si può ravvisare nell'ultima decisione che individua l'onere probatorio in capo al contribuente, sulla corrispondenza tra requisiti oggettivi e soggettivi. Conferma l'impostazione di rigore il ritenere «meramente indicativi» i parametri ministeriali per l'ottenimento del beneficio, oltre all'irrelevanza dell'eventuale gestione in perdita (Cass. Civ., ordin. n. 30348/2025).

Presentation

Six decisions of the Tax Judge are brought to the reader's attention, which take advantage of the ruling. n. 20/2025 Constitutional Court. (which addressed questions of constitutional legitimacy, ex art. 7 co. 1, lett. i, legislative decree no. 504/1992, basic rule for the IMU exemption of ecclesiastical bodies). This decision, while confirming the regulatory framework, however leaves more specific interpretative profiles to tax jurisprudence on the recent prevailing tendency not to grant tax exemptions based on the simple formal qualification of the ecclesiastical body, but by virtue of the certification of stringent evidentiary profiles.

Of the sentences collected here, the first four concern issues relating to the Tari and Tarsu regime, with further provisions of a procedural nature.

This orientation acquires particular evidence and interest for those «grey» situations, in which a mixed or promiscuous use of the property, or part of it, is recognised. The Judge has set very rigorous parameters for the exemption, or the extension thereof (which is only valid if the use of the property for institutional purposes is effective, non-commercial and demonstrated on a case-by-case basis), of the payment of the tax on waste produced by the religious body, for those rooms of the structure not strictly functional to the activity of worship (CGT, Catania, sentence no. 3504/2025).

The taxpayer must then also fulfill a burden of proof of information from the early stages of the proceedings, as he cannot assert his reasons in the appeal phase. The general principle which inspired tax jurisprudence, subject to a rigorous burden of proof, refers to the community criterion «the polluter pays» (Cass. Civ., sentence n. 22012/2025 and Cass. Civ., order n. 27216/2025).

Furthermore, the second decision specifies even better the conditions of the evidentiary burden, which must consist of a definitive declaration, in compliance with the procedural principle of correspondence between requested and pronounced (Cass. Civ., order no. 25734/2025).

The last two decisions concern the conditions of exemption from taxes or municipal taxes on properties. Even in these circumstances, the Judge establishes very precise criteria for the recognition of tax breaks which, in the case of loan of the property, are admissible only in the case of correspondence of use and possession of the asset in the beneficiary entity (CGT, Cagliari, sentence no. 706/2025).

A similar assessment, in the wake of a consolidated jurisprudential orientation, can be seen in the last decision which identifies the burden of proof on the taxpayer, on the correspondence between objective and subjective requirements. The rigorous approach is confirmed by considering the ministerial parameters for obtaining the benefit as «merely indicative», in addition to the irrelevance of any management at a loss (Cass. Civ., order no. 30348/2025).

1. Cassazione civile sez. V trib., sentenza 31/07/2025, n. 22012

Tributi, TARSU, Enti religiosi, Attività diverse, Enti non commerciali, Esenzione

I Comuni, nel rispetto (imprescindibile) del principio comunitario "chi inquina paga"; - sicché non potrebbe trovare spazio una norma regolamentare che esenti dal pagamento della Tarsu locali che sono invece idonei alla produzione dei rifiuti - possono prevedere (sulla base del combinato disposto di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 62, comma 2, e 70); che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti dal pagamento di imposta e come tali indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente la mera classificazione catastale, né, se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo.

L'esenzione per locali destinati al culto non può essere estesa a superfici che, pur facenti parte di un complesso religioso, sono destinati a normali attività di vita comunitaria (alloggi, refettorio, servizi, cucina ecc.) i quali, per loro destinazione funzionale, risultano idonei a produrre rifiuti imponibili.

Parallelamente, in materia tributaria il ricorso per cassazione può essere fondato sulla corretta individuazione del potere di rappresentanza processuale dell'Agenzia delle Entrate e delle imprese raggruppate (mandataria vs. mandante): la rappresentanza processuale spetta alla mandataria nella fase di accertamento e riscossione dei tributi nei confronti dei terzi solo per gli atti e i rapporti direttamente connessi alla stazione appaltante, ma non si estende automaticamente agli obblighi e ai rapporti tributari rispetto a terzi estranei.

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 26751/2020 R.G.

proposto da

MONASTERO SANTA MARIA IN GERUSALEMME DELLE CLARISSE
CAPPUCCINE DETTE "LE TRENTATRE" (Omissis),

– ricorrente –

contro

RAGGRUPPAMENTO TEMPORANEO DI IMPRESE TRA AGENZIA DELLE
ENTRATE-RISCOSSIONE

(Omissis);

– controricorrente –

avverso la sentenza n. 218/19/2020, depositata il 7 gennaio 2020, della Commissione
tributaria regionale della Campania;

FATTI DI CAUSA

1. – Con sentenza n. 218/19/2020, depositata il 7 gennaio 2020, la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello proposto dal Raggruppamento Temporaneo di Imprese tra Agenzia delle Entrate-Riscossione, Ge.Se.T. Italia Spa e Ottogas Srl, così pronunciando in riforma della decisione di prime cure che aveva accolto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso in relazione alla TARSU dovuta dalla contribuente per gli anni 2011 e 2012.

1.1 – A fondamento del *decisum*, il giudice del gravame ha rilevato che:

– diversamente da quanto statuito dal giudice del primo grado di giudizio, doveva ritenersi irrilevante che del raggruppamento temporaneo di imprese facesse parte la Srl Ottogas - che era sprovvista del requisito soggettivo costituito dall'iscrizione all'Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 53) – perché detto requisito andava ascrivito alle imprese raggruppate che avevano svolto "le attività principali di accertamento e di riscossione" dei tributi, laddove alla "Ottogas Srl risultano affidati compiti e servizi meramente complementari", e "non

risultando né allegato, né documentato, che l'avviso impugnato sia riferibile alla suddetta Ottogas Srl";

– a fronte di quanto dedotto dal contribuente, in ordine alla destinazione delle superfici sottoposte a tassazione "al culto ed alla preghiera", risultava che "l'immobile in contestazione si compone anche di ambienti destinati ad alloggio delle religiose ed alla vita di comunità (stanze, refettorio, servizi, cucina ed altro), per i quali l'esenzione tributaria non trova giustificazione in nessuna norma di legge";

– in relazione alla disposizione di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, ed a quella regolamentare *ratione temporis* vigente, doveva escludersi ogni equiparazione ai locali destinati al culto di quelli diversamente "destinati all'alloggio ed alla clausura delle Suore Clarisse Cappuccine" così venendo in rilievo "ambienti destinati alla normale vita quotidiana delle religiose (che) sono idonei a produrre rifiuti".

2. – Il Monastero Santa Maria in Gerusalemme delle Clarisse Cappuccine dette "Le Trentatre" ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi.

Il Raggruppamento Temporaneo di Imprese tra Agenzia delle Entrate-Riscossione, Ge.Se.T. Italia Spa e Ottogas Srl resiste con controricorso, ed ha depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - In via preliminare di rito, deve ribadirsi il principio di diritto secondo il quale, in tema di rappresentanza processuale, l'art. 1, comma 8, del D.L. n.193 del 2016, conv. con modif. dalla L. n. 225 del 2016, ed il Protocollo 22 giugno 2017, intervenuto tra l'Agenzia delle Entrate-Riscossione (AdER) e l'Avvocatura generale dello Stato, non sono applicabili rispetto ad un raggruppamento temporaneo di imprese di tipo misto, con AdER quale mandataria, quando la procura *ad litem* al difensore viene rilasciata, previa autorizzazione della stessa AdER, dal legale rappresentante di una impresa mandante, atteso che il potere di rappresentanza, anche processuale, spetta alla mandataria esclusivamente nei confronti della stazione appaltante e per le operazioni e gli atti dipendenti dall'appalto, ma non si estende anche nei confronti dei terzi estranei a quel rapporto, quale nella specie la contribuente (Cass., 2 ottobre 2024, n. 25925).

2. – Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all'art. 11 delle disp. prel. cod. civ., al regolamento Tari del Comune di Napoli approvato con delibera consiliare n. 17, del 30 marzo 2017, ed al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 62, comma 1, 65 e 68.

Si assume, quindi, che – pur dovendosi ritenere consentita, anche alla luce delle disposizioni statutarie (l. 27 luglio 2000, n. 212), la retroattività di disposizioni di natura interpretativa e, ad ogni modo, un'interpretazione evolutiva che tenga conto della "evoluzione normativa emanata dallo stesso Ente impositore, nell'identica (o quanto meno analoga) materia" - nella sostanza, la disposizione regolamentare sopravvenuta (art. 5, comma 2, lett. h) del regolamento) altro non contemplava se non una mera specificazione casistica (secondo esemplificazione) delle nozioni di "luoghi di culto", e di "luoghi strettamente connessi ai luoghi di culto", esemplificazione che, pertanto, doveva ritenersi suscettibile di applicazione al di là della specifica disposizione regolamentare introdotta che, peraltro, nemmeno contemplava una qualche disciplina transitoria.

Soggiunge il ricorrente che, nella fattispecie, veniva in considerazione "un luogo integralmente di clausura" da intendersi quale luogo di culto in senso proprio cui, peraltro, un precedente di legittimità aveva finito col ricondurre l'esenzione prevista in tema di ICI.

2.1 – Il motivo di ricorso – che pur prospetta profili di inammissibilità – è destituito di fondamento, e va senz'altro disatteso.

2.2 – Rileva, innanzitutto, la Corte che, al fondo delle questioni di diritto poste dal motivo di ricorso, si rinviene la deduzione inerente alla destinazione funzionale delle superfici

sottoposte a tassazione, deduzione che non reca alcuna esplicitazione delle connotazioni tipologiche del bene ("un luogo integralmente di clausura") e che intercetta l'accertamento in fatto del giudice del gravame che, come anticipato, ha rilevato che "l'immobile in contestazione si compone anche di ambienti destinati ad alloggio delle religiose ed alla vita di comunità (stanze, refettorio, servizi, cucina ed altro), per i quali l'esenzione tributaria non trova giustificazione in nessuna norma di legge", trattandosi dunque di "ambienti destinati alla normale vita quotidiana delle religiose (che) sono idonei a produrre rifiuti".

Il rilievo in questione – che già rende *ex se* evidente come, sotto il velo della censura di violazione di legge, si solleciti un riesame delle conclusioni cui il giudice del gravame è pervenuto in completa anomia di riferimenti alla effettiva destinazione funzionale del bene sottoposto a tassazione – deve, poi, essere coniugato coi condivisibili arresti cui la Corte è pervenuta in tema di Tarsu, essendosi statuito che:

– i Comuni, nel rispetto (imprescindibile) del principio comunitario "chi inquina paga" - "sicché non potrebbe trovare spazio una norma regolamentare che esenti dal pagamento della Tarsu locali che sono invece idonei alla produzione dei rifiuti" - possono prevedere (sulla base del combinato disposto di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 62, comma 2, e 70) "che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti dal pagamento di imposta e come tali indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente la mera classificazione catastale, né, se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo" (Cass., 23 maggio 2022, n. 16645);

– la disposizione di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16 (alla cui stregua "[...] si considerano comunque [...] attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana") ha natura programmatica e – diversamente da quanto avvenuto con riferimento all'ICI (e poi all'IMU; D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. e) ed i)), secondo disposizioni di stretta interpretazione e, con ciò, non suscettibili di interpretazione estensiva del loro ambito applicativo – non ha trovato applicazione a riguardo della TARSU (Cass., 21 giugno 2017, n. 15407; Cass., 31 maggio 2017, n. 13740; Cass., 14 marzo 2012, n. 4027; v. altresì, tra le stesse parti, Cass., 7 dicembre 2021, n. 38984).

2.3 - Per di più, va soggiunto, dell'evocata disposizione regolamentare viene riprodotta una sola frazione del contenuto precettivo ("[...] i locali destinati al culto, intendendosi per tali anche quelli strettamente connessi alle attività di culto (es. cori, cantorie, narteci, sacrestie, aree di clausura) [...]"), così che la Corte nemmeno viene posta nella condizione di verificarne la legittimità (alla stregua del più complessivo contesto regolativo) ed in relazione al presupposto normativo dell'esenzione (da interpretare secondo un contenuto conforme al cennato principio comunitario), presupposto che, come anticipato, e ben rilevato nella gravata sentenza, si correla a locali e aree "che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione" (art. 62, comma 2, cit.; v. altresì, tra le spese parti, Cass., 5 novembre 2021 n. 32001).

3. – Il secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.M. 11 settembre 2000, n. 289, art. 2, comma 2, ed alla determina dell'Ente appaltante (S.A.P.N.A.) del 3 agosto 2018, deducendo il ricorrente che – tenuto conto degli orientamenti emersi in via di prassi (delibera ANAC n. 498 del 10 maggio 2017), e nella stessa giurisprudenza amministrativa, - illegittimamente il giudice del gravame aveva

ritenuto irrilevante la mancata iscrizione di Ottogas Srl nell'Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 53), atteso che dal difetto di un siffatto requisito soggettivo avrebbe dovuto ritenersi conseguire la nullità dell'atto impositivo in quanto emesso da un Raggruppamento Temporaneo di Imprese "composto anche da soggetti privi degli imprescindibili requisiti di legge", tenuto (anche) conto della citata determina con la quale era stata soppressa dalla convenzione di concessione "[...] l'attività di riscossione coattiva della TARSU per gli anni 2010, 2011 e 2012[...]".

4. – Nemmeno questo motivo può trovare accoglimento.

4.1 – Occorre premettere che il fondo della questione esaminata dalla gravata sentenza ha natura ancipite in quanto può porsi – con riferimento al legittimo esercizio del potere impositivo – sotto un duplice profilo ed a riguardo, innanzitutto, della illegittimità di una concessione operata in difetto di specifico requisito di legge e, pertanto, suscettibile di disapplicazione da parte del giudice tributario; come ripetutamente rilevato dalla Corte, difatti, il potere-dovere del giudice tributario di disapplicare gli atti amministrativi costituenti il presupposto dell'imposizione - potere che è espressione del principio generale, di cui alla L. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 5, allegato E, dettato dall'interesse, di rilevanza pubblicistica, all'applicazione in giudizio di tali atti solo se legittimi (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 3) – può essere esercitato, anche d'ufficio, indipendentemente dall'avvenuta impugnazione dell'atto avanti al giudice amministrativo - posto che il potere in questione non è escluso dalla inoppugnabilità del provvedimento che concerne la tutela degli interessi legittimi e non quella dei diritti soggettivi (v. Cass., 23 maggio 2019, n. 14039; Cass., 15 febbraio 2007, n. 3390; Cass. Sez. U., 22 marzo 2006, n. 6265; Cass., 18 agosto 2004, n. 16175; Cass., 11 maggio 2002, n. 6801) - e sempreché la legittimità dell'atto non sia stata affermata dal giudice amministrativo nel contraddittorio delle parti e con autorità di giudicato (Cass., 23 maggio 2019, n. 14039, cit.; Cass., 2 aprile 2015, n. 6788; Cass. Sez. U., 2 dicembre 2008, n. 28535; Cass., 15 febbraio 2007, n. 3390, cit.; Cass. Sez. U., 22 marzo 2006, n. 6265, cit.).

Sotto distinto profilo, poi, il difetto di potere impositivo può rimanere correlato al suo concreto esercizio in quanto riconducibile – posta la legittimità del provvedimento concessorio secondo la concreta articolazione della *lex specialis* della gara – a soggetto che ne risulti sprovvisto siccome violati gli stessi limiti dell'attività assentita in concessione.

4.2 – Per quel che qui rileva, il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (*ratione temporis*) disponeva nei seguenti termini: - "[.....]"

I regolamenti, per quanto attiene all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri: [.....]

b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, le relative attività sono affidate, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, a:

1) i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1;

[.....]" (art. 52, comma 5, lett. b), n. 1);

– "Presso il Ministero delle finanze è istituito l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni" (art. 53, comma 1; v., altresì, il D.M. 11 settembre 2000, n. 289 recante il relativo regolamento).

4.3 – La Corte ha già avuto modo di rilevare che:

– la disciplina del Raggruppamento Temporaneo di Imprese portata dal D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, art. 37 (v. poi, negli stessi sostanziali termini, il D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, art. 48) distingue due tipi di raggruppamento, quello orizzontale (quando, per i servizi e le forniture tutte le imprese riunite eseguono la medesima prestazione) e quello verticale

(quando, invece, per i servizi e le forniture, 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;

– "come ribadito anche dalla giurisprudenza amministrativa (cfr. Cons. St. nn. 435/2005, 2294/2002, 2580/2002), in via generale, in caso di partecipazione alla gara - indetta per l'aggiudicazione di appalto di servizi - di imprese riunite in raggruppamento temporaneo, come nel caso di specie, occorre distinguere nettamente fra i requisiti tecnici di carattere oggettivo (afferenti in via immediata alla qualità del prodotto o servizio che vanno accertati mediante sommatoria di quelli posseduti dalle singole imprese), dai requisiti di carattere soggettivo (che devono essere posseduti singolarmente da ciascuna associata), tanto che può verificarsi l'ipotesi di concorrente che, sebbene fornito di tutti i requisiti di qualificazione, non sia in grado di offrire uno specifico servizio per la cui erogazione avrebbe, in astratto, tutti i titoli in termini di capacità organizzativa, di controllo e di serietà imprenditoriale";

– "secondo un principio di fondo del sistema, tali certificazioni costituiscono, infatti, un requisito tecnico di carattere soggettivo e devono essere possedute da ciascuna delle imprese associate a meno che non risulti che esse siano incontestabilmente riferite unicamente ad una parte delle prestazioni eseguibili da alcune soltanto delle imprese associate (cfr. Cons. St. nn. 1459/2004, 2569/2002)";

– "più volte, pertanto, è stato ribadito che sul piano sostanziale la certificazione di qualità, diretta a garantire che un'impresa è in grado di svolgere la sua attività almeno secondo un livello minimo di qualità accertato da un organismo a ciò preposto, è un requisito che deve essere posseduto da tutte le imprese chiamate a svolgere prestazioni tra loro fungibili (cfr., *ex plurimis*, Cons. St., nn. 4668/2006, 2756/2005, 2569/2002, 5517/2001)";

– "il consolidato orientamento del Giudice amministrativo è stato peraltro costantemente condiviso e ribadito, per parte sua, anche dall'Autorità per la Vigilanza sui Contratti Pubblici, ad esempio nel parere precontenzioso n. 254 del 10.12.2008, laddove la medesima Autorità ha chiarito come nei raggruppamenti "il requisito soggettivo" in parola debba essere "posseduto" da tutte le imprese chiamate a svolgere prestazioni tra loro fungibili" (così Cass., 30 novembre 2022, n. 35338 cui *adde* Cass., 6 dicembre 2024, n. 31391; Cass., 8 giugno 2023, n. 16261).

4.3.1 – Come, allora, ben rilevato dal giudice del gravame, nulla escludeva, nella fattispecie, che l'affidamento dei servizi in questione avvenisse dietro distinzione tra attività principali e attività secondarie (di cd. supporto); e che, per queste ultime, non risultasse necessaria l'iscrizione all'Albo (v. in questo senso v. Cass., 6 dicembre 2024, n. 31391, cit.).

La stessa giurisprudenza amministrativa, difatti, aveva rimarcato - anche nella prospettiva della necessaria ricorrenza del requisito dell'iscrizione in un albo speciale (Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali) qual prescritta, ai fini dell'affidamento a terzi dei servizi di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi, dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 53 (Albo disciplinato, poi, dal D.M. 11 settembre 2000, n. 289) - la distinzione tra concessione (in senso proprio) di un pubblico servizio e affidamenti (in convenzione) di attività di supporto (alla gestione, accertamento e riscossione delle entrate tributarie) che, - non comportando "la delega al privato della potestà pubblicistica" (che rimane di pertinenza dell'Ente impositore), - si risolvono in prestazioni (meramente) strumentali rispetto alle quali "il controllo e la responsabilità su tutte le attività di accertamento e riscossione rimane in capo alla stazione appaltante, attraverso l'utilizzo di modelli da questa predisposti, nonché attraverso il controllo e l'assunzione di responsabilità da parte del funzionario responsabile del Comune su tutte le attività svolte dall'aggiudicataria" (così che "il potere tributario resta di pertinenza del Comune" cui fanno

capo "la titolarità degli atti e la riscossione delle entrate derivanti dal servizio"; v. Tar Roma, sez. II, 10 maggio 2016, n. 5470; Tar Bari, 24 marzo 2016, n. 424; Cons. Stato, sez. V, 20 aprile 2015, n. 1999; Cons. Stato, sez. V, 24 marzo 2014, n. 1421).

E, con riferimento alla natura dei Raggruppamenti Temporanei di Imprese, si è, per l'appunto rilevato che (solo) in relazione ad un affidamento di servizi per il quale la legge di gara non distingue tra prestazioni principali e secondarie, limitandosi ad elencare le attività dedotte in contratto, non può essere ammessa la partecipazione di raggruppamenti temporanei di imprese di tipo "verticale", con la conseguenza che, potendo operare in tale contesto solo dei raggruppamenti di tipo "orizzontale" (nei quali, "gli operatori economici eseguono il medesimo tipo di prestazione"), i partecipanti alla gara avrebbero dovuto essere in possesso di tutti i requisiti - nessuno escluso - previsti dalla *lex specialis* per eseguire le prestazioni oggetto dell'appalto, relativamente alle quali assumono indistintamente responsabilità solidale (Consiglio di Stato, sez. V, 7 ottobre 2020, n. 5936; Consiglio di Stato, sez. V, 5 aprile 2019, n. 2243; Consiglio di Stato, sez. V, 7 dicembre 2017, n. 5772).

4.3.2 - Ai fini in discorso, la distinzione tra attività principali e attività secondarie – in tema di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi – deve ritenersi venuta meno, con la conseguente necessità di iscrizione all'Albo previsto dall'art. 53, cit. (in apposita sezione) anche per lo svolgimento di attività di supporto, solo a seguito dell'attuazione della L. 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 805 (secondo il cui disposto "Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, secondo le procedure di cui all'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabilite le disposizioni generali in ordine alla definizione dei criteri di iscrizione obbligatoria in sezione separata dell'albo di cui al medesimo articolo 53 per i soggetti che svolgono esclusivamente le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali e delle società da essi partecipate") ad opera del D.M. 13 aprile 2022, n. 101 (v., difatti, Tar Liguria, sez. I, 15 novembre 2023, n. 935).

5. – D'altra parte, 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 stessa disciplina del diritto unionale.

5.1 - 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 - le 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" - forme che il diritto unionale riconduce alla soggettività di un unico "operatore economico" ex art. 5, n. 2, della citata direttiva 2014/23/UE e art. 2, § 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, §§ 1, 2 e 3, della citata direttiva 2014/23/UE e 58, § 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.

Così, l'art. 38 della citata direttiva 2014/23/UE (con riguardo alla "Selezione e valutazione qualitativa dei candidati") stabilisce che, "ove opportuno e nel caso di una particolare

concessione, l'operatore economico può affidarsi alle capacità di altri soggetti, indipendentemente dalla natura giuridica dei suoi rapporti con loro" (§ 2); e che "(s) e un operatore economico vuole fare affidamento sulle capacità di altri soggetti, deve dimostrare all'amministrazione aggiudicatrice o all'ente aggiudicatore che disporrà delle risorse necessarie per l'intera durata della concessione, per esempio mediante presentazione dell'impegno a tal fine di detti soggetti", fermo restando che "l'amministrazione aggiudicatrice o l'ente aggiudicatore può richiedere che l'operatore economico e i soggetti in questione siano responsabili in solido dell'esecuzione del contratto" (§ 2, cit.).

E tanto in linea con il predicato del precedente art. 26, che, con particolare riguardo ai "raggruppamenti di operatori economici, comprese le associazioni temporanee", dispone nei seguenti termini: "Ove necessario, le amministrazioni aggiudicatrici o gli enti aggiudicatori possono precisare nei documenti di gara le modalità con cui gli operatori economici ottemperano ai requisiti in materia di capacità economica e finanziaria o di capacità tecniche e professionali di cui all'articolo 38, purché ciò sia giustificato da motivazioni obiettive e proporzionate. Gli Stati membri possono stabilire le condizioni generali relative all'ottemperanza a tali modalità da parte degli operatori economici. Eventuali condizioni per l'esecuzione di una concessione da parte di tali gruppi di operatori economici diverse da quelle imposte a singoli partecipanti sono giustificate da motivazioni obiettive e proporzionate" (§ 2).

Analogamente, l'art. 63 della citata direttiva n. 2014/24/UE (con riguardo allo "Affidamento sulle capacità di altri soggetti") prevede che "[...] un operatore economico può, se del caso e per un determinato appalto, fare affidamento sulle capacità di altri soggetti, a prescindere dalla natura giuridica dei suoi legami con questi ultimi"; e che "se un operatore economico vuole fare affidamento sulle capacità di altri soggetti, dimostra all'amministrazione aggiudicatrice che disporrà dei mezzi necessari, ad esempio mediante presentazione dell'impegno assunto da detti soggetti a tal fine", fermo restando che "se un operatore economico si affida alle capacità di altri soggetti per quanto riguarda i criteri relativi alla capacità economica e finanziaria, l'amministrazione aggiudicatrice può esigere che l'operatore economico e i soggetti di cui sopra siano solidalmente responsabili dell'esecuzione del contratto" (par. 1); nonché che: "le amministrazioni aggiudicatrici possono esigere che taluni compiti essenziali siano direttamente svolti dall'offerente stesso o, nel caso di un'offerta presentata da un raggruppamento di operatori economici di cui all'articolo 19, paragrafo 2, da un partecipante al raggruppamento" (§ 2).

5.2 - Queste disposizioni sono state interpretate in senso ampio dalla giurisprudenza unionale la quale ha rimarcato che l'art. 63, § 1, della citata direttiva n. 2014/24/UE "conferisce a qualsiasi operatore economico il diritto di fare affidamento, per un determinato appalto, sulle capacità di altri soggetti, a prescindere dalla natura giuridica dei suoi legami con questi ultimi, al fine di soddisfare le varie categorie di criteri di selezione elencati all'articolo 58, paragrafo 1, di detta direttiva e riportati nei paragrafi da 2 a 4 di tale articolo" (Corte Giust., 26 gennaio 2023, causa C-403/21, SC NV Construct Srl vs. Judetul Timis, par. 72 - in senso analogo: Corte Giust., 10 ottobre 2013, Swm Costruzioni 2 Spa et Mannocchi Luigino vs. Provincia di Fermo, causa C-94/12, §§ 29 e 33; Corte Giust., 7 settembre 2021, causa C-927/19, "Klaipėdos regiono atlieku tvarkymo centras" UAB, § 150); nonché che il combinato disposto degli artt. 38, §§ 1 e 2, e 26, § 2, della citata direttiva 2014/23/UE "deve essere interpretato nel senso che un'amministrazione aggiudicatrice non può, senza violare il principio di proporzionalità garantito dall'articolo 3, paragrafo 1, primo comma, di detta direttiva, esigere che ciascuno dei membri di un'associazione temporanea di imprese sia iscritto, in uno Stato membro, nel registro commerciale o nell'albo professionale ai fini dell'esercizio dell'attività di noleggio e leasing di automobili e autoveicoli leggeri" (Corte Giust., 10 novembre 2022, causa C-486/21, Sharengo najem in zakup vozil d.o.o. vs. Mestna občina Ljubljana, § 104).

In particolare, si è osservato (Corte Giust., 10 novembre 2022, causa C-486/21, cit.), con riguardo all'art. 38 della citata direttiva 2014/23/UE, che "la disposizione in parola non può essere interpretata nel senso che impone a un operatore economico di fare unicamente ricorso al contributo di soggetti che possiedono ciascuno l'abilitazione all'esercizio della medesima attività professionale. Infatti, per ipotesi, un operatore economico che fa affidamento sulle capacità di altri soggetti cerca vuoi di potenziare capacità di cui già dispone ma, eventualmente, in quantità o qualità insufficienti, vuoi di dotarsi di capacità o di competenze di cui non dispone [...]. Sarebbe pertanto sproporzionato, in particolare in quest'ultima ipotesi, esigere che tutti i membri di un'associazione temporanea di imprese siano abilitati all'esercizio dell'attività professionale oggetto della concessione. Infatti, il principio di proporzionalità, che è segnatamente garantito dall'articolo 3, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2014/23 e che costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, impone che le norme stabilite dagli Stati membri o dalle amministrazioni aggiudicatrici nell'ambito dell'attuazione delle disposizioni di detta direttiva non vadano oltre quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi previsti da quest'ultima" (§§ 100-101), a meno che non ricorrano "motivazioni obiettive e proporzionate" (§ 102).

5.3 - In definitiva, 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" o dalla previsione di una "certificazione da parte di organismi di certificazione conformi alle norme europee in materia di certificazione di cui all'allegato VII" (art. 64, § 1), essendo stato contemplato dalla citata direttiva n. 2014/24/UE l'adeguamento delle "condizioni di iscrizione negli elenchi ufficiali" e di "quelle di rilascio di certificati da parte degli organismi di certificazione" all'articolo 63 "per le domande di iscrizione presentate da operatori economici facenti parte di un raggruppamento e che dispongono di mezzi forniti loro dalle altre società del raggruppamento" (art. 64, § 2), obbligando "detti operatori [...] in tal caso (a) dimostrare all'autorità che istituisce l'elenco ufficiale che disporranno di tali mezzi per tutta la durata di validità del certificato che attesta la loro iscrizione all'elenco ufficiale e che tali società continueranno a soddisfare, durante detta durata, i requisiti in materia di selezione qualitativa previsti dall'elenco ufficiale o dal certificato di cui gli operatori si avvalgono ai fini della loro iscrizione".

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".

6. - Sotto, poi, il distinto profilo del concreto esercizio del potere impositivo - qual correlabile alla paternità dell'avviso di accertamento - il giudice del gravame ha (anche qui) ben specificamente accertato come la società non iscritta al cennato Albo (la Ottogas Srl)

fosse rimasta estranea all'adozione dell'avviso di accertamento (v. Cass., 6 dicembre 2024, n. 31391, cit.).

6.1 - La Corte, difatti, 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 rappresentante 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).

6.2 - Del tutto inconferente rimane, da ultimo, la deduzione relativa alla determina dell'Ente appaltante (S.A.P.N.A.) del 3 agosto 2018 perché - inidoneo *ex se* un siffatto provvedimento ad incidere sulle fattispecie ad effetti già esauriti (in conformità ai limiti, ed alle condizioni, del potere assentito in concessione) - per come dallo stesso ricorrente dedotto la determina concerneva "[...] l'attività di riscossione coattiva della TARSU per gli anni 2010, 2011 e 2012 [...]", non dunque l'attività di accertamento del tributo che qui viene in considerazione.

7. - Col terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 111, sesto comma, Cost., al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, nn. 2, 3 e 4, all'art. 132, secondo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ. ed all'art. 118 d.a. cod. proc. civ., deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame aveva omissso di pronunciare sulle specifiche eccezioni (nemmeno riportate in sentenza) che - proposte col ricorso introduttivo del giudizio e legittimamente riproposte, in difetto di ogni soccombenza, con le controdeduzioni depositate nel giudizio di appello - involgevano la legittimità dell'esercitata pretesa impositiva con riferimento alla sua estinzione - per prescrizione e maturata decadenza - al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento - che, oltretutto, recava duplicazione della pretesa a riguardo dell'anno 2012 - alla concreta determinazione del tributo - sotto i profili della estensione della superficie sottoposta a tassazione e delle relative destinazioni d'uso (dunque, della tariffa applicata) - e, da ultimo, alla misura delle sanzioni applicate.

7.1 - Il quarto motivo reca la riproposizione della denuncia di violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 111, sesto comma, Cost., al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, nn. 2, 3 e 4, all'art. 132, secondo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ. ed all'art. 118 d.a. cod. proc. civ., questa volta sotto il parametro del sindacato di legittimità di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., ribadendo il ricorrente

come dall'omessa indicazione in sentenza delle eccezioni di parte sia conseguito (anche) il relativo omesso esame da parte del giudice del gravame.

8. – Il terzo motivo di ricorso – dal cui esame consegue l'assorbimento del quarto motivo – è fondato e va accolto.

8.1 – Va premesso che, in effetti, la pronuncia di prime cure ebbe ad accogliere l'impugnazione dell'atto impositivo dietro esame, in via assorbente, dell'eccezione di nullità dell'atto in quanto il Raggruppamento Temporaneo di Imprese non risultava iscritto all'Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 53) con conseguente difetto di "legittimazione attiva ai fini della liquidazione e accertamento delle entrate di Province e Comuni" e "nullità assoluta" delle "attività di liquidazione e accertamento... poste in essere nei confronti dei contribuenti".

In un siffatto contesto decisorio venivano (così) in considerazione eccezioni che non erano state "oggetto di alcun esame, diretto o indiretto, ad opera del giudice di prime cure" (Cass. Sez. U., 12 maggio 2017, n. 11799; v., altresì, Cass. Sez. U., 24 maggio 2007, n. 12067) e che, pertanto, andavano semplicemente riproposte (in controdeduzioni) davanti al giudice del gravame (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56).

E, peraltro, la Corte - nel confermare che la devoluzione al giudice del gravame dell'eccezione respinta in primo grado, formulata dalla parte comunque vittoriosa, esige la proposizione dell'appello incidentale – pur ha precisato che, se la parte ripropone detta eccezione contestando la statuizione sul punto, può procedersi alla sua riqualificazione, in applicazione del principio dell'idoneità dell'atto al raggiungimento dello scopo, tenuto anche conto che, nel contenzioso tributario, l'appello incidentale non deve essere notificato, ma è contenuto nelle controdeduzioni, depositate nel termine di costituzione dell'appellato, venendo così ad affievolirsi la distinzione tra appello incidentale, riproposizione dei motivi e difesa del resistente (Cass., 31 gennaio 2022, n. 2805; Cass., 24 giugno 2021, n. 18119).

8.2 - Nella fattispecie, poi, la parte ha dato compiutamente conto della proposizione delle eccezioni di cui al motivo di ricorso in esame, e della relativa devoluzione al giudizio di appello, eccezioni che – avuto riguardo al relativo contenuto che implica accertamenti in fatto non desumibili dai decisa di merito – non possono ritenersi (nemmeno per implicito) esaminate atteso che il *decisum* della gravata sentenza ha attinto (solo) le due questioni involgenti, rispettivamente, la legittimità dell'atto impositivo, sotto il profilo del legittimo esercizio del potere da parte del concessionario, e la ricorrenza di fattispecie di esenzione.

9. – Disattesi i primi due motivi di ricorso, dall'accoglimento del terzo consegue la cassazione dell'impugnata sentenza con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese di questo giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia con riferimento all'eccezioni di parte non esaminate.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbe il quarto, e rigetta il primo ed il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2025.

2. Cassazione civile, Sezione trib., ordinanza 21/09/2025, n. 25734

Tributi – TARSU – Enti religiosi – Attività diverse – Enti non commerciali - Esenzione

In materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, l'esenzione prevista per i locali adibiti al culto religioso opera esclusivamente con riferimento agli spazi destinati in via esclusiva a tale finalità, non estendendosi all'intera struttura di enti ecclesiastici che svolgano anche attività economiche, ancorché prive di scopo di lucro e con finalità assistenziali. L'onere di presentare la denuncia prevista dall'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993 grava anche sul contribuente che intenda fruire di esenzioni totali o parziali, non potendo la destinazione a culto o ad attività esenti essere dedotta per la prima volta in sede di giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, in applicazione del principio secondo cui spetta all'interessato l'onere informativo al fine di ottenere l'esclusione di determinate aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale. La motivazione per relationem degli atti di imposizione tributaria è legittima quando il rinvio concerne atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza o comunque conoscibili. In sede di appello, qualora l'ente impositore riduca il petitum rispetto alla pretesa originaria, il giudice non può determinare una superficie tassabile superiore a quella richiesta dall'appellante, pena la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15415/2018 R.G.

proposto da:

ISTITUTO SALESIANO SS. REDENTORE, (Omissis)

-ricorrente-

contro

COMUNE DI BARI,

-controricorrente-

avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di BARI n. 698/2018 depositata il 02/03/2018.

FATTI DI CAUSA

1. Il Comune di Bari ha notificato all'Istituto Salesiano SS. Redentore un avviso di accertamento (n. 289819), con cui richiedeva il pagamento di Euro 516.176,56 per la TARSU (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani), comprensiva di interessi e sanzioni, riferita agli anni 2008–2012, relativamente all'immobile sede dell'Istituto, con una superficie di 7.022 mq.

2. Contro tale atto, l'Istituto Salesiano ha presentato ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, la quale, con l'ordinanza n. 1292/22/14 del 15 maggio 2014, ha accolto la richiesta di sospensione dell'avviso di accertamento presentata dall'Istituto Salesiano e, successivamente, ha accolto parzialmente il ricorso, riconoscendo dovuta la tassa sui rifiuti solo per una superficie tassabile di 1.208 mq, anziché i 7.022 mq inizialmente contestati dal Comune.

3. Avverso la detta sentenza ha proposto appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale il Comune di Bari, chiedendo che, in parziale riforma del provvedimento impugnato, fosse dichiarata dovuta dall'Istituto Salesiano la tassa sui rifiuti solidi urbani per una superficie tassabile di mq. 5.504,00 e, con la sentenza in epigrafe citata, la CTR ha accolto l'appello.

In particolare, la CTR ha precisato che la qualifica ecclesiastica dell'Istituto Salesiano, così come la natura assistenziale degli enti collegati (CNOS Fap e la cooperativa "Il Sogno di

Don Bosco"), non esclude lo svolgimento di attività economiche, purché siano svolte senza fini di lucro e con finalità altruistiche, anche se l'attività può avere carattere commerciale: tale esenzione spetta solo ai luoghi di culto in senso stretto. Il Comune aveva comunque già escluso dalla tassazione le aree effettivamente destinate al culto e all'assistenza.

La Commissione ha ritenuto valida la perizia tecnica presentata dall'Istituto, poiché le parti ne avevano sostanzialmente accettato le conclusioni. In base a questa perizia, sottraendo dalla superficie complessiva (11.353,45 mq) le aree già escluse o tassate, ad avviso della CTR restava comunque una superficie tassabile di 5.812 mq, superiore ai 1.208 mq riconosciuti in primo grado. Inoltre, la CTR ha rilevato che l'Istituto non aveva mai presentato la denuncia TARSU per tali superfici, come richiesto dalla normativa e che un ente non può decidere autonomamente di non pagare il tributo, ma deve presentare apposita denuncia per consentire al Comune di verificare l'esenzione, atteso anche che l'onere di provare il diritto all'esenzione spetta a chi lo richiede. È stata infine respinta l'eccezione dell'Istituto riguardante un presunto comportamento contraddittorio del Comune, che per anni successivi aveva tassato solo 1.208 mq: il Comune ha spiegato che si era trattato di una scelta legata a esigenze di cassa, riservandosi ulteriori accertamenti.

4. Avverso la suddetta sentenza di gravame l'Istituto ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui ha resistito con controricorso l'amministrazione.

5. Successivamente il comune ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va disattesa l'eccezione di inammissibilità per difetto di autosufficienza del ricorso formulata dal comune, in quanto prospettata in termini generici ed in riferimento a tutti i motivi senza distinzione. Può invece essere valutata con riferimento ai singoli motivi di ricorso in cui è stata riproposta.

2. Con il primo motivo di ricorso, si deduce la violazione di norme di diritto ex art. 360, comma 1 n. 3), c.p.c., in relazione agli artt. 67, comma 1 e 77, ultimo comma, D.Lgs. n. 507/1993, nonché all'art. 11 del Regolamento TARSU del Comune di Bari, in ragione della non sottoponibilità dell'istituto Redentore alla tassazione per cui è causa.

2.1. In sostanza, l'Istituto Salesiano contesta l'applicazione, da parte della Commissione Tributaria Regionale (CTR), degli orientamenti giurisprudenziali della Suprema Corte, ritenendoli non pertinenti al proprio caso. Sostiene che il quadro normativo di riferimento (artt. 67 e 77 del D.Lgs. n. 507/1993) consente ai Comuni di introdurre esenzioni o riduzioni tramite regolamenti locali, come avviene nel Regolamento TARSU del Comune di Bari, in vigore dal 1 gennaio 2007. In particolare, l'art. 11, punto 6, di tale regolamento prevederebbe l'esenzione dal tributo per locali e aree utilizzati da enti morali con finalità di assistenza e beneficenza, categoria in cui l'Istituto Salesiano rientra chiaramente.

2.2. Secondo l'Istituto, la CTR ha dunque erroneamente fondato la sua decisione su sentenze della Suprema Corte riferite a casi di esenzione per luoghi di culto, legati a regolamenti comunali differenti, elevando l'esercizio del culto a condizione generale per l'esenzione, mentre, in realtà, la norma regolamentare del Comune di Bari riconoscerebbe l'esenzione sulla base della finalità altruistica e non lucrativa dell'attività, a prescindere dal metodo economico utilizzato, purché gli eventuali utili siano reinvestiti per scopi assistenziali e non distribuiti.

2.2. La censura è infondata.

2.3. L'invocato art. 11 del Comune di Bari esclude dal tributo in oggetto i "4. locali adibiti esclusivamente al culto religioso, esclusi i locali di diversa destinazione per i quali è prevista apposita riduzione tariffaria".

Non corrisponde quindi al vero che il comune abbia previsto ipotesi di esenzione che vanno oltre il dettato legislativo – circostanza che non gli sarebbe comunque consentita, attesi i circoscritti poteri applicativi attribuiti all'ente locale – e, dunque, la esenzione trova

applicazione solo con riferimento ai locali destinati esclusivamente al culto, come rettammente affermato dalla CTR.

2.4. Nemmeno può essere valorizzata la contestazione in relazione al punto 6 dell'art. 11 del regolamento in analisi, riferito ai "locali e le aree utilizzati da Enti e Associazioni riconosciuti per legge come enti morali aventi finalità di assistenza e beneficenza".

Sotto tale profilo la censura, incentrata sulla violazione di legge, non coglie infatti la ratio della decisione.

La CTR ha invero affermato che il Comune di Bari ha allegato e comprovato di aver già escluso dal complesso dei beni tassabili dell'Istituto Salesiano la superficie utilizzata dagli enti morali di assistenza (CNOS e cooperativa sociale).

2.5. Non risulta dunque impugnata la valutazione probatoria della CTR, posta a fondamento della decisione – censura che sarebbe comunque ammissibile in questa sede – e, quindi, la ratio decisoria non risulta intaccata.

2.6. Va in proposito rimarcato che, ove la sentenza sia sorretta da una pluralità di ragioni, distinte ed autonome, ciascuna delle quali giuridicamente e logicamente sufficiente a giustificare la decisione adottata, l'omessa impugnazione di una di esse rende inammissibile, per difetto di interesse, la censura relativa alle altre, la quale, essendo divenuta definitiva l'autonoma motivazione non impugnata, in nessun caso potrebbe produrre l'annullamento della sentenza (Cass. 18/04/2017, n. 9752 (Rv. 643802 - 01)).

2.7. In base a tali ragioni, il motivo va respinto.

3. Con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente contesta la violazione di norme di diritto ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., in relazione agli artt. 70, D Lgs. n. 507/1993 e al Regolamento TARSU del Comune di Bari, in ragione della non necessità della presentazione della denuncia prevista dall'art. 70, D.Lgs. n. 507/1993 per usufruire dell'esenzione di cui all'art. 11 del Regolamento TARSU del Comune di Bari.

3.1. L'Istituto Salesiano sostiene che l'obbligo di presentare la denuncia TARSU, previsto dall'art. 70 del D.Lgs. n. 507/1993, si applica esclusivamente ai soggetti passivi e responsabili del tributo, come definiti dall'art. 63, e non a chi è esente ai sensi degli artt. 67 e 77. Ad avviso del ricorrente, in linea con questa interpretazione, anche l'art. 13, comma 1, del Regolamento TARSU del Comune di Bari impone l'obbligo di denuncia solo ai soggetti individuati come legittimati passivi ai sensi dell'art. 5, escludendo quindi chi beneficia dell'esenzione. Inoltre, l'Istituto evidenzia che, secondo l'ultimo comma dello stesso art. 13, l'omessa denuncia non comporta automaticamente l'obbligo di pagamento del tributo. Al massimo, consente all'ente locale di sollecitare la denuncia o procedere ad accertamento. La CTR, invece, avrebbe erroneamente ritenuto che la mancata denuncia comportasse comunque l'imposizione fiscale a carico dell'Istituto.

3.2. Il motivo è privo di pregio.

3.3. Innanzitutto, in materia di imposta sui rifiuti (TARI e TARSU), l'utilizzo a fini di culto non può essere dedotto solo in sede di giudizio: i Comuni, in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con gli artt. 62 e 70 del D.Lgs. n. 507 del 1993, possono prevedere che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti dal pagamento di imposta e come tali indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente la mera classificazione catastale, né, se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo; ai fini del godimento del beneficio fiscale, risulta poi irrilevante che la confessione religiosa non abbia stipulato le intese di cui all'art. 8, comma 3, Cost., potendo il giudice riconoscere la sua esistenza sulla base di indici presuntivi quali, esemplificativamente, il riconoscimento ai sensi dell'art. 2 della L. n. 1159 del 1929, o la circostanza che sia in fase di perfezionamento l'intesa di cui all'art. 8 Cost., oppure operare detto accertamento tramite l'esame dello statuto, che ne esprima chiaramente i caratteri (Cass. 23/05/2022, n. 16645 (Rv. 664858 - 01)).

Inoltre, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), spetta al contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza e alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione dell'art. 62, comma 3, del D.Lgs. n. 507 del 1993, posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria (nella specie, l'occupazione di aree nel territorio comunale), per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato (oltre all'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs. n. 507 del 1993) un onere d'informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Cass. 27/01/2023, n. 2623 (Rv. 666760 - 01)).

3.4. Nel caso di specie, tra l'altro, l'ente non era esente, ma solo parzialmente esente, sicchè – anche a voler accogliere la tesi della contribuente, comunque già contraddetta dalla giurisprudenza sopra menzionata – l'ente contribuente doveva presentare una dichiarazione a sostegno della propria richiesta di esenzione (nella fattispecie solo parziale).

3.5. La CTR ha dunque fatto applicazione dei principi giurisprudenziali stabiliti da questa Corte ed il motivo è conseguentemente infondato.

4. Con il terzo motivo di ricorso, si lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 comma 1. n. 5), c.p.c., con nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione.

4.1. L'Istituto Salesiano contesta la legittimità dell'avviso di accertamento ricevuto dal Comune, richiamando l'art. 7 dello Statuto del Contribuente e l'art. 3, comma 1, della Legge n. 241/1990, i quali impongono che gli atti della Pubblica Amministrazione siano chiari, motivati e documentati per permettere al contribuente un'effettiva possibilità di difesa. Viene inoltre citata la Legge n. 296/2006, che stabilisce l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento in base ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche, con l'obbligo di allegare gli atti richiamati ma non noti al contribuente, salvo che ne venga riprodotto il contenuto.

4.2. Nel caso specifico, l'Istituto lamenta che l'avviso sia privo della documentazione a supporto dei calcoli effettuati e delle aree ritenute tassabili, pur trattandosi di una situazione complessa. L'Ufficio comunale si sarebbe limitato a un generico rinvio a "certificazioni disponibili presso gli uffici", una prassi già ritenuta illegittima dalla Cassazione. Inoltre, l'avviso indicava solo la superficie da tassare (7.202 mq) senza fornire riferimenti catastali precisi. L'Istituto denuncia infine la violazione dell'art. 73 del D.Lgs. n. 507/1993, che prevede la partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo, diritto che nel caso di specie non sarebbe stato rispettato.

4.3. Il motivo è inammissibile, in quanto in violazione del principio di autosufficienza, come eccepito dal comune controricorrente, non essendo indicati gli elementi e la collocazione utili a verificare l'avvenuta contestazione nei precedenti gradi di giudizio: "Per giurisprudenza pacifica di questa Corte, qualora con il ricorso per cassazione siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorso deve, a pena di inammissibilità, non solo allegare l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito, ma anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto in virtù del principio di autosufficienza del ricorso, onde dar modo alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa. cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in

sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito né rilevabili d'ufficio (tra le tante: Cass., Sez. 2, 9 agosto 2018, n. 20694; Cass., Sez. 2, 18 settembre 2020, n. 19560; Cass., Sez. 5, 9 dicembre 2020, n. 28036; Cass., Sez. 6-5, 23 marzo 2021, n. 8125; Cass., Sez. 5, 5 maggio 2021, n. 11708; Cass., Sez. 6-5, 18 ottobre 2021, n. 28714; Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2021, n. 30863; Cass., Sez. 5, 24 novembre 2021, n. 36393; Cass., Sez. 2, 21 dicembre 2021, n. 40984; Cass., Sez. 5, 15 marzo 2022, n. 8362; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2022, n. 35885)" (così Cass., Sez. T, 21 febbraio 2023, n. 5429).

4.4. La censura è comunque anche infondata.

4.5. Questa Corte ha difatti già stabilito che in tema di motivazione "per relationem" degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisce esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass. 19/11/2019, n. 29968 (Rv. 655917 - 01)).

4.5. Parimenti, il rinvio per relationem è forma idonea di conoscenza (Cass. 05/02/2007, n. 2462) laddove si tratti di atti comunque conoscibili al contribuente (Cass. 15/01/2021, n. 593 (Rv. 660085 - 01)).

4.6. Il motivo non può quindi essere accolto.

5. Con il quarto motivo di ricorso, si deduce la violazione di norme di diritto ex art. 360 comma 1 n. 3), c.p.c., in relazione all'art. 112, c.p.c. in merito all'erronea determinazione della superficie tassabile.

L'Istituto Salesiano contesta che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) abbia determinato una superficie tassabile di 5.812 mq., superiore a quella indicata dallo stesso Comune di Bari nel proprio atto di appello, pari a 5.504 mq. Tale aumento non è stato giustificato né motivato nella sentenza, né è ricavabile dal ragionamento adottato. Secondo l'Istituto, questa discrepanza rappresenta una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, sancito dall'art. 112 del codice di procedura civile, che vieta al giudice di pronunciarsi su questioni non sollevate dalle parti o oltre i limiti delle loro richieste.

5.1. Il motivo è fondato e merita accoglimento.

5.2. Nell'atto di appello effettivamente il comune conclude per l'accertamento della debenza dell'imposta limitatamente alla (minore) superficie di 5.504 mq, rispetto alla originaria (di circa 7.000 mq) individuata nell'atto di imposizione.

Vi è quindi stata una riduzione del petitum nel giudizio di gravame, rispetto al quale i giudici di appello hanno invece ecceduto.

5.3. Il motivo va quindi accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la misura della superficie oggetto di imposta va per l'effetto rideterminata nei limiti della domanda proposta in sede di appello (5.504 mq).

6. In conclusione, in ragione della fondatezza del quarto motivo – rigettati i restanti – la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con l'accoglimento parziale del ricorso originario del contribuente, rideterminando la superficie tassata in mq. 5.504.

7. In una valutazione complessiva del giudizio, si ritiene sussistere giustificati motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del quarto motivo di ricorso, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie parzialmente il ricorso originario della parte ricorrente, con riguardo alla minor superficie di mq. 5.504.

Spese dell'intero giudizio compensate.

Così deciso in Roma, il 10 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 21 settembre 2025.

3. Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Catania Sezione 13, sentenza 1/10/2025, n. 3504

Tari, Chiesa Apostolica Italiana, esenzione, destinazione esclusiva al culto, avviso di accertamento, oneri probatori, comodato, spetta

Per quanto concerne l'imposta comunale sugli immobili, sono esenti i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con gli articoli 8 e 19 della Costituzione (Articolo 7 Riordino della finanza degli enti territoriali - Esenzioni). Tale principio di esenzione, espressione del più ampio favor religionis, si estende anche ai tributi locali sui rifiuti. L'esenzione per gli immobili delle confessioni religiose dove si pratica il culto trova applicazione senza che sia richiesta una previa intesa con lo Stato italiano. Ai fini del godimento del beneficio fiscale, è determinante l'effettiva destinazione dell'immobile all'esercizio del culto, a prescindere dalla classificazione catastale. Grava sul contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare dell'esenzione, trattandosi di un'eccezione alla regola generale del pagamento dell'imposta.

SENTENZA

- sul ricorso n. 2687/2025 depositato il 30/04/2025

proposto da

Chiesa Apostolica Italiana - 80011320530

contro

Comune di Catania - Casa Comunale 95100 Catania CT

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 56035 del 18/05/2024 TARI 2022 a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 2933/2025 depositato il 03/10/2025

Richieste delle parti: Ricorrente/Appellante: Il difensore di parte ricorrente fa presente che il Comune non risulta costituito in giudizio e pertanto l'istanza di rinvio appare irrituale e chiede di non prenderla in considerazione e insiste sul ricorso chiedendone l'accoglimento con condanna alle spese con distrazione in quando si dichiara essere distrattario

Resistente/Appellato:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso R.G.R. n. 2687/2025 notificato e depositato nei termini di legge, la Chiesa Apostolica Italiana impugnava l'avviso di accertamento n. 56035 del 18/05/2024, con il quale il Comune di Catania richiedeva il pagamento della Tassa sui Rifiuti (TARI) per l'anno di imposta 2022, per un importo complessivo di euro 2.996,00, in relazione all'immobile sito in Catania, Via S. Alfio n. 48-50.

A sostegno del ricorso, la parte ricorrente deduceva la nullità e/o l'illegittimità dell'atto impositivo per violazione ed erronea applicazione della legge, sostenendo che l'immobile in questione fosse destinato in via esclusiva e permanente all'esercizio del culto e delle attività religiose, e che pertanto dovesse beneficiare dell'esenzione dal tributo prevista dalla normativa nazionale e dal regolamento comunale. A tal fine, produceva una dichiarazione del proprio legale rappresentante attestante tale destinazione d'uso.

Il Comune di Catania, sebbene ritualmente evocato in giudizio, non si costituiva.

Alla camera di consiglio dell'11 giugno 2025, questa Corte rigettava l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per carenza del periculum in mora e fissava per la trattazione del merito l'udienza del 01 ottobre 2025.

In prossimità di tale udienza, perveniva un'istanza di rinvio a firma di un funzionario dell'ente impositore, al fine di consentire un sopralluogo presso i locali oggetto di accertamento. La parte ricorrente depositava tempestivamente repliche con cui chiedeva di dichiarare inammissibile tale istanza, in quanto proveniente da soggetto non costituito e non legittimato a stare in giudizio.

All'odierna udienza del 01 ottobre 2025, la causa veniva posta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In via preliminare, deve essere esaminata l'istanza di rinvio presentata dal Funzionario responsabile dell'Ufficio Tributi del Comune di Catania. Tale istanza è inammissibile. La rappresentanza processuale del Comune spetta istituzionalmente al Sindaco, il quale può conferire procura alle liti senza necessità di autorizzazione della giunta municipale, a meno che una specifica norma statutaria non lo richieda espressamente. Nel caso di specie, il Comune di Catania non si è mai formalmente costituito in giudizio, e l'istanza in esame non può valere come atto di costituzione, essendo peraltro presentata da un funzionario e non dal legale rappresentante dell'ente o da un suo procuratore. L'amministrazione finanziaria, anche se omessa in primo grado, ha interesse a sostenere la legittimità del proprio atto, ma deve farlo attraverso gli strumenti processuali previsti, costituendosi formalmente in giudizio. Pertanto, l'istanza deve essere stralciata dal fascicolo processuale in quanto irritualmente proposta.

Nel merito, il ricorso è fondato e merita accoglimento. Il presupposto impositivo della TARI è l'occupazione o la conduzione di locali ed aree suscettibili di produrre rifiuti urbani. La normativa nazionale, tuttavia, prevede specifiche ipotesi di esenzione. In particolare, per quanto concerne l'imposta comunale sugli immobili, sono esenti i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con gli articoli 8 e 19 della Costituzione (Articolo 7 Riordino della finanza degli enti territoriali - Esenzioni). Tale principio di esenzione, espressione del più ampio favor religionis, si estende anche ai tributi locali sui rifiuti, in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" (Cass. Civ. sez. 5 n. 16645 del 23/05/2022). I Comuni possono infatti prevedere nei propri regolamenti l'esenzione per gli edifici adibiti a culto religioso.

L'esenzione per gli immobili delle confessioni religiose dove si pratica il culto trova applicazione senza che sia richiesta una previa intesa con lo Stato italiano. Ai fini del godimento del beneficio fiscale, è determinante l'effettiva destinazione dell'immobile all'esercizio del culto, a prescindere dalla classificazione catastale.

Grava sul contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare dell'esenzione, trattandosi di un'eccezione alla regola generale del pagamento dell'imposta. Nel caso di specie, la Chiesa Apostolica Italiana ha assolto a tale onere probatorio depositando una dichiarazione del proprio legale rappresentante che attesta l'uso esclusivo e permanente dei locali per le attività di culto e religiose per tutto il periodo d'imposta in contestazione. Tale documentazione, in assenza di costituzione in giudizio del Comune di Catania, non è stata oggetto di alcuna contestazione e deve ritenersi idonea a comprovare la destinazione dell'immobile.

È pur vero che la giurisprudenza ha affermato che le esclusioni dall'imposizione non operano in maniera automatica, ma richiedono che il contribuente ne dia indicazione nella denuncia originaria o di variazione.

Tuttavia, nel caso in esame, il Comune di Catania, non costituendosi, non ha eccepito l'eventuale omissione della prescritta denuncia da parte della contribuente. La questione relativa alla mancata presentazione della dichiarazione TARI, che avrebbe potuto precludere il godimento del beneficio in sede di impugnazione dell'atto impositivo, non è stata ritualmente introdotta nel presente giudizio dall'ente impositore, il quale è rimasto contumace.

Di conseguenza, sulla base delle prove documentali fornite dalla ricorrente e non contestate dall'amministrazione resistente, deve ritenersi accertato che l'immobile in questione è destinato esclusivamente all'esercizio del culto. L'avviso di accertamento impugnato è pertanto illegittimo e deve essere annullato.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Catania, Sezione XIII, in composizione monocratica, accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento n. 56035 del 18/05/2024 emesso dal Comune di Catania. Condanna il Comune di Catania alla rifusione delle spese di lite in favore della ricorrente,
Catania, 01/10/2025

4. Cassazione civile Sezione trib., ordinanza 11/10/2025, n. 27216

Tari, associazione confessionale, onere della prova, esenzione, non spetta

L'esenzione TARI per i luoghi di culto non è un'agevolazione automatica. Per ottenerla, non è sufficiente invocare la natura religiosa dell'attività svolta o dalla mera qualifica di un immobile come «luogo di culto». La legge istituisce una presunzione iuris tantum (relativa) di produttività di rifiuti per ogni immobile occupato. È indispensabile quindi al contribuente che vuole beneficiare dell'esenzione, superare tale presunzione, fornire la prova rigorosa che l'immobile, per le sue specifiche condizioni, non è suscettibile di produrre rifiuti. Questa decisione rafforza il principio comunitario "chi inquina paga" e pone l'onere della prova a carico del contribuente, richiedendo ai giudici di merito un accertamento fattuale approfondito e non basato su mere presunzioni.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10597/2024 R.G., proposto

DA

Roma Capitale, in persona del Sindaco pro tempore,
RICORRENTE

CONTRO

"Associazione dei Testimoni di Geova di Roma Centro", con sede in Roma,
CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio il 10 novembre 2023, n. 6358/1/2023;

RILEVATO CHE

1. Roma Capitale ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio il 10 novembre 2023, n. 6358/1/2023, la quale, in controversia su impugnazione dell'avviso di pagamento n. (Omissis) del 10 settembre 2019 da parte di Roma Capitale nei confronti dell'"Associazione dei Testimoni di Geova di Roma Centro", per omesso versamento della TARI relativa al secondo semestre dell'anno 2019 per l'importo complessivo di Euro 605,75, in relazione all'immobile sito in Roma alla Via della Ferratella in Laterano n. 41, ove la stessa aveva la sede legale e svolgeva l'attività di culto, essendo stata disconosciuta – dopo la riformulazione dell'art. 8 del regolamento TARI, con decorrenza dall'anno 2018 - l'esenzione da imposta per i luoghi di culto, ha rigettato l'appello proposto dall'"Associazione dei Testimoni di Geova di Roma Centro" nei confronti di Roma

Capitale avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Roma il 2 dicembre 2021, n. 13532/14/2021, con compensazione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva accolto il ricorso originario della contribuente con l'annullamento dell'atto impositivo – sul rilievo che "nella fattispecie in discussione si trattava di un fabbricato adibito a luogo di culto aperto al pubblico che andava totalmente escluso dalla tassazione in oggetto in quanto non suscettibile di produrre dei rifiuti urbani in ossequio alla disposizione normativa di cui alla Legge n. 147/2013 istitutiva della TARI art. 1, commi 641 e 642", evidenziando che "Le stesse sentenze richiamate dal Comune nella sua comparsa di costituzione e risposta (Cass. 3511/05, 3027/16 e 13740/17) chiariscono il senso delle norme che escludono i luoghi di culto dal calcolo delle superfici sulle quali e per le quali determinare la TARSU prima e la TARI poi non per la particolare destinazione dei luoghi di culto in quanto tali ma perché questi sono ritenuti in pratica ed in concreto incapaci di produrre rifiuti per la loro natura e caratteristiche d'utilizzo. Ovvero, in sostanza, per una ragione di comune esperienza e non già per il semplice fatto di una astratta destinazione a pratiche religiose".

3. L'"Associazione dei Testimoni di Geova di Roma Centro" ha resistito con controricorso.

4. La controricorrente ha depositato memoria illustrativa, deducendo la formazione del giudicato esterno su decisioni di giudici tributari, che avevano annullato atti impositivi emessi per la TARI relativa all'anno 2022 sul medesimo immobile.

CONSIDERATO CHE

1. Il ricorso è affidato a due motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata (verosimilmente) per violazione e falsa applicazione degli artt. 132, secondo comma, n. 4), cod. proc. civ., e 36, comma 2, n. 4), del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per essere stato omesso dal giudice di secondo grado, con motivazione apparente, contraddittoria e perplessa, di estrinsecare le ragioni per le quali la sentenza di primo grado era stata riformata, "motivando per relationem con la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Livorno, Sezione 1, n. 76 del 12 maggio 2019 di cui ha riportato anche parte della motivazione".

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1, commi 641, 642, 659 e 660, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nonché dell'art. 8 del regolamento TARI di Roma Capitale, in vigore ratione temporis, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che "i luoghi di culto rientrano tra gli immobili aventi diritto all'esenzione dal tributo in quanto non sarebbero suscettibili di produrre rifiuti".

2. I predetti motivi – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta, per la comune attinenza alla questione dell'esclusione da imposta degli edifici adibiti al culto – sono fondati.

2.1 La sentenza impugnata ha giustificato il rigetto del gravame con il richiamo per relationem alla motivazione di un precedente di merito (in controversia intercorsa tra la contribuente ed altro ente impositore), che si riporta nella sua completezza "Questo Collegio ritiene di poter far proprie le considerazioni svolte dalla Commissione tributaria provinciale di Livorno, Sezione 1, 2.5.2019, n. 76, che ha evidenziato un elemento discriminante della fattispecie della tassazione dei luoghi in cui l'Associazione svolge la propria attività religiosa. i luoghi di culto rientrano tra gli immobili aventi diritto all'esenzione dal tributo in quanto non sarebbero suscettibili di produrre rifiuti".

2.2 Ora, nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta per relationem rispetto ad un'altra sentenza non ancora passata in giudicato, purché resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa, anche se connessa, causa, in modo da

consentire la verifica della sua compatibilità logico-giuridica; la sentenza è, invece, nulla, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., qualora si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento e non sia, pertanto, possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo (tra le tante Cass., Sez. 6°-5, 8 gennaio 2015, n. 107; Cass., Sez. 6°-5, 6 marzo 2018, n. 5209; Cass., Sez. 6°-5, 15 febbraio 2021, n. 3867; Cass., Sez. 5°, 4 gennaio 2022, n. 11; Cass., Sez. Trib., 7 dicembre 2023, n. 34252; Cass., Sez. Trib., 25 ottobre 2024, n. 27718; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2025, n. 20875).

In particolare, la sentenza di appello può essere motivata per *relationem*, purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronuncia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (tra le tante Cass., Sez. 1°, 5 agosto 2019, n. 20883; Cass., Sez. 3°, 3 febbraio 2021, n. 2397; Cass., Sez. 5°, 26 novembre 2021, n. 36895; Cass., Sez. 5°, 20 dicembre 2021, n. 40697; Cass., Sez. 5°, 11 gennaio 2022, n. 478; Cass., Sez. Trib., 7 dicembre 2023, n. 34252; Cass., Sez. Trib., 19 novembre 2024, n. 29779; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2025, n. 20875).

Dunque, si deve considerare nulla la sentenza di appello motivata per *relationem* alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello (tra le tante Cass., Sez. 6°-5, 30 novembre 2021, n. 37486; Cass., Sez. 5°, 4 gennaio 2022, n. 11); per cui, si deve valutare l'adeguatezza della sentenza impugnata che, nel dare atto dei motivi di appello proposti dalla parte e delle ragioni del *decisum* di prime cure, per un verso, abbia mostrato di condividere le conclusioni raggiunte dal primo giudice, così risultando legittimamente motivata per *relationem* e, per il resto, abbia disatteso implicitamente il motivo di gravame in trattazione, fondando la decisione su una costruzione logico-giuridica con detto motivo incompatibile (tra le tante Cass., Sez. Un., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. Un., 20 marzo 2017, n. 7074; Cass., Sez. 6°-5, 21 settembre 2017, n. 22022; Cass., Sez. Lav., 25 ottobre 2018, n. 27112; Cass., Sez. Lav., 5 novembre 2018, n. 28139; Cass., Sez. 1°, 5 agosto 2019, n. 20883; Cass., Sez. 5°, 20 dicembre 2021, n. 40697; Cass., Sez. 6°-5, 30 novembre 2021, n. 37486; Cass., Sez. 5°, 11 gennaio 2022, n. 478; Cass., Sez. Trib., 12 dicembre 2023, n. 34764; Cass., Sez. Trib., 11 dicembre 2024, n. 31935; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2025, n. 20875), ovvero abbia reso proprie le argomentazioni del primo giudice e, così, espresso, sia pure sinteticamente, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti (Cass., Sez. 5°, 26 novembre 2021, nn. 36895 e 36896).

2.3 Nella specie, a ben vedere, la sentenza impugnata ha basato il proprio convincimento non sulla mera destinazione dell'immobile al culto, ma sull'inidoneità della stessa alla produzione di rifiuti urbani in ragione della sua natura e del suo utilizzo, limitandosi, però, ad una valutazione astratta, senza un accertamento concreto sulla connessione causale di tale attitudine alle effettive modalità di godimento dell'immobile (in relazione alle pratiche di culto).

2.4 Altrettanto dicasi sotto il profilo dell'osservanza del regolamento TARI di Roma Capitale (nella versione vigente con decorrenza dall'1 gennaio 2018).

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in materia di imposta sui rifiuti (TARSU e TARI), i Comuni, in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con gli artt. 62 e 70 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (poi, con l'art. 1, comma 660, della legge 27 dicembre 2013, n. 147), possono prevedere che gli edifici adibiti a culto religioso siano

esenti dal pagamento di imposta e come tali indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente la mera classificazione catastale, né, se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo; ai fini del godimento del beneficio fiscale, risulta poi irrilevante che la confessione religiosa non abbia stipulato le intese di cui all'art. 8, terzo comma, Cost., potendo il giudice riconoscere la sua esistenza sulla base di indici presuntivi quali, esemplificativamente, il riconoscimento ai sensi dell'art. 2 della legge 24 giugno 1929, n. 1159 (poi, degli artt. 1 ss. della legge 20 maggio 1985, n. 222), o la circostanza che sia in fase di perfezionamento l'intesa di cui all'art. 8 Cost., oppure operare detto accertamento tramite l'esame dello statuto, che ne esprima chiaramente i caratteri (Cass., Sez. 5°, 23 aprile 2020, n. 8087; Cass., Sez. 5°, 23 maggio 2022, n. 16645). Per cui, va data continuità all'indirizzo di questa Corte, secondo cui le norme regolamentari che escludono gli edifici di culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della TARSU (o anche della TARI), lo fanno sempre perché ritenuti "incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti" (con una sorta di presunzione iuris tantum), non in quanto la destinazione al culto, in assenza di specifica previsione normativa, possa di per sé giustificare l'esenzione dalla tassa (tra le tante Cass., Sez. 5°, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. 5°, 31 maggio 2017, n. 13740; Cass., Sez. 6°-5, 19 dicembre 2018, n. 32789; Cass., Sez. 5°, 13 marzo 2019, n. 7153; Cass., Sez. 5°, 3 maggio 2019, n. 11679; Cass., Sez. 5°, 1 agosto 2019, n. 20752; Cass., Sez. 5°, 23 maggio 2022, n. 16645; Cass., Sez. Trib., 2 agosto 2024, n. 21799; Cass., Sez. Trib., 31 luglio 2025, nn. 22011 e 22012).

Peraltro, si è anche detto che l'art. 16 della legge 20 maggio 1985, n. 222 (alla cui stregua "(...) si considerano comunque (...) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana") ha natura programmatica e – a differenza di quanto avvenuto con riferimento all'ICI (e poi all'IMU) in forza dell'art. 7, comma 1, lett. e) e lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), secondo disposizioni di stretta interpretazione e, con ciò, non suscettibili di interpretazione estensiva del loro ambito applicativo – non ha trovato applicazione a riguardo della TARSU (e poi della TARI) (Cass., Sez. 5°, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. 6°-5, 21 giugno 2017, n. 15407; Cass., Sez. 5°, 31 maggio 2017, n. 13740; Cass., Sez. 5°, 7 dicembre 2021, n. 38984; Cass., Sez. Trib., 31 luglio 2025, nn. 22011 e 22012).

2.5 Ne discende, altresì, l'applicazione dell'orientamento secondo cui, in tema di TARSU (e poi di TARI), grava sul contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle esenzioni previste dall'art. 62, commi 2 e 3, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (poi, dall'art. 1, commi 642 e 649, della legge 27 dicembre 2013, n. 147), per quelle aree detenute od occupate, che, in ragione di specifiche caratteristiche strutturali o di destinazione, non producono rifiuti o producono rifiuti speciali (smaltiti dallo stesso produttore a proprie spese), in quanto il principio secondo cui spetta all'amministrazione comunale provare la fonte dell'obbligazione tributaria non si estende alla dimostrazione della spettanza o meno delle esenzioni, le quali costituiscono eccezioni alla regola generale della debenza del tributo da parte di tutti coloro che occupano, o detengono, immobili nel territorio comunale (tra le tante Cass., Sez. 6°-5, 5 settembre 2016, n. 17622; Cass., Sez. 6°-5, 16 aprile 2019, n. 10634; Cass., Sez. 5°, 13 agosto 2020, n. 16993; Cass., Sez. 6°-5, 1 ottobre 2020, nn. 20969 e 20970; Cass., Sez. 5°, 11 febbraio 2021, n. 3437; Cass., Sez. 5°, 17 agosto 2021, nn. 22964 e 22965; Cass., Sez. 6°-5, 2 novembre 2021, n. 31218; Cass., Sez. 5°, 14 marzo 2022, nn. 8205 e 8222; Cass., Sez. 6°-5, 8 novembre 2022, n. 32490; Cass., Sez. 6°-5, 17 novembre 2022, n. 33863). Si è, altresì, affermato che la TARSU non è dovuta, a norma dell'art. 62 del D.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507 (poi, dell'art. 1, comma

642, della legge 27 dicembre 2013, n. 147), per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte (a qualsiasi uso adibite, ad esclusione delle aree scoperte pertinenti o accessorie ad abitazioni) e dei locali e delle aree che, per la loro natura o il particolare uso cui sono stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti tali esclusioni non sono, tuttavia, automatiche, perché ponendo la norma una presunzione iuris tantum di produttività, superabile solo dalla prova contraria dell'occupante o del detentore dell'area, dispone altresì che le circostanze escludenti la produttività e la tassabilità siano dedotte "nella denuncia originaria" o in quella "di variazione", e siano debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione (Cass., Sez. 5°, 3 dicembre 2019, n. 31460; Cass., Sez. 5°, Cass., Sez. 5°, 13 agosto 2020, n. 16993; Cass., Sez. 5°, 17 gennaio 2022, n. 1212).

2.6 Nella specie, il regolamento comunale aveva abrogato (con decorrenza dall'anno 2018) il precedente riconoscimento (per presunzione) dell'esenzione dal tributo per gli edifici adibiti al culto, fermo restando che essi potessero beneficiare dell'esclusione – al pari di ogni altro - in caso di accertata inidoneità alla produzione di rifiuti urbani.

Tuttavia, pur implicitamente aderendo ad un'esegesi corretta della norma regolamentare in punto di diritto, il giudice di appello ha omesso l'accertamento in punto di fatto sulla effettiva inidoneità dell'immobile alla produzione di rifiuti urbani. Per cui, l'unico elemento rilevante al fine di escludere la tassazione è costituito dalla oggettiva inidoneità degli immobili alla produzione di rifiuti urbani. Onde, la peculiare destinazione dei fabbricati può assumere valenza per giustificare l'esenzione dalla TARI soltanto se si tratti di una modalità di utilizzo che - a prescindere dalla sua conformità alle caratteristiche intrinseche della costruzione - non comporta la capacità di generare spazzatura (Cass., Sez. 5°, 23 aprile 2020, n. 8087).

2.7 Su tale premessa, quindi, i giudicati esterni invocati dalla contribuente per la TARI relativa all'anno 2022 sono assolutamente insuscettibili di estensione alla TARI relativa all'anno 2019, avendosi riguardo ad una esclusione dipendente da una condizione intrinsecamente variabile nel tempo, per la quale è necessario rinnovare l'accertamento in fatto per ogni anno di riferimento.

Tanto in coerenza col costante orientamento di questa Corte, secondo cui l'efficacia espansiva del giudicato esterno, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente

(tra le tante Cass., Sez. 5°, 30 settembre 2011, n. 20029; Cass., Sez. 5°, 29 gennaio 2014, n. 1837; Cass., Sez. 5°, 4 ottobre 2018, n. 24293; Cass., Sez. 5°, 22 marzo 2019, n. 8138; Cass., Sez. 5°, 3 marzo 2021, n. 5766; Cass., Sez. 5°, 22 novembre 2021, n. 36021; Cass., Sez. 6°-5, 2 dicembre 2021, n. 37936; Cass., Sez. 5°, 21 ottobre 2022, n. 31171; Cass., Sez. 5°, 12 ottobre 2023, n. 28527; Cass., Sez. 5°, 31 gennaio 2024, n. 2864; Cass., Sez. Trib., 12 marzo 2025, n. 6535). Inoltre, il giudicato in materia tributaria fa stato soltanto in relazione a quei fatti che, per legge, hanno efficacia tendenzialmente permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata (Cass., Sez. 5°, 13 dicembre 2018, n. 32254; Cass., Sez. 5°, 15 marzo 2019, n. 7417; Cass., Sez. 5°,

18 dicembre 2020, n. 29079; Cass., Sez. 6°-5, 25 marzo 2021, n. 8407; Cass., Sez. 5°, 21 ottobre 2022, n. 31171; Cass., Sez. 5°, 2 marzo 2023, n. 6273; Cass., Sez. 5°, 31 gennaio 2024, n. 2864; Cass., Sez. 5°, 15 maggio 2024, n. 13462; Cass., Sez. Trib., 18 febbraio 2025, n. 4126).

3. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza dei motivi dedotti, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma il 18 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria l'11 ottobre 2025.

5. Corte di giustizia tributaria di primo grado Sardegna Cagliari, Sez. II, Sent., (data ud. 10/10/2025) 04/11/2025, n. 706

Tributi, IMU, TASI, Enti religiosi, Attività diverse, Avviso di accertamento, Esenzione, Comodato.

In tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicché l'utilizzazione, in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto diverso da quello a cui spetta l'esenzione, anche se senza scopo di lucro e con destinazione di pubblico interesse, esclude l'agevolazione, essendo necessario che il bene, oltre ad essere utilizzato, sia anche posseduto dall'ente commerciale che ne fruisce, in ragione di un diritto di proprietà o di altro diritto reale.

SENTENZA

- sul ricorso n. 136/2025 depositato il 24/02/2025

proposto da

Ricorrente_1 - P.IVA_1

contro

Comune di Cagliari - Via Nazario Sauro 23 09123 Cagliari CA

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IMU 2019

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TASI 2019

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 608/2025 depositato il 13/10/2025.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Con ricorso in data 21 febbraio 2025, l'Ricorrente_1, con sede legale in Roma, Indirizzo_1, codice fiscale P.IVA_1, Ente Ecclesiastico Avventista civilmente riconosciuto, iscritto nel registro delle persone giuridiche della Prefettura di Roma al n. 2043/1989, rappresentato e difeso giusta procura allegata al presente atto dal Dott. Difensore_1, ha impugnato gli avvisi di accertamento:

- (...) del 23/12/2024 notificato in data 10/01/2025, relativo all'omesso versamento IMU per l'anno 2019 per complessivi Euro 1.964;

- (...) del 23/12/2024 notificato in data 08/01/2025, relativo all'omesso versamento TASI per l'anno 2019 per complessivi Euro 204;

emessi dal Comune di Cagliari relativamente ai seguenti immobili:

- Immobile sito in Indirizzo_2 ;

- Immobile sito in Indirizzo_3 ;

precisando che gli immobili sono di piena proprietà dell' Ricorrente_1, ente ecclesiastico avventista, con scopo di religione e culto.

In particolare, afferma la ricorrente che:

- l'Ente ricorrente è un ente ecclesiastico avventista civilmente riconosciuto con scopo di religione e culto iscritto nel Registro Persone Giuridiche (RPG) di Rom

- lo scopo di religione e culto dell'Ente è riconosciuto dalla legge;

- l'Ente, avendo la qualifica di ente di culto ai fini tributari ha la qualifica di ente non commerciale avendo come oggetto principale l'attività di religione e culto.

- gli immobili sono destinati esclusivamente all'esercizio pubblico del culto, a pertinenza del luogo di culto ed a oratorio, di conseguenza gli stessi sono esenti dall'IMU e dalla TASI, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettere d) ed i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 .

- l'utilizzo esclusivo degli immobili accertati come luogo di culto è riscontrabile da una serie di documenti che sono stati prodotti in giudizio.

Precisa, inoltre, che l'esenzione di cui all'art. 7 comma 1 lett. d) del D.Lgs. n. 504 del 1992 non subordina l'esenzione dall'IMU e dalla TASI né all'utilizzo diretto da parte proprietario dell'immobile né alla sua classificazione catastale in una specifica categoria; in particolare gli immobili accertati, pur essendo di proprietà dell'Ricorrente_1 , in forza di un comodato di fatto. L'esenzione dall'IMU e dalla TASI, è applicabile in quanto tutti i requisiti sono rispettati: la Ricorrente_1 è un ente non commerciale di cui all'articolo 73 , comma 1, lettera c) del TUIR ; tra la Ricorrente_1 e l'Ente Patrimoniale esiste un collegamento strutturale e funzionale; la Ricorrente_1 svolge nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7 , comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 , con modalità non commerciali.

In conclusione, chiede di dichiarare nulli gli avvisi impugnati e di condannare il Comune di Cagliari, al pagamento delle spese del giudizio.

Si è costituito in giudizio il Comune di Cagliari con memoria nella quale ha evidenziato che l'esenzione richiesta dalla ricorrente riguarda gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 16 , comma 1, lettera a), della L. n. 222 del 1985 , al ricorrere di due precisi requisiti, che devono sussistere contemporaneamente:

1. requisito soggettivo, gli immobili devono essere utilizzati direttamente dai soggetti individuati dall'articolo 73 (ex articolo 87), comma 1, lettera c), del TUIR ;

2. requisito oggettivo, che gli immobili siano destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate dallo stesso articolo 7 , comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 , e tali attività siano svolte con modalità non commerciali.

Il Comune chiede il rigetto del ricorso con condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio.

La Corte ritiene di aderire all'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte di Giustizia di Cagliari che ha sempre respinto i ricorsi della ricorrente (sette sentenze della Corte favorevoli all'Ufficio).

Secondo la Corte la sussistenza di entrambi i requisiti soggettivo e oggettivo (nel senso sopra precisato) sono essenziali per godere dell'esenzione.

Di fatto gli immobili oggetto di accertamento, pur essendo di proprietà dell' Ricorrente_1, odierno ricorrente vengono utilizzati da un altro Ente Ricorrente_1) in forza di un comodato.

La Ricorrente_1 svolge le attività di culto della Chiesa_1 in Italia curando l'esercizio delle pratiche religiose e spirituali nelle comunità religiose avventiste in Italia.

In particolare, la Corte condivide l'orientamento della Suprema Corte (Cassazione n. 9444/23) secondo la quale:

"In ogni caso, ferma restando l'accertamento in fatto compiuto dal Giudice regionale sulla fruizione del predetto servizio anche da parte di soggetti estranei all'Istituto, la censura si palesa anche infondata sul versante dei principi, avendo questa Corte chiarito che:

- "l'orientamento consolidato di questa Corte afferma che l'utilizzazione diretta del bene da parte dell'ente possessore è condizione necessaria perché a quest'ultimo spetti il diritto all'esenzione prevista dall'art. 7, D.Lgs. n. 504 del 1992, nel caso di esercizio delle attività considerate dalla norma come "esentabili";

- "l'esenzione "esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito. L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18838 del 30/08/2006; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8496 del 09/04/2010; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2821 del 24/02/2012; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14912 del 20/07/2016; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10483 del 20/05/2016; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8073 del 21/03/2019; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19773 del 23/07/2019, relativamente alla lett. a) dello stesso art. 7, comma 1)";

- "La circostanza che l'utilizzazione indiretta del bene trovi titolo in un contratto di comodato non è comunque sufficiente, secondo lo stesso orientamento, a giustificare l'applicazione dell'agevolazione. Infatti, è stato ritenuto che "In tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicché l'utilizzazione, in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto diverso ... da quello a cui spetta l'esenzione, anche se senza scopo di lucro e con destinazione di pubblico interesse, esclude l'agevolazione, essendo necessario che il bene, oltre ad essere utilizzato, sia anche posseduto dall'ente commerciale che ne fruisce, in ragione di un diritto di proprietà o di altro diritto reale." (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14912 del 20/07/2016, cit.)."

Infine, la Corte osserva che l'esistenza di un contratto di comodato non risulta in nessun modo dimostrato in giudizio.

Inoltre non si deve dimenticare l'orientamento della Cassazione, risultante ad esempio dalla sentenza 6 marzo 2024 n. 6095, nella quale viene ribadito che "quando si è in presenza di una norma che, prevedendo un'agevolazione fiscale, ha natura speciale e perciò, essendo di stretta interpretazione, non può essere applicata al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate, stante il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva, in conformità a quanto stabilito dall'art. 14 preleggi".

Non convince neppure l'eccezione della parte ricorrente secondo la quale in caso di concessione dell'immobile in comodato ad altro ente non commerciale, l'articolo 1, comma 71 della L. 30 dicembre 2023, n. 213, con interpretazione autentica, ha stabilito che "gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali".

Oltre al fatto che in giudizio è la debenza di IMU e TASI anno 2019 la norma richiamata è del 2023, la Corte ritiene che, trattandosi di esenzione da imposta, l'onere della prova riguardo alla spettanza della stessa sia integralmente a carico della parte ricorrente che non ha in alcun modo dimostrato l'esistenza del preteso contratto di comodato.

Infine a giudizio della Corte non può riconoscersi l'agevolazione in parola ad un Ente Patrimoniale che abbia come scopo: a) acquistare, possedere ed amministrare beni mobili ed immobili destinati all'esercizio del culto e delle altre attività ... titolare di partita IVA (con volume d'affari per il 2019 di Euro 2.639.788 per il 2014 Euro 2.483.496; per il 2015 Euro 2.594.618; per il 2017 Euro 2.582.300; per il 2018 Euro 2.631.043) di tal fatta che attraverso l'utilizzo del contratto di comodato un Ente Patrimoniale che sarebbe astrattamente soggetto all'imposta eviti il pagamento della stessa.

Ne discende che il ricorso deve essere respinto con condanna al pagamento delle spese del giudizio.

P.Q.M.

rigetta il ricorso, condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio che liquida in Euro 1.500.

Conclusioni

Cagliari il 10 ottobre 2025.

6. Cass. civ., Sez. V, Ord., 17/11/2025, n. 30348

Tributi, IMU, TASI, Enti religiosi, Attività diverse, Enti non commerciali, Avviso di accertamento, Esenzione, Comodato.

In materia di esenzione IMU/TASI per enti non commerciali che svolgono attività scolastica, ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale è necessaria la compresenza del requisito soggettivo e del requisito oggettivo, consistente nello svolgimento dell'attività con modalità non commerciali. L'onere probatorio grava sul contribuente che invoca l'esenzione in deroga alla regola di generale contribuzione e deve fondarsi su dati concreti relativi alle effettive modalità di svolgimento dell'attività nel periodo considerato e ai loro contenuti economici, non potendo limitarsi a elementi formali, statutari o aprioristici. L'attività didattica deve essere espletata a titolo gratuito ovvero a fronte di corrispettivi sostanzialmente simbolici. I parametri ministeriali di cui al D.M. n. 200/2012, ivi compreso il rapporto tra costo medio per studente e corrispettivo medio percepito, hanno carattere meramente indicativo e non dirimente: il loro rispetto non è sufficiente a giustificare la concessione del beneficio, potendo al massimo costituire indizi per negare l'esenzione se superati.

La percezione di rette inferiori alla metà dei costi ministeriali non dimostra di per sé la non commercialità dell'attività qualora tali importi non risultino irrisori e possano comunque assicurare una parziale copertura dei costi di gestione. È irrilevante il risultato della gestione e, in particolare, il fatto che nell'esercizio considerato questa sia stata in perdita.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21217/2024 R.G. proposto da:

ISTITUTO DELLE SUORE DEL SACRO CUORE DI RAGUSA ENTE MORALE
RELIGIOSO DIRITTO PONTIFICIO (Omissis)

ricorrente

contro

ROMA CAPITALE

controricorrente

avverso SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO LAZIO n.
1472/2024 depositata il 01/03/2024.

Svolgimento del processo

1. L'Istituto delle Suore del Sacro Cuore di Ragusa ha proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento IUC-Tasi Omissis con cui Roma Capitale aveva contestato il mancato pagamento dell'imposta in relazione alle unità immobiliari site in Roma, ed in particolare: 1) via Omissis, 16; 3) via (Omissis) piazza (Omissis). Nello specifico, l'ente ricorrente aveva impugnato l'atto impositivo per la mancata applicazione da parte dell'Ufficio dell'agevolazione Imu/Tasi di cui al comma 3 dell'art. 9 , D.Lgs. n. 23/2011 , già prevista per l'Ici dall'art. 7 , comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/92 , per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali e previdenziali.
2. La Commissione Tributaria Provinciale di Roma con la sentenza n. 7979/2021 depositata in data 05/07/2021 ha accolto parzialmente il ricorso, riconoscendo l'invocato beneficio dell'esenzione d'imposta limitatamente agli immobili di via Cassia nn. 1714/1716/a.
3. Roma Capitale e l'ente religioso hanno interposto appello.
4. La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio con sentenza n. 1472/12/2024 depositata in data 01/03/2024 ha respinto ambedue i ricorsi.
5. Avverso la suddetta sentenza di gravame l'ente religioso ha proposto ricorso per cassazione affidato ad unico motivo, cui ha resistito con controricorso Roma Capitale.
6. È stata formulata PDA sul presupposto della inammissibilità per manifesta infondatezza ai sensi dell'art. 360 bis c.p.c., in ragione della consolidata giurisprudenza contraria. In particolare, nella PDA si è rilevato che per ottenere l'esenzione ICI/IMU-Tasi è necessario dimostrare il requisito soggettivo e soprattutto quello oggettivo, cioè che l'attività scolastica sia svolta con modalità non commerciali e che tale onere della prova gravava sul contribuente e doveva basarsi su dati concreti, non solo formali o statuari. Atteso che i parametri ministeriali come il costo medio per studente sono indicativi ma non decisivi, nella PDA si è sottolineato come l'ente non avesse dimostrato la natura non commerciale dell'attività, poiché le rette, pur inferiori a quelle ministeriali, non erano simboliche e non garantivano l'accesso non discriminatorio, quindi l'esenzione è stata esclusa.
7. La parte ricorrente ha chiesto la discussione della causa.
8. Successivamente la parte ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con unico motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 , comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 , dell'art. 4 del D.M. n. 200 del 19 novembre 2012 , dell'art. 91-bis D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 , e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver il giudice di appello riconosciuto l'esenzione relativa all'immobile di Via Valtellina n. 97, sede di una scuola paritaria, gestita dall'Istituto.
2. Il motivo è infondato.
3. Il ricorso - basato su un unico motivo di violazione di legge e concernente avviso di accertamento TASI 2014, oggi contestato con riguardo al solo immobile di Via Valtellina n.97, adibito a scuola paritaria - risulta inammissibile per manifesta infondatezza, ai sensi dell'art. 360 bis c.p.c., come evidenziato nella proposta di definizione anticipata. Vi è invero un evidente contrasto con orientamenti consolidati di legittimità in materia in ordine ai seguenti fondamentali profili, come richiesti da giurisprudenza consolidata per poter fruire del beneficio dell'esenzione:
 - a) la necessaria compresenza, ai fini dell'esenzione Ici invocata ex art. 7 co. lett.I D.Lgs. 504/92 (valevole anche per la disciplina Imu) di un requisito soggettivo (qui non in discussione) e di un requisito oggettivo dato dallo svolgimento con modalità non commerciali dell'attività scolastica;

- b) l'accollo del relativo onere probatorio in capo al contribuente che l'esenzione deduca in deroga alla regola di generale contribuzione;
- c) la necessità che questa prova muova da dati, non formali, statutari o comunque aprioristici, bensì dalla dimostrazione delle concrete modalità di svolgimento dell'attività nel periodo considerato e dei loro effettivi contenuti economici;
- d) l'esigenza che l'attività didattica venga espletata (anche e proprio in ragione dei vincoli UE: decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012) a titolo gratuito ovvero a fronte di corrispettivi sostanzialmente simbolici (per la cui nozione si rinvia, in particolare, a Cass.n. 27821/23 e n. 3674/19);
- e) il carattere indicativo e non dirimente dei parametri di cui al DMef 200/12 (che richiama esso stesso il requisito della simbolicità dei corrispettivi: art. 4 co. 3° lett.c)), così come del rapporto su di esso instaurabile tra costo medio per studente (CMS) e corrispettivo medio percepito (CM);
- f) la irrilevanza del risultato della gestione e, in particolare, del fatto che nell'esercizio considerato questa sia stata in perdita (Cass.n. 34311/22).

4. La decisione della corte territoriale risulta in linea con l'orientamento interpretativo ormai consolidato e già affermato, tra le stesse parti, con riferimento agli avvisi IMU per gli anni 2012 e 2013 nella sentenza della Cassazione n. 4560 del 16 febbraio 2023.

Nello specifico, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha ritenuto che l'ente religioso non abbia adeguatamente dimostrato la sussistenza del requisito oggettivo di non commercialità, richiamando

- seppur impropriamente - i parametri ministeriali, con particolare riferimento alla mancanza di prova circa il carattere paritario dell'istituto e l'adozione di criteri di accesso non discriminatori. Tali parametri, tuttavia, non hanno valore decisivo ai fini della prova della non commercialità.

5. Il ricorrente contesta questa valutazione sostenendo che, pur riconoscendo il carattere non vincolante dei criteri ministeriali, la prova del carattere non commerciale dell'attività scolastica sarebbe stata comunque fornita. A tal fine richiama la documentazione depositata, dalla quale emergerebbe che gli importi delle rette versate dagli alunni risultano inferiori alla metà dei costi medi per studente indicati dal Ministero. In particolare, vengono citati esempi relativi agli anni 2012 e 2013 (documenti nn. 17 e 18), dai quali risulterebbe che, a fronte di un costo medio ministeriale pari a Euro 5.278,41 nel 2020 e a Euro 5.763,17 nel 2014 (documenti nn. 19 e 20), l'Istituto avrebbe applicato per l'anno scolastico 2019/2020 una retta annua di Euro 2.500 (documento n. 21), dunque inferiore alla metà rispetto ai dati ministeriali. Secondo la parte ricorrente, questa circostanza, richiamata anche nella sentenza impugnata della Corte tributaria laziale, dimostrerebbe - alla luce di quanto precisato dal D.M. 26 giugno 2014 del Ministero dell'Economia e delle Finanze - la sussistenza del requisito economico richiesto dal D.M. n. 200/2012 per qualificare l'attività come svolta in modo non commerciale.

6. È evidente però che l'ente fonda la prova del requisito oggettivo dell'esenzione su due argomentazioni che risultano insufficienti.

In primo luogo, fa affidamento su parametri ministeriali che -come chiarito anche in relazione alla sentenza Cass. n. 4560/23 - non sono vincolanti e che, nel rapporto con il diritto dell'Unione Europea, possono al massimo costituire indizi per negare l'esenzione se superati, ma non giustificano da soli la concessione del beneficio se rispettati.

In secondo luogo, l'ente invoca la percezione di rette inferiori alla metà dei costi ministeriali come dimostrazione della non commercialità, ma tali importi - pur più bassi - non risultano irrisori, né tali da escludere una parziale copertura dei costi di gestione.

7. Pertanto, secondo i consolidati criteri interpretativi della giurisprudenza di legittimità, i dati forniti dalla parte non sono idonei a dimostrare la sussistenza delle condizioni richieste per l'esenzione, che deve quindi essere negata.

8. Ne consegue che non sussistono i lamentati vizi e il motivo è infondato.
9. Il ricorso va conseguentemente rigettato e va invece confermata la proposta di definizione anticipata.
10. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, e sono liquidate nella misura indicata in dispositivo.
11. Ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. in combinato disposto con l'art. 96 c.p.c. deve disporsi la condanna per responsabilità aggravata in favore di parte vittoriosa e la condanna al pagamento della cassa delle ammende di somma compresa tra i 500 ed i 5000 euro. Le stesse sono liquidate nella misura indicata in dispositivo.
12. In conseguenza dell'esito del giudizio ricorrono i presupposti processuali per dichiarare la sussistenza dei presupposti per il pagamento di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.410,00 per compensi oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Condanna il ricorrente a rifondere a parte controricorrente, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. e 96 terzo comma c.p.c., un importo pari a Euro 1.200,00, complessivamente considerate. Ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. e 96 quarto comma cpc condanna la parte ricorrente al pagamento della somma di Euro 600,00 in favore della Cassa delle ammende.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall'art. 1 , comma 17 della L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 14 novembre 2025.

Depositato in cancelleria il 17 novembre 2025.