Civile Ord. Sez. 5 Num. 8433 Anno 2026
Presidente: CANDIA UGO
Relatore: ROMANO CARMELA
Data pubblicazione: 03/04/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 29789/2020 r.g. proposto da

MIRABELLA S.G. S.P.A., rappresentata e difesa dall' avvocato Giuseppe Tinelli.

-ricorrente -

contro

PUBLISERVIZI S.R.L., rappresentata e difesa dagli avvocati Gennaro Melchiorre e Camillo Santagata.

- controricorrente –

COMUNE DI GRICIGNANO DI AVERSA.

- intimato -

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA n. 1787/2020, pubblicata in data 19/2/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/3/2026 dal Consigliere CARMELA ROMANO.

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 1787/2020, pubblicata in data 19/2/2020, la Commissione Tributaria Regionale della Campania ha respinto l'appello della Mirabella S.G. s.p.a. avverso la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta che aveva rigettato il ricorso della società avverso l'avviso di pagamento n. 1901/2015/164 relativo alla TARI per l'anno 2015, emesso dalla Publiservizi s.r.l., quale concessionaria dell'attività di riscossione coattiva delle entrate tributarie del Comune di Gricignano di Aversa, per l'importo di euro 1.076.336,00.

Alla base della decisione il giudice regionale ha il ritenuto difetto di legittimazione attiva della ricorrente (proprietaria del bene), unico soggetto passivo del tributo essendo l'Ente Militare US Navy Nato di Napoli, in quanto detentore dell'immobile oggetto di tassazione sulla base di un contratto di locazione.

Contro la sentenza la Mirabella S.G. s.p.a. propone ricorso per cassazione, articolato in due motivi ed illustrato con successiva memoria. La Publiservizi s.r.l. resiste mediante controricorso, mentre il Comune di Gricignano di Aversa resta intimato.

Il Sostituto Procuratore Generale, Stanislao De Matteis, conclude per l'inammissibilità e, in subordine, il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Col primo motivo di ricorso si eccepisce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 81 e 100 cod. proc. civ., dell'art. 24 Cost., dell'art. 8 legge n. 212/2000 e dell'art. 1273 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., per aver la CTR negato alla ricorrente la legittimazione e l'interesse ad impugnare l'avviso di liquidazione della Tari dovuta per l'anno 2015 in relazione all'immobile per il quale la società Mirabella, nella qualità di proprietaria e locatrice, si era impegnata nei confronti dell'Ente Militare US Navy Nato di Napoli, conduttore dell'immobile, a pagare la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tassa sui rifiuti. In particolare, secondo la ricorrente, in presenza di un patto di accollo esterno, quale desumibile dalla reiterata richiesta di pagamento all'accollante da parte del Comune, essa aveva acquisito la veste di coobbligato solidale, che la legittimava ad impugnare l'avviso di pagamento.

2. Col secondo motivo di ricorso si assume la nullità della sentenza per violazione degli artt. 81 e 100 cod. proc. civ., dell'art. 24 Cost, dell'art. 1, commi 641 e 642, legge n. 147/2013 nonché degli artt. 40 e 41 Regolamento per l'applicazione della Imposta Unica Comunale, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., deducendo che, anche a prescindere dall'efficacia esterna dell'accollo, la ricorrente era legittimata ad impugnare l'avviso di pagamento, avendo interesse a contestare la riclassificazione catastale dell'immobile (da C1 a C3), in quanto proprietaria del bene.

3. Le censure, da esaminarsi congiuntamente per via della loro stretta connessione, sono in parte inammissibili ed in parte infondate.

3.1. La questione controversa attiene alla legittimazione dell'accollante ad impugnare l'avviso di liquidazione d'imposta nell'ipotesi di accollo negoziale del debito d'imposta.

3.2. La ricorrente si limita a riproporre la tesi dell'accollo esterno su cui basa, quanto meno in via principale, la propria legittimazione attiva, deducendo che la prova dell'efficacia esterna dell'accollo debba ricavarsi dalla reiterata richiesta di pagamento del tributo ad essa accollante in relazione a precedenti anni d'imposta.

3.3. Ciò posto, non coglie nel segno la dedotta violazione dell'art. 8 dello Statuto del Contribuente, il quale si limita a prevedere che l'obbligazione tributaria possa estinguersi mediante accollo, non liberatorio.

3.4. La norma, per giurisprudenza costante di questa Corte, viene interpretata nel senso che l'accollo negoziale del debito di imposta,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

con il quale una parte si obbliga a tenere indenne l'altra da ogni pretesa fiscale relativa ai debiti fiscali accollati, è rilevante esclusivamente tra le parti, per cui l'amministrazione non può esercitare i poteri di accertamento ed esazione nei confronti dell'accollante, ma solo verso l'accollato, tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale per la sua qualità di soggetto passivo del tributo (Cass. 9353/2024, richiamata da più recente Cass. 3930/2025).

3.5. Tale principio trova, a sua volta, fondamento in quello secondo il quale, nel caso di accollo negoziale del debito di imposta, la volontaria assunzione dell'impegno di pagare le imposte non determina, per l'accollante, l'assunzione della posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma solo quella di obbligato in forza del titolo negoziale (Sez. U, 26 novembre 2008, n. 28162; cfr. anche Sez. U, 8 marzo 2019, n. 6882).

3.6. In definitiva, rispetto all'amministrazione finanziaria, l'accollo di debiti tributari assume solo ed esclusivamente efficacia di accollo interno, sicché l'unico soggetto debitore nei confronti dell'ufficio resta sempre l'accollato (Cass. 31865/2025). L'accollo realizza, dunque, l'assunzione del debito in senso puramente economico, ma non incide sull' obbligazione originaria tra accollato e creditore originario (e dunque tra soggetto passivo d'imposta e Fisco) e non comporta, quindi, una successione nel lato passivo dell'obbligazione, a differenza dell'accollo esterno (cfr. Cass. n. 4589/2020, in motiv.).

3.7. In particolare, le Sezioni Unite, con la citata pronuncia n. 6882 del 2019, nel riproporre la concezione soggettiva della capacità contributiva, hanno individuato un nesso inderogabile tra il concorso alle spese pubbliche e la corrispondente *"riduzione del patrimonio del titolare della capacità contributiva*", affermando che "*il sacrificio economico derivante dal pagamento del tributo, e cioè la riduzione*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

patrimoniale conseguente all'adempimento, deve […] essere sopportato effettivamente e definitivamente dal soggetto alla cui capacita contributiva si riferisce l'obbligazione, e non già da altri" e che "*nel vigente sistema costituzionale tributario non basta oggettivamente che sia soddisfatta l'obbligazione verso il fisco, ma occorre altresì che tale obbligazione sia adempiuta dal soggetto tenuto a corrisponderla",* poiché *"la prestazione imposta di carattere tributario postula […] che una quota di ricchezza sia sottratta a quel determinato soggetto individuato dalla legge come soggetto passivo del tributo, con correlativo sacrificio personale".*

3.8. Si aggiunge inoltre che l'art. 53 Cost. "*esige che ad una determinata capacità contributiva faccia seguito l'adempimento del dovere di concorrere alla spesa pubblica, […] escludendo che tale obbligo possa sorgere in capo a soggetto privo di capacità contributiva; come pure che un soggetto possa accollarsi […] il carico contributivo altrui, essendo contrario all'interesse della collettività che il concorso alla spesa pubblica gravi - anche di fatto - su soggetto diverso da colui che vi è tenuto ex lege, in quanto ogni soggetto dotato di capacità contributiva deve in misura corrispondente contribuire personalmente al costo dei servizi e dei vantaggi sociali".*

3.9. Vengono così confermati i principi enunciati nei precedenti arresti delle Sezioni Unite n. 5/1985 e n. 6445/1985, secondo cui nel vigente sistema costituzionale tributario non basta oggettivamente che sia soddisfatta l'obbligazione verso il fisco, ma occorre altresì che tale obbligazione sia adempiuta dal soggetto tenuto a corrisponderla a cui carico gli artt. 53 e 2 Cost. pongono un dovere ribadito dall'art. 1 della legge della legge sul contenzioso tributario, in quanto la prestazione imposta di carattere tributario postula che "una quota di ricchezza sia sottratta a quel determinato soggetto" individuato dalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

legge come "soggetto passivo del tributo", con "correlativo sacrificio personale".

3.10. Le Sezioni Unite di questa Corte, dunque, anche a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 8 dello Statuto del Contribuente, hanno ritenuto corretta la soluzione raggiunta nel 1985, escludendo che sussistessero ragioni per "rimeditare un orientamento interpretativo che al contrario merita di essere ulteriormente confermato".

3.11. Ne discende che, come è - per quanto già detto - precluso all'Amministrazione di agire in via autoritativa nei confronti di un soggetto diverso da quello tenuto *ex lege* al pagamento, anche se obbligatosi a pagare in sua vece e conto, deve corrispondentemente affermarsi il difetto di legittimazione dell'accollante ad impugnare l'avviso emesso nei confronti dell'unico soggetto passivo ai sensi dell'art. 1, commi 641 e 642, legge n. 147/2013, ovvero, nel caso di specie la Marina Militare, che, all'epoca dei fatti, aveva la detenzione dell'immobile sulla base di un contratto di locazione.

3.12. Detenzione o occupazione di una *res* suscettibile di produrre rifiuti integrano, infatti, il presupposto impositivo della TARI, che non può essere escluso per il sol fatto che il proprietario continui ad esercitare talune facoltà di dominio (Cass. 32216/2023).

3.13. In definitiva, l'accollo del debito d'imposta da parte del proprietario locatore non impatta sul rapporto tributario, che resta radicato in capo al soggetto che dell'immobile alla detenzione.

3.14. Né può ritenersi che operino, nel caso di specie, i princìpi elaborati in tema di imposta di registro con riguardo alla peculiare fattispecie - del tutto estranea al presente giudizio - della responsabilità d'imposta del notaio, il quale è legittimato 'in proprio' ad impugnare l'avviso di liquidazione allorquando questo gli sia stato direttamente e personalmente notificato dall'Amministrazione, in quanto responsabile solidale per il pagamento dell'imposta principale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 (Cass. 15005/2014).

3.15. In questa ipotesi, infatti, come è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta effettuata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del notaio che ha registrato l'atto, in quanto obbligato *ex lege* al relativo pagamento, in solido con i soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, così non gli può essere precluso il potere di impugnazione dell'avviso di liquidazione d'imposta.

3.16. Il potere di impugnazione del notaio discende, cioè, dall'espressa previsione normativa della sua responsabilità solidale d'imposta, e comunque la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale solo a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento ex art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, ma non incide sul principio, fissato dall' art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, per cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo (Cass. 25119/20), i quali sono, quindi, ammessi all'impugnazione dell'avviso, "*in quanto destinatari sostanziali dell'imposizione*" (Cass. 6864/2024).

3.17. Altro è, invece, il caso di specie, giacché – per quanto già detto - l'unico soggetto passivo dell'imposizione tributaria, nonché destinatario dell'avviso di accertamento è la conduttrice dell'immobile (ovvero la Marina militare Americana), ai sensi dell'art. 1, commi 641 e 642, legge n. 147/2013: la società Mirabella non è, dunque, parte del rapporto controverso, imperniato su una pretesa fiscale rivolta esclusivamente nei confronti del soggetto che ha la detenzione dell'immobile, al quale soltanto è stato notificato l'avviso impugnato.

3.18. Né ricorre l'ipotesi della cd. responsabilità di imposta, "*che si realizza quando la legge prevede la responsabilità solidale di un soggetto che, pur non avendo realizzato il fatto indice di capacità*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contributiva risulta collegato al fatto imponibile ovvero al contribuente sulla base di un rapporto al quale il fisco rimane estraneo" : "è evidente pertanto che con riguardo a tali soggetti non viene in considerazione il mero "effetto giuridico di fattispecie" dell'atto impugnato, posto che detto atto è potenzialmente destinato ad avere nei loro confronti effetti giuridici sostanziali" (Cass. 5375/2012).

3.19. Evidente la diversità tra le due fattispecie.

In tema di imposta di registro, la legge individua nella parte contraente il soggetto contribuente, ma allo stesso tempo prevede la responsabilità solidale del notaio rogante (ex art. 57 d.P.R. n. 131/1986), ed è in tale qualità – di responsabile solidale ex lege per il pagamento dell'imposta principale – che gli viene riconosciuta la legittimazione 'in proprio' ad impugnare l'avviso di liquidazione *"allorquando questo gli sia stato direttamente e personalmente notificato dall'Amministrazione"* (Cass. 15005/2014, cit., richiamata da Cass. 6864/2024, cit.).

Nel caso dell'accollo tributario, invece, la legge non pone in capo all'accollante alcuna responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta dovuta dall'accollato, sicché difettano i presupposti per riconoscergli la legittimazione ad impugnare l'avviso di liquidazione.

3.20. In tema di contenzioso tributario, infatti, la legittimazione ad impugnare gli atti impositivi appartiene soltanto al destinatario dell'atto impugnato o a chi è parte del rapporto controverso e rientra, dunque, tra i soggetti passivi dell'imposizione tributaria, che sono gli unici a potere proporre ricorso (Cass. 4945/2021; 32188/2019; 5375/2012), tra i quali – per quanto già detto – non si annovera la ricorrente.

3.21. Quel che, tutt'al più, si ammette è l'intervento nel processo tributario di quei soggetti che, pur non destinatari diretti dell'atto impugnato, potrebbero essere chiamati successivamente ad

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

adempiere in luogo di altri, ipotesi nelle quali il condebitore non è soggetto passivo di imposta ma è tuttavia considerato, dalla disciplina civile o fiscale, solidalmente responsabile per l'adempimento dell'obbligazione tributaria insieme con il contribuente.

Si è, quindi, precisato che, se attraverso un'interpretazione costituzionale dell'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992 (a norma del quale *"possono intervenire o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso"*) il responsabile di imposta è legittimato all'intervento adesivo dipendente nel processo instaurato dal destinatario dell'atto impugnato, deve, tuttavia, in ogni caso escludersi che sia legittimato ad impugnare autonomamente l'avviso destinato e notificato al debitore principale (Cass. n. 5375/2012, cit., richiamata da Cass. 2754/2023).

3.22. Né rileva, in senso contrario, che il Consiglio di Stato, con sentenza n.5472/2023, abbia riconosciuto alla società Mirabella l'interesse e la legittimazione ad agire, giacché tale statuizione riguarda esclusivamente quel giudizio, avente ad oggetto l'impugnazione della delibera comunale di approvazione della tariffa TARI relativa all'anno 2015.

Evidente, dunque, come tale accertamento non possa esplicare alcuna efficacia nel presente giudizio tributario, che verte sull' impugnazione dell'avviso di pagamento TARI.

3.23. In conclusione, la CTR, nell'escludere la legittimazione attiva della Mirabella s.p.a., si è conformata agli esposti principi, sicché si impone il rigetto del ricorso.

4. Spese compensate, in considerazione del contrasto interpretativo nella giurisprudenza di merito e del progressivo consolidamento nel corso del presente grado della giurisprudenza di legittimità.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e compensa per intero le spese del presente giudizio di legittimità.

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, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 marzo 2026.

Il Presidente

Ugo Candia

Corte di Cassazione - copia non ufficiale