

Cassazione civile sez. trib., 31/07/2025, n.22011

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 8641/20/2019, depositata il 18 novembre 2019, la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello proposto dal Raggruppamento Temporaneo di Imprese tra Agenzia delle Entrate-Riscossione, (*Omissis 1*) e (*Omissis 2*), cos'pronunciando in integrale 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 l'anno 2012.

1.1 A fondamento del decum, e per quel che qui rileva, il giudice del gravame ha ritenuto che:

andava accolto il secondo motivo di appello articolato dal Raggruppamento Temporaneo di Imprese atteso che, diversamente da quanto ritenuto dal primo giudice che aveva dato applicazione, nella fattispecie, ad una sopravvenuta disposizione regolamentare del Comune di Napoli (art. 5 del regolamento approvato con delibera n. 17, del 30 marzo 2017) i locali tassati non potevano ricondursi a detta causa di esenzione in quanto: trattavasi di disposizione inapplicabile *ratione temporis*, priva di portata retroattiva (ovvero interpretativa) e, per di pi, riferibile a distinto tributo (la Tares); secondo dicta della giurisprudenza di legittimit, l'esenzione in questione poteva trovare applicazione (solo) ai locali destinati al culto, sempre perch ritenuti incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti considerato che la tassa de quo ha sempre avuto la valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualit e quantit dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, sicch la produzione ed il conferimento di rifiuti costituiscono la ratio dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni; la disposizione regolamentare vigente *ratione temporis* prevedeva esenzione solo per i locali destinati all'esercizio del culto (cfr. art. 4), ma non per quelli destinati ad alloggio dei religiosi o ad altre attivit (arg. ex art. 7); nella fattispecie, neanche risulta che le superfici tassate siano anche quelle destinate al culto, considerato che l'odierno appellato, pur essendo gravato dal relativo onere, nulla ha provato al riguardo (in quanto l'unico elemento di giustificazione che viene addotto costituito dalla supposta destinazione dell'immobile all'esercizio del culto, alla preghiera e ad attivit connesse).

le questioni rimaste assorbite nel primo grado di giudizio, e riproposte dalla parte appellata, andavano, per converso, disattese in quanto:

rimaneva irrilevante che del raggruppamento temporaneo di imprese facesse parte la (*Omissis 2*) che risultava 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) â?? perch   detto requisito andava ascrivito alle imprese raggruppate che avevano svolto lâ??attivit   principale di accertamento e di riscossione   dei tributi, laddove alla (*Omissis 2*) erano stati â??affidati compiti e servizi meramente complementari (il che risulta nel caso in controverso)  , n   risultando allegato, e documentato, â??che lâ??avviso impugnato sia riferibile alla suddetta (*Omissis 2*) (cfr. lâ??avviso versato in atti, in cui non vi    nessun riferimento alla societ   da ultimo citata).  ;

   lâ??avviso di accertamento faceva riferimento ad un precedente avviso bonario di pagamento che era stato ritualmente notificato alla parte (il 17 novembre 2014), cos   che dall  atto emergeva il riferimento (per relationem) â??all  immobile tassato (sito in Napoli alla Via Pisanelli n. 8, sede del Monastero), alla superficie occupata (m  ² 1017,1) e alle tariffe ed ai criteri applicati per il computo della tassa.  .

2. Il Monastero Santa Maria in Gerusalemme delle Clarisse Cappuccine dette â??Le Trentatr     ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di tre motivi.

Il Raggruppamento Temporaneo di Imprese tra Agenzia delle Entrate-Riscossione, (*Omissis 1*) e (*Omissis 2*) 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, lâ??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 lâ??Agenzia delle Entrate-Riscossione (AdER) e lâ??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 l'art. 277 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 alla 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 neanche risulta che le superfici tassate siano anche quelle destinate al culto, considerato che l'odierno appellato, pur essendo gravato dal relativo onere, nulla ha provato al riguardo (in quanto l'unico elemento di giustificazione che viene addotto è costituito dalla supposta destinazione dell'immobile all'esercizio del culto, alla preghiera e ad attività connesse).

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, n. 1, 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 (attività locali destinati al culto, intendendosi per tali anche quelli strettamente connessi alle attività di culto (es. cori, cantorie, narteci, sacrestie, aree di clausura) ecc., cosicché 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, 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 stesse 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 è tenuto conto degli orientamenti emersi in via di prassi (delibera ANAC n. 498 del 10 maggio 2017), e nella stessa giurisprudenza amministrativa, è illegittimamente il giudice del gravame aveva ritenuto irrilevante la mancata iscrizione di (Omissis 2) 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 è 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) e 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 alla 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:

[â?â?â?â?]

b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, lâ?accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, le relative attivit  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;

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

     ?Presso il Ministero delle finanze   istituito lâ?albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attivit  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., altres , il D.M. 11 settembre 2000, n. 289 recante il relativo regolamento).

4.3 La Corte ha gi  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   un raggruppamento verticale in cui lâ?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 lâ?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 qualit  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 pu  verificarsi lâ?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 capacit  organizzativa, di controllo e di seriet  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);

pi¹ 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 add. 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).

La stessa giurisprudenza amministrativa, difatti, aveva rimarcato anche nella prospettiva della necessaria ricorrenza del requisito dell'iscrizione in un albo speciale (Albo per 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 alla 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 Ã, per lâ? 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 attivitÃ dedotte in contratto, non puÃ² essere ammessa la partecipazione di raggruppamenti temporanei di imprese di tipo â? verticaleâ?, con la conseguenza che, potendo operare in tale contesto solo dei raggruppamenti di tipo â? orizzontaleâ? (nei quali, â? gli operatori economici eseguono il medesimo tipo di prestazioneâ?), i partecipanti alla gara avrebbero dovuto essere in possesso di tutti i requisiti â? nessuno escluso â? previsti dalla lex specialis per eseguire le prestazioni oggetto dellâ? appalto, relativamente alle quali assumono indistintamente responsabilitÃ 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 attivitÃ principali e attivitÃ secondarie â? in tema di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi â? deve ritenersi venuta meno, con la conseguente necessitÃ di iscrizione allâ? Albo previsto dallâ? art. 53, cit. (in apposita sezione) anche per lo svolgimento di attivitÃ di supporto, solo a seguito dellâ? attuazione della L. 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 805 (secondo il cui disposto â? Con decreto del Ministro dellâ? economia e delle finanze, da adottare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, secondo le procedure di cui allâ? articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, dâ? intesa con la Conferenza Stato-cittÃ ed autonomie locali, sono stabilite le disposizioni generali in ordine alla definizione dei criteri di iscrizione obbligatoria in sezione separata dellâ? albo di cui al medesimo articolo 53 per i soggetti che svolgono esclusivamente le funzioni e le attivitÃ di supporto propedeutiche allâ? accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali e delle societÃ da essi partecipateâ?) ad opera del D.M. 13 aprile 2022, n. 101 (v., difatti, Tar Liguria, sez. I, 15 novembre 2023, n. 935).

5. Dâ? altra parte, la superfluitÃ dellâ? iscrizione allâ? albo ministeriale di imprese associate per lâ? esclusivo svolgimento di attivitÃ secondarie o accessorie rispetto alle attivitÃ 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 quando 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 ci 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 all'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 (Â§ 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 (Â§ 2).

5.2 Queste disposizioni sono state interpretate in senso ampio dalla giurisprudenza unionale la quale ha rimarcato che l'art. 63, Â§ 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, Â§ 72 in senso analogo: Corte Giust., 10 ottobre 2013, Swm Costruzioni 2 Spa et Mannocchi Luigino vs. Provincia di Fermo, causa C-94/12, Â§Â§ 29 e 33; Corte Giust., 7 settembre 2021, causa C-927/19, Klaipėdos regiono atlieku tvarkymo centras UAB, Â§ 150); nonché che il combinato disposto degli artt. 38, Â§ 1 e 2, e 26, Â§ 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, Â§ 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 (Art. 100-101), a meno che non ricorrano motivazioni obiettive e proporzionate (Art. 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.

Nella 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, Art. 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, Art. 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, ci si rileva in tale contesto 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 *Omissis* 2)) fosse rimasta estranea all'adozione dell'avviso di accertamento (v. Cass., 6 dicembre 2024, n. 31391).

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 cosicché 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 rimarca 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, cosicché 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 per cui è 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, sempre formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, deducendo, in sintesi, che erroneamente il giudice del gravame aveva disatteso l'eccezione di nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione, venendo in considerazione un avviso di pagamento che, seppur richiamato nell'avviso di accertamento, a questo non era stato allegato nello stesso riprodotto (almeno) nel suo contenuto essenziale, dovendosi, poi, ritenere preclusa ogni successiva integrazione (in corso di giudizio) del relativo contenuto motivazionale.

7.1 Questo motivo è manifestamente destituito di fondamento.

Come anticipato, il giudice del gravame ha specificamente rilevato che l'atto prodromico (un avviso bonario di pagamento) era stato ritualmente notificato al contribuente cosicché il contenuto motivazionale dell'avviso di accertamento ne risultava esposto dietro espresso rinvio per relationem al contenuto dell'atto richiamato (recante riferimenti all'immobile tassato (sito in Napoli alla Via Pisanelli n. 8, sede del Monastero), alla superficie occupata (mq 1017,1) e alle tariffe ed ai criteri applicati per il computo della tassa).

Come, difatti, in più occasioni rimarcato dalla Corte in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, 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 (qui, giustappunto, per notificazione; cfr., ex plurimis, Cass., 27 febbraio 2020, n. 5346; Cass., 19 novembre 2019, n. 29968; Cass., 5 dicembre 2017, n. 29002; Cass., 11 aprile 2017, n. 9323; Cass., 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., 2 luglio 2008, n. 18073).

8. Mentre le spese del giudizio di legittimità vanno compensate, tra le parti, avuto riguardo alla sopravvenienza, in corso di causa, della pertinente giurisprudenza di legittimità in tema di affidamento dei servizi pubblici sopra ripercorsi, nei confronti di parte ricorrente sussistono i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo, a titolo di contributo unificato,

pari a quello previsto per il proposto ricorso, se dovuto (D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, c. 1-quater).

P.Q.M.

La Corte,

â?? rigetta il ricorso;

â?? compensa, tra le parti, le spese del giudizio di legittimit  ;

â?? ai sensi dellâ??art. 13 comma 1-quater del D.P.R. n. 115 del 2002, inserito dallâ??art. 1, comma 17, L. n. 228 del 2012, d  atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso proposto, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Giurispedia.it

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

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2025.

Campi meta

Massima : *Sotto il profilo della validit  formale dell'atto impositivo, l'avviso di accertamento emesso da un Raggruppamento Temporaneo di Imprese (RTI) concessionario per la riscossione non   nullo per il solo fatto che un'impresa mandante sia priva dell'iscrizione all'Albo (Art. 53 D.Lgs. 446/97), purch  tale impresa svolga esclusivamente attivit  secondarie o di supporto non implicanti l'esercizio della potest  pubblicistica e l'atto sia imputabile e notificato dall'impresa mandataria regolarmente iscritta. Tale distinzione   coerente con il Diritto dell'Unione Europea in materia di appalti e concessioni.*

Supporto Alla Lettura :

T.A.R.I.

Si tratta della tassa relativa alla gestione dei rifiuti in Italia, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti a carico dell'utente.   stata introdotta con la legge di stabilit  per il 2014 in sostituzione delle precedenti Tariffa di igiene ambientale (TIA) e Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) e Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES). La Tassa sui Rifiuti   dovuta da chiunque *possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani* (escluse le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali che non siano detenute o occupate in via esclusiva). In caso di pluralit  di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.