

4348-2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. LUCIO LUCIOTTI - Presidente -
Dott. MICHELE CATALDI - Rel. Consigliere -
Dott. COSMO CROLLA - Consigliere -
Dott. GIUSEPPE LO SARDO - Consigliere -
Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Consigliere -

IMU

Ud. 14/12/2021 - CC

R.G.N. 3817/2020

Ord. 4348
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 3817-2020 proposto da:

COMUNE DI (omissis) , in persona del Sindaco pro tempore,
elettivamente domiciliato in (omissis) presso lo
studio dell' AVV. (omissis) , che, congiuntamente e
disgiuntamente con l' AVV. (omissis) , lo
rappresenta e difende per procura speciale in atti;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) S.R.L., IN AMMINISTRAZIONE GIUDIZIARIA, in
persona degli Amministratori giudiziari nonché degli amministratori sociali e
legali rappresentanti pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis)
(omissis) presso lo studio dell'AVV. (omissis)
(omissis) , che la rappresenta e difende, per procura speciale in atti;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

11285
21

avverso la sentenza n. 3689/14/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA, depositata l'11/06/2019; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 14/12/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

Rilevato che:

1. Il Comune di (omissis) propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza con la quale la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha accolto parzialmente l'appello della (omissis) s.r.l., in amministrazione giudiziaria avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di (omissis) che aveva rigettato il ricorso della medesima contribuente contro l'avviso d'accertamento in materia di Imu, per l'anno 2015, notificato alla predetta società in amministrazione giudiziaria.

La CTR ha parzialmente riformato la decisione di primo grado, annullando l'atto impositivo limitatamente alla «quota di annualità successiva all'applicazione della misura di prevenzione» del sequestro di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 159 del 2011, disposto nei confronti della contribuente con decreto del Tribunale di Trapani, sezione Misure di prevenzione, del 23/24 novembre 2015, sia motivando in ordine all'applicazione dell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159 del 2011 (codice antimafia) ed alla sospensione del versamento delle imposte prevista da tale disposizione; sia argomentando che il «riconoscimento» del credito in questione avrebbe dovuto essere rimesso al giudice delegato al procedimento di prevenzione, secondo i criteri fissati dal codice antimafia, e non all'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, in applicazione dei principi della concorsualità necessaria e del divieto di azioni esecutive individuali.

La s.r.l. in amministrazione giudiziaria si è costituita con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale, affidato ad un motivo, con il quale ha sostenuto che l'annullamento dell'accertamento controverso avrebbe dovuto essere esteso anche

alla quota dell'Imu del 2015 maturata nel periodo precedente al sequestro disposto con provvedimento del 23/24 novembre 2015. Successivamente la controricorrente e ricorrente incidentale ha depositato memoria.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il Comune ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159 del 2011 (codice antimafia), il quale, per quanto qui rileva, dispone che « Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, è sospeso il versamento di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. [...]».

Assume infatti l'ente ricorrente che (così come risulta dalla stessa sentenza impugnata e dal controricorso) la stessa s.r.l. è stata oggetto della misura di prevenzione patrimoniale del sequestro di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 159 del 2011, disposto con decreto del Tribunale di Trapani, sezione Misure di prevenzione, del 23/24 novembre 2015. Tanto premesso, il Comune ritiene che il predetto art. 51, comma 3-bis del codice antimafia comporterebbe al più la sospensione soltanto del versamento di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro, ma non ne precluderebbe l'accertamento da parte dell'Ufficio.

2. Con il secondo motivo il Comune ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 57, 58 e 59 del d.lgs. n.

159 del 2011 (codice antimafia) e dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Assume infatti l'ente ricorrente che la CTR avrebbe errato nel ritenere che la disciplina in tema di accertamento dei diritti dei terzi creditori, di cui agli artt. 57 ss. del codice antimafia, attribuendo «al giudice delegato del procedimento di prevenzione [...] la competenza esclusiva per la verifica dei crediti vantati nei confronti del destinatario della misura di prevenzione», comportasse l'annullamento dell'avviso d'accertamento impugnato, «atteso che il riconoscimento del credito in questione dovrà essere effettuato innanzi al giudice della prevenzione secondo i criteri fissati dal codice antimafia», implicando ciò la parziale caducazione dell'atto impugnato, con assorbimento di ogni altro motivo).

Rileva il Comune che, anche a voler seguire la motivazione della CTR in ordine alla ricostruzione della normativa antimafia in questione in coerenza con l' « antecedente storico [...] costituito dall'esclusività del giudizio di verifica del passivo nel procedimento fallimentare [...]», dagli artt. 57 ss. del d.lgs. n. 546 del 1992 non deriverebbe alcun impedimento all'emissione dell' avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione, al fine di verificare il mancato pagamento dell'imposta, quantificare la conseguente pretesa erariale, impedire la relativa decadenza e preconstituire l'atto sulla base del quale ottenere eventualmente l'ammissione al passivo da parte del giudice delegato, all'esito della verifica dei crediti di cui all'art. 59 del codice antimafia, fatta salva la giurisdizione del giudice tributario ove l'amministratore giudiziario impugni l'accertamento notificatogli (come in effetti è accaduto nel caso di specie).

Tanto meno, aggiunge il Comune, potrebbe ritenersi che la preclusione all'emissione dell'accertamento in questione derivi dal divieto di azioni esecutive individuali di cui all'art. 55, primo comma, del codice antimafia, per il quale « A seguito del sequestro non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive. I beni già

oggetto di esecuzione sono presi in consegna dall'amministratore giudiziario.». Infatti l'emissione e la notifica dell'avviso d'accertamento non costituirebbero, di per sé soli, esercizio di azione esecutiva e comunque non si porrebbero in contrasto con l'esclusività della procedura concorsuale e con la necessità che la pretesa impositiva, oggetto dell'atto amministrativo, sia fatta oggetto di domanda d'insinuazione e venga sottoposta alla decisione del giudice delegato, fatti salvi comunque i criteri di ripartizione della giurisdizione con il giudice tributario, secondo principi delineati già in materia di procedure concorsuali fondate sull'insolvenza.

In sintesi, quindi, il ricorrente lamenta che la CTR abbia frainteso la normativa in questione, erroneamente ritenendo che essa, nei confronti del contribuente sottoposto alla misura di prevenzione patrimoniale antimafia del sequestro, avrebbe inibito l'accertamento, in sede amministrativa, del rapporto d'imposta da parte dell'Amministrazione, attribuendoli esclusivamente al giudice delegato, al quale compete invece, nell'ambito concorsuale e nei limiti dei relativi procedimenti e del riparto di giurisdizione, l'accertamento in sede giudiziale del creditotributario.

3. Con l'unico motivo di ricorso incidentale la controricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 57, 58 e 59 del d.lgs. n. 159 del 2011 (codice antimafia).

Assume infatti l'Amministrazione giudiziaria che proprio per le ragioni argomentate dalla CTR in ordine alla esclusività della procedura concorsuale conseguente alla misura di prevenzione patrimoniale, il giudice d'appello avrebbe dovuto estendere l'annullamento dell'atto impositivo anche alla parte della pretesa concernente l'Imu dell'annualità 2015 maturata prima del sequestro.

3.1. I due motivi di ricorso principale sono entrambi ammissibili (non essendo generici in ordine all'individuazione delle contestate violazioni di legge, come eccepito invece dalla

R controricorrente) e, per la stretta connessione tra le relative deduzioni, vanno trattati congiuntamente con l'unico motivo di ricorso ~~principale~~^{INCIDENTALE}, ferma restando la differenza, sulla cui rilevanza normativa si dirà, tra l'imposta precedente la misura di prevenzione e quella successiva ad essa.

Giova peraltro anticipare sinteticamente che - per le ragioni che *infra* si diranno- il primo motivo di ricorso principale è infondato, non avendo la CTR errato nell'annullare parzialmente l'atto impositivo, per quanto riguarda la quota dell'Imu annuale del 2015 relativa al periodo successivo al sequestro, sebbene debba essere corretta la motivazione adottata dal giudice *a quo* sul punto.

E' pure infondato, per le ragioni che saranno illustrate, il ricorso incidentale, non avendo la CTR errato nel negare l'annullamento dell'atto impositivo per la parte dell'Imu del 2015 relativa al periodo anteriore al sequestro, sebbene anche sul punto debba essere corretta la motivazione adottata dal giudice *a quo*.

Infine, il secondo motivo del ricorso principale è infondato, se riferito all'annullamento parziale dell'atto impositivo per la quota dell'Imu 2015 relativa al periodo successivo al sequestro; ed è comunque inammissibile, se riferito al mancato annullamento dell'accertamento anche per l'Imu antecedente alla stessa misura di prevenzione, atteso che la censura del Comune ricorrente mira ad ottenere il medesimo risultato (la conservazione, almeno parziale, dell'atto impositivo) che consegue già alla sentenza impugnata, per cui il motivo è privo d'interesse.

Nella sostanza, quindi, va confermata intergalmente in questa sede la decisione della CTR, sebbene se ne debba correggere la motivazione.

3.2. Appare opportuno, per evitare equivoci sull'oggetto della controversia in questa sede, premettere che la sentenza impugnata non si è pronunciata su un ipotetico difetto di giurisdizione del giudice tributario rispetto all'impugnazione dell'accertamento Imu in

questione; né tale pronuncia potrebbe ritenersi implicita nella decisione, che anzi ha annullato in parte l'atto impositivo, presupponendo necessariamente, pertanto, che l'oggetto della controversia rientrasse nella giurisdizione tributaria adita.

Lo stesso ricorrente pur argomentando, nel parallelo con le procedure concorsuali fondate sull'insolvenza, anche in ordine alla persistenza della giurisdizione tributaria nel caso di specie, censura comunque la sentenza impugnata per aver ritenuto limitata l'attività di accertamento dell'Amministrazione comunale. A sua volta la controricorrente esclude espressamente che il tema della lite sia la contestazione della giurisdizione tributaria.

3.3. Giova altresì premettere che, pur nella genericità dell'indicazione dell'oggetto della misura di prevenzione (identificato nella sentenza e negli atti delle parti *tout court* con la stessa s.r.l. controricorrente), risulta comunque pacifico che nel caso di specie, ai sensi dell'art. 20 del codice antimafia, il sequestro abbia riguardato l'immobile cui si riferisce l'imposizione Imu controversa, trattandosi di circostanza che nessuna delle parti ha contestato e che è logicamente presupposta sia dalla sentenza impugnata che dal ricorso e dal controricorso.

3.4. Con riferimento all'Imu 2015 dovuta successivamente alla misura di prevenzione del sequestro e nella pendenza della relativa procedura, deve innanzitutto precisarsi che nel caso di specie si applica il testo dell'art. 51, comma 3-bis del d.lgs. n. 159 del 2011 (recante il "Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010 n. 136") come modificato dall'art. 32, comma 1, del d.lgs. n. 175 del 2014 (con decorrenza dall'1 gennaio 2014), secondo cui «Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e, comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, è sospeso il versamento di imposte, tasse e tributi

dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. (...) Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate e agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti».

Prima di tale novella, l' art. 1, comma 189, lett. d), n. 2, della legge n. 228 del 2012 aveva introdotto *ex novo* nell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011 il predetto comma 3-bis, il quale disponeva che « Gli immobili sono esenti da imposte, tasse e tributi durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e comunque fino alla loro assegnazione o destinazione. Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate e agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti.».

Tanto i lavori preparatori al decreto legislativo n. 175 del 2014 (cfr. la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, pagg. 19-20; Camera dei deputati, documentazione per l'esame di atti del Governo, esito dei pareri al Governo, semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, pag. 24), quanto la prassi (circolare n. 31/E del 2014 dell'Amministrazione finanziaria, pagg. 60 ss.), così come la dottrina in materia, attribuiscono alla modifica apportata al comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011 la funzione di delimitazione e chiarimento della previgente «esenzione», « al fine di delimitare l'ambito applicativo del regime fiscale e degli oneri economici dei beni sottoposti a sequestro e confisca non definitiva» (Servizio del Bilancio del Senato,

Nota di lettura dell'Atto di Governo n. 99: "Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali", Luglio 2014, n. 55, pag. 38), con la conseguente previsione, a decorrere dall'1 gennaio 2014, della "sospensione del versamento" soltanto di imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile, in luogo della "esenzione" generalizzata disposta dalla norma nel testo previgente.

La "sospensione del versamento", nei limiti oggettivi in cui sia applicabile, in luogo dell' "esenzione" , esclude che possa ipotizzarsi una preventiva ed indiscriminata rinuncia *ex lege* (in contrasto con l'art. 53 Cost.) ai relativi tributi maturati durante la pendenza della misura di prevenzione, che sono inesigibili soltanto finché non si realizzino le condizioni che secondo la norma in parola determinano la cessazione dell'effetto sospensivo.

Fatte tali premesse, deve tuttavia rilevarsi che non è mutata - per effetto della delimitazione e precisazione della portata del comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011 operata dall'art. 32, comma 1, del d.lgs. n. 175 del 2014- la *ratio* del regime fiscale dei beni sottoposti a sequestro e confisca non definitiva, che rimane, sia pur nel più ristretto ambito oggettivo determinato dalla novella con riferimento al presupposto dell'imposizione, «finalizzato ad evitare che l'amministrazione giudiziaria anticipi il versamento di somme in una fase del procedimento di prevenzione in cui non è ancora chiara la destinazione finale dell'immobile che è stato appreso (devoluzione allo Stato o restituzione al soggetto proposto)» (circolare n. 31/E del 2014, cit.; nello stesso senso cfr. la relazione illustrativa cit.).

La rilevanza, nella *ratio* della norma, dell'incertezza circa la destinazione finale dell'immobile è resa palese del resto dalla previsione dell'ultimo periodo del ridetto comma 3-bis, che (tanto nella versione previgente, con riferimento alla generalizzata esenzione, quanto nella novella, relativamente alla sospensione

dell'obbligo di versamento) rinvia all'eventuale revoca della confisca la liquidazione (da parte degli organi competenti che ne abbiano ricevuto comunicazione dall'amministratore giudiziario), in capo al soggetto cui i beni siano stati restituiti, delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, sul presupposto che la stessa revoca chiarisca chi ne sia il debitore ed escluda (nei limiti che si diranno) che essi possano estinguersi per la sopravvenuta confusione tra quest'ultimo e lo Stato creditore, a seguito della devoluzione dei beni a quest'ultimo, ai sensi dell'art. 50, comma 2, del d.lgs. n. 159 del 2011, secondo cui « Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.»

Invero, con riferimento ai crediti tributari che, quale l'Imu *sub iudice*, non siano erariali, l'eventualità dell'estinzione per confusione, nel caso in cui la misura patrimoniale non sia revocata e giunga invece all'assegnazione o destinazione dei beni che ne sono oggetto, non è ipotizzabile, posto che l'art. 50, comma 2, del d.lgs. n. 159 del 2011 si applica, per espressa previsione normativa, ai soli crediti aventi natura erariale (e comunque nei limiti in cui essi abbiano trovato capienza nel patrimonio del debitore oggetto di confisca: Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 15601 del 22/07/2020), per i quali soltanto, intervenuta la definitività della confisca, viene meno la pluralità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente riunione, ai sensi dell'articolo 1253 c.c., della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (lo Stato-Erario).

Restano quindi esclusi da tale forma di sopravvenuta estinzione del debito i crediti relativi ai tributi locali (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 56 del 03/01/2019; Cass.Sez. V, ordinanza 15 gennaio 2019, n.

754. Nello stesso senso la risoluzione n. 70/E del 29 ottobre 2020 dell'Agencia delle entrate, che sul punto espressamente richiama e conferma la precedente risoluzione n. 114/E del 31 agosto 2017).

Tuttavia, la sospensione dell'obbligo di versamento di cui al comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011, con la conseguente inesigibilità dei relativi crediti, mantiene comunque, anche con riferimento ai tributi locali maturati dopo la misura di prevenzione e nella pendenza dell'amministrazione giudiziale, la funzione di evitare che quest'ultima debba anticipare il versamento di somme che potrebbero successivamente risultare dovute piuttosto dal titolare dei beni che ne abbia riacquisito in ipotesi la disponibilità a seguito della revoca. Anche in questo caso, quindi, si determina, in pendenza di sequestro, in attesa della assegnazione o destinazione dei beni o della loro restituzione al proprietario, la provvisorietà della situazione per la quale « il titolare dei beni non è individuato a titolo definitivo e per questo motivo non ha la disponibilità dei medesimi. La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui che assume, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati e, quindi, il soggetto passivo d'imposta è individuato a posteriori, seppure con effetto *ex tunc*, nello Stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni» (Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 276 del 21 aprile 2021). Incertezza che giustificava nella disciplina precedente l'esenzione, fatta salva l'eventuale risoluzione *ex tunc* di quest'ultima nell'ipotesi di successiva revoca della misura; e che nella disciplina attuale giustifica la sospensione del versamento sino alla devoluzione dei beni allo Stato o alla loro restituzione al titolare, a seguito della revoca della misura patrimoniale.

Nel senso che l'esito finale della misura di prevenzione incida, *ex tunc*, sulla stessa individuazione del soggetto passivo dell'imposizione tributaria, la prassi si era del resto espressa già prima del d.lgs. n. 159 del 2011, a proposito delle misure di

prevenzione di cui alla legge n. 575 del 1965, rilevando che « La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui il quale assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati: ne consegue che, come nel caso dell'eredità giacente è considerato soggetto passivo il chiamato che accetti, con effetto retroattivo, l'asse ereditario, così nel caso di sequestro il soggetto passivo d'imposta sarà individuato solo a posteriori (seppure con effetto *ex tunc*) nello Stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni. L'amministratore giudiziario, in pendenza di sequestro, opera dunque nella veste di rappresentante in *incertam personam*, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato» (circolare n. 156/E del 7 agosto 2000).

3.5. Tanto premesso, relativamente all' Imu dovuta per il periodo successivo al decreto di sequestro del novembre 2015, il ricorso dell'ente territoriale è infondato nella parte in cui afferma la legittimità, anche in quota parte, del relativo accertamento, nonostante l'operatività della sospensione del versamento (senza che in atti sia stata dedotta la definitiva assegnazione o destinazione dei beni o la revoca del sequestro, circostanze che, sia pur con diversi effetti in ordine all'individuazione *ex tunc* del debitore nello Stato o nel titolare dei beni, avrebbero determinato la cessazione dell'effetto sospensivo e dell'inesigibilità del credito).

Invero (in disparte che l'amministratore giudiziario, durante la vigenza del procedimento cautelare, sia comunque onerato degli obblighi contabili e dichiarativi ai sensi del comma 2 dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011, come si legge nella citata risoluzione n. 114/E/2017), la sospensione dell'obbligo di versare l'imposta in questione rendeva comunque il relativo credito del Comune temporaneamente inesigibile (condizione che peraltro ne impediva *a priori* anche l'eventuale soddisfazione, in tutto o in parte, al di fuori del piano di riparto, previa autorizzazione del giudice delegato e

senza l'accertamento secondo le modalità previste dagli articoli 57, 58 e 59, come l'art. 54, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2011 consente soltanto ai « crediti prededucibili sorti nel corso del procedimento di prevenzione che sono liquidi, esigibili e non contestati»). L'inesigibilità temporanea (durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca degli immobili e comunque fino alla loro assegnazione o destinazione, o fino alla revoca delle medesime misure), come si è già rilevato, era peraltro funzionale alla fisiologica incertezza relativa, nella pendenza della procedura, quanto meno (con riferimento al tributo non erariale *sub iudice*) all'individuazione del debitore effettivo. In ragione di tale inevitabile incertezza, il legislatore, per quanto con riferimento al caso della revoca della misura, ha fornito comunque l'indicazione positiva della posticipazione, da parte degli enti competenti, della «liquidazione» delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria al momento nel quale il credito è divenuto esigibile, perché si è sciolto definitivamente ogni dubbio in ordine al soggetto che debba provvedere al relativo pagamento. Tanto meno, del resto, potrebbe ritenersi che l'esigibilità del credito in questione possa derivare, prima della maturazione delle predette condizioni di cui al comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011, dalla sua liquidazione nell'avviso d'accertamento comunque emesso, sia perché ciò sarebbe comunque in contrasto con tale ultima norma; sia perché i crediti scaturiscono dall'inadempimento degli obblighi tributari, e, quindi, in dipendenza dell'insorgenza dei relativi presupposti, e non già a seguito degli avvisi di accertamento (Cass., Sez. un., n. 4779/87; Cass. Sez. un., n. 9201/90; Cass. n. 13275/20; Cass. n. 28192/20; Cass. n. 8602/21; Cass. Sez. un., nn. 21765 e 21766/21), che non possono pertanto rendere dovuto ed esigibile un credito tributario che non sia ancora tale (arg. anche da Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15872 del 08/06/2021, in tema di Ici, con riferimento all'ipotesi in cui l'immobile sia compreso tra i beni di

una società sottoposta a liquidazione coatta amministrativa e, non sussistendo in pendenza della procedura l'obbligazione di pagamento, nessun accertamento può essere effettuato dall'Amministrazione comunale).

In tale quadro, appare allora maggiormente conforme al dettato normativo sinora esaminato, e soprattutto alla sua *ratio* (evidenziata anche dai lavori preparatori e riconosciuta dai citati documenti di prassi amministrativa) ritenere che l'ente impositore debba, per quanto gli compete, provvedere a "liquidare" i tributi maturati nella pendenza della procedura, emettendo il relativo avviso di accertamento, solo dopo che essi siano divenuti esigibili e sia stato individuato definitivamente il debitore, evitando attività di controllo fiscale sicuramente inutile per il periodo della amministrazione giudiziaria (come evidenziato in dottrina, sottolineando peraltro l'importanza, a tal fine, dell'informazione agli enti impositori circa i provvedimenti emessi dal Tribunale ed aventi riflessi sui tributi).

La conclusione raggiunta, peraltro, appare in linea anche con il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97, secondo comma, Cost., evitando che venga compiuta dall'Ufficio finanziario un'attività di accertamento tributario nei confronti di un soggetto legittimato passivo che sarà solo successivamente definitivamente individuato, per quanto con effetto *ex tunc*.

Pertanto, va rigettato il ricorso del Comune con riferimento alla sentenza della CTR, nella parte in cui quest'ultima (sebbene con motivazione sul punto non coincidente con le argomentazioni sinora esposte) ha disposto l'annullamento parziale dell'avviso dell'accertamento anche relativamente alla parte dell'imposta maturata successivamente al sequestro.

3.6. E' peraltro opportuno evidenziare che la sospensione del versamento successiva al sequestro è comunque indifferente

rispetto all' Imu dovuta per gli immobili in questione relativamente al periodo precedente il provvedimento di sequestro, e quindi rispetto alla quota dell'imposta proporzionalmente dovuta per il periodo antecedente la misura di prevenzione del novembre 2015. Infatti, la lettera del ridetto comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011 (con il riferimento alla «vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca» ed alle «imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria») evidenzia univocamente come la sospensione non riguardi affatto i crediti, anche tributari, anteriori al sequestro, rispetto ai quali viene invece in rilievo la disciplina di accertamento giudiziale e pagamento secondo le modalità previste dai successivi artt. 57 s.s. dello stesso d.lgs., come *infra* si dirà.

3.7. Il ricorso incidentale dell'Amministrazione giudiziaria, che censura la sentenza impugnata per non aver annullato l'avviso d'accertamento anche relativamente alla parte dell'imposta maturata prima del sequestro, disposto nel novembre 2015, è infondato.

Invero la CTR, pur inequivocabilmente rigettando l'appello dell'Amministrazione giudiziaria solo relativamente alla quota dell'Imu 2015 maturata prima della misura di prevenzione, e quindi confermando *in parte qua* la legittimità dell'atto impositivo, ha adottato, a sostegno dell'annullamento parziale, una motivazione fondata non solo (come è corretto) sul comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011; ma anche sulla considerazione che il «riconoscimento» del credito tributario sarebbe stato necessariamente rimesso all'accertamento del giudice delegato al procedimento di prevenzione, secondo i criteri fissati dal codice antimafia, ovvero con il procedimento disciplinato dagli artt. 57 ss. (costituenti il capo II del titolo IV) del d.lgs. n. 159 del 2011, e non all'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, in applicazione dei

principi della concorsualità necessaria e del divieto di azioni esecutive individuali.

Come riconosce espressamente la stessa ricorrente incidentale, è tuttavia pacifico che il complesso normativo da ultimo richiamato riguardi esclusivamente i crediti anteriori alla misura di prevenzione e sia stato quindi erroneamente evocato dalla CTR a supporto ulteriore dell'annullamento parziale disposto per il credito successivo al sequestro (e fondato comunque sul comma 3-bis dell'art. 51 del d.lgs. n. 159 del 2011).

Tuttavia, le medesime argomentazioni espresse dalla CTR sono richiamate e fatte proprie dalla ricorrente incidentale nella sua censura, quali argomenti che avrebbero dovuto giustificare l'annullamento dell'atto impositivo anche per la quota dell'imposta maturata prima della misura di prevenzione.

Il motivo di ricorso incidentale è però infondato.

3.8. Secondo la relazione illustrativa al decreto legislativo in questione: «Il titolo IV dà attuazione alla delega disciplinando la materia dei rapporti dei terzi con il procedimento di prevenzione e, conseguentemente, regolando la disciplina dei rapporti pendenti al momento dell'esecuzione del sequestro. Quindi viene disciplinata, sempre in funzione della tutela delle pretese dei terzi interessati, l'ipotesi della coesistenza delle misure di prevenzione patrimoniali del sequestro e della confisca con le procedure esecutive e le procedure concorsuali. L'articolato del titolo (...) è ripartito in tre capi. Il primo reca disposizioni generali riguardanti le condizioni sulla base delle quali i diritti dei terzi vengono tutelati, stabilisce il limite della garanzia patrimoniale idonea a soddisfare i creditori, regola i rapporti con le azioni esecutive sui beni oggetto di vincolo di prevenzione e disciplina il pagamento dei crediti prededucibili. Il capo II offre una disciplina di dettaglio dell'accertamento dei diritti dei terzi e stabilisce sull'attività di progettazione e pianificazione dei pagamenti da effettuarsi in favore dei creditori. Il capo III è

specificamente destinato a disciplinare la duplice ipotesi che il sequestro sia seguito o preceduto dalla dichiarazione di fallimento dell'imprenditore i cui beni siano stati in tutto od in parte attinti dal vincolo di prevenzione».

In particolare: «Il capo II (composto di cinque articoli) introduce, così attuando chiari principi di delega, l'attività di accertamento dei diritti dei terzi secondo un modello che ricalca quello dell'accertamento dei crediti e dei diritti nel passivo fallimentare. Il procedimento viene svolto con l'ausilio dell'amministratore e sotto la direzione del giudice delegato. È pertanto prevista la formazione, da parte dell'amministratore giudiziario, dell'elenco dei creditori e di coloro che vantano diritti reali o personali sui beni oggetto di misura di prevenzione; la conseguente fissazione di un termine per la presentazione delle istanze di insinuazione e di una successiva data per l'esame delle domande proposte secondo un contenuto analiticamente disciplinato. Il giudice delegato, a seguito di istruttoria anche officiosa, forma lo stato passivo e lo rende esecutivo con provvedimento soggetto ad opposizione dinanzi al tribunale della prevenzione. È espressamente chiarito che le domande proposte dai creditori non producono effetti interruttivi di prescrizione o decadenza del diritto fatto valere e che i provvedimenti di ammissione o esclusione dei crediti emessi dal giudice delegato producono effetti nei soli confronti dell'Erario ai fini del soddisfacimento nella misura di prevenzione. Anche la fase distributiva riprende per grandi linee lo schema fallimentare, prevedendo la formazione di un progetto di pagamento dei crediti ad opera dell'amministratore, l'intervento del giudice delegato per le eventuali modifiche e la definitiva formazione del piano all'esito delle osservazioni sulla collocazione e graduazione dei crediti, la possibilità di impugnazione dinanzi al tribunale. È disciplinata, con norma di chiusura del capo, la revocazione dei crediti ammessi, su iniziativa del pubblico ministero, dell'amministratore giudiziario o dell'Agenzia,

in caso di giudizio determinato da falsità, dolo, errore essenziale di fatto o dalla mancata conoscenza di documenti decisivi non prodotti tempestivamente senza colpa del ricorrente».

3.9. Una sommaria comparazione dei testi degli artt. 57 – 65 del d.lgs. n. 159 del 2011 (c.d. "*Codice antimafia*"), degli artt. 92 – 103 del r.d. del 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. "*Legge fallimentare*") e degli artt. 205 – 215 del d.lgs. del 12 gennaio 2019, n.14 (c.d. "*Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*") conferma quel parallelismo, evidenziato nella citata relazione, tra le diverse procedure concorsuali, che sono finalizzate ad assicurare un sistema unitario di accertamento e soddisfazione dei crediti e dei diritti vantati nei confronti di imprenditori o società per le ipotesi di sottoposizione a misura di prevenzione, di dichiarazione di fallimento o di dichiarazione di liquidazione giudiziale, attraverso una sequenza di fasi articolate secondo un modello uniforme ed omogeneo (individuazione e informazione degli aventi diritto; presentazione, verifica ed ammissione delle domande; formazione, discussione ed approvazione dello stato passivo; impugnazioni; presentazione ed esame delle domande tardive), su impulso di un organo nominato dal tribunale procedente e sotto il controllo di un giudice delegato alla procedura.

Pertanto la similitudine strutturale tra i diversi istituti si presta a fornire utili spunti, in sede esegetica, per l'eventuale estensione di principi ispirati a fondamenti comuni, soprattutto per quanto attiene la disciplina della procedura fallimentare.

3.10. Giova precisare che lo stesso Comune non sostiene che il credito dell'Imu, relativamente alla parte maturata prima del sequestro, sia sottratto alla disciplina dell'accertamento giudiziale concorsuale di cui agli artt. 57 ss. del d.lgs. n. 159 del 2011, alla quale è pacificamente sottoposto, rientrando tra i « i diritti di credito dei terzi che risultano da atti aventi data certa anteriore al sequestro» di cui all'art. 52 del d.lgs. n. 159 del 2011, richiamato

dal successivo art. 58 (in tema di domanda d'insinuazione), ed essendo pertanto il Comune uno dei «creditori anteriori al sequestro» di cui all'art. 57 (in materia di elenco dei crediti), con la conseguente necessità, ai fini dell'opponibilità della pretesa all'Amministrazione giudiziaria ed alla sua soddisfazione nell'ambito della procedura concorsuale, che lo stesso ente territoriale presenti al giudice delegato la domanda di insinuazione.

3.11. E' inoltre utile chiarire che - non essendo in questa sede impugnato un ipotetico provvedimento reso, ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. n. 159 del 2011, all'esito di opposizione o impugnazione di decisioni del giudice delegato su un'eventuale domanda di ammissione dell'ente impositore- non viene qui in rilievo la problematica relativa alla necessità ^{di} meno che, al fine di essere ammesso al passivo concorsuale per il credito anteriore alla misura di prevenzione patrimoniale, il creditore alleggi l'avviso d'accertamento, e che tale atto impositivo sia stato altresì notificato al debitore (sul punto, in tema di procedura fallimentare ed in un caso nel quale erano stato comunque già emessi l' avviso d' accertamento ed il ruolo, cfr. Cass. Sez. U - , Sentenza n. 33408 del 11/11/2021, per cui « Ai fini dell'ammissibilità della domanda d'insinuazione proposta dall'agente della riscossione e della verifica in sede fallimentare del diritto al concorso del credito tributario o di quello previdenziale, non occorre che l'avviso di accertamento o quello di addebito contemplati dagli artt. 29 e 30 del d.l. n. 78 del 2010, conv., con modif., in l. n. 122 del 2010, siano notificati, ma è sufficiente la produzione dell'estratto di ruolo.»).



3.12. La questione che viene qui in rilievo è se il sequestro degli immobili, con l'apertura del procedimento di prevenzione e la conseguente applicazione del procedimento concorsuale di cui agli artt. 57 ss. del d.lgs. n. 159 del 2011, fosse compatibile con l'emissione dell'accertamento tributario in questione, da parte del Comune, anche relativamente al credito tributario anteriore alla



misura di prevenzione, e quindi se tale atto impositivo fosse legittimo (come ha ritenuto la CTR, che ne ha dichiarato la nullità solo relativamente alla quota dell'Imu successiva al sequestro).

Sul punto l'argomentazione secondo cui la competenza esclusiva per la verifica dei crediti e per il riconoscimento del credito in questione, attribuita dal d.lgs. n. 159 del 2011 al giudice delegato al relativo procedimento, avrebbe implicato inevitabilmente la caducazione dell'atto impositivo anche per il credito antecedente al sequestro, pare aver sovrapposto indebitamente il potere amministrativo di accertamento della pretesa tributaria, rimesso all'ente impositore, a quello di accertamento giudiziale del credito, indispensabile ai fini della partecipazione necessaria all'esecuzione concorsuale, rimesso dall'art. 59 del d.lgs. n. 159 del 2011 alle decisioni del giudice delegato in sede di ammissione dei crediti al passivo ed alle decisioni delle eventuali opposizioni o impugnazioni avverso queste ultime.

E' vero, infatti, che è stato affermato che i crediti tributari scaturiscono dall'inadempimento dei relativi obblighi e, quindi, in dipendenza dell'insorgenza dei relativi presupposti, e non già a seguito degli avvisi di accertamento (Cass., Sez. un., n. 4779/87; Cass. Sez. un., n. 9201/90; Cass. n. 13275/20; Cass. n. 28192/20; Cass. n. 8602/21; Cass. Sez. un., nn. 21765 e 21766/21), e che « La domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria, presentata dall'Amministrazione finanziaria, non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza della documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titolo di diverso tenore. (Nella specie, la domanda va fondata su titoli erariali, fogli prenotati a ruolo, sentenze tributarie di rigetto dei ricorsi del contribuente).» (Cass. Sez. U, Sentenza n. 4126 del 15/03/2012; cfr. altresì Cass. Sez. 1 - ,

Ordinanza n. 14693 del 13/06/2017; Cass. Sez. U - , Sentenza n. 33408 del 11/11/2021, cit.).

Ma da tale conclusione, che riguarda i documenti necessari e sufficienti ai fini della domanda di insinuazione, non deriva necessariamente anche la nullità dell'avviso che l'ente impositore abbia comunque emesso, per crediti antecedenti, dopo l'apertura della procedura concorsuale, poiché « se con l'apertura del concorso l'Amministrazione viene a perdere ogni possibilità di agire ai fini esattivi contro il debitore, al pari di ogni altro creditore, la stessa, sotto il profilo del diritto sostanziale, non perde le proprie prerogative in ordine all'attività di verifica del rapporto giuridico d'imposta» (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4564 del 2020, in motivazione; nel senso che l'apertura di una procedura concorsuale, nel caso di specie un concordato preventivo non è ostativa all'accertamento di crediti tributari pregressi, cfr. altresì Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 9440 del 04/04/2019 e Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 24880 del 06/11/2020). L'emissione dell'avviso d'accertamento (come è stato rilevato a proposito del ruolo nei confronti di soggetto sottoposto a procedura concorsuale) infatti « può essere un utile strumento per l'amministrazione, perché consente di determinare i crediti opponibili alla massa e i relativi privilegi» (Cass. Sez. V, sentenza n. 25897 del 16.11.2020, in motivazione; cfr. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9441 del 2019, in motivazione) e « rafforza la posizione del creditore che, ove ritenga preferibile depositare istanza di ammissione al passivo senza la preventiva formazione del ruolo, assume il rischio dell'iniziativa adottata e, nel caso di contestazione da parte del debitore, subisce le conseguenze della sua inerzia.» (Cass. Sez. U, Sentenza n. 4126 del 15/03/2012, cit., in motivazione).

In questo senso, del resto, si è detto che poiché la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare, gli

atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca successiva debbono indicare quale destinataria l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della stessa, il curatore (Cass. Sez. 6-5, 6 giugno 2014, n. 12789; Cass. Sez. 5, 15 maggio 2015, n. 9943; Cass., Sez. 5, 24 marzo 2017, n. 7648; Cass., Sez. 5, 29 marzo 2017, nn. 8034, 8035, 8036, 8037 e 8038; Cass., Sez. 5, 28 marzo 2018, n. 7634). Il quale curatore, ove voglia contestare la fondatezza o l'ammontare della pretesa, ha l'onere di rimettere la questione all'esame del giudice tributario in ragione delle vigenti disposizioni in tema di riparto di giurisdizione (Cass. Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 25689 del 21/12/2015), per le quali « anche se la misura del credito è accertata altrove, la domanda di ammissione al passivo va in ogni caso presentata ed è pur sempre il giudice fallimentare che deve valutare se il credito è opponibile e se sussistono le ragioni di prelazione. E ciò perché l'oggetto dell'accertamento del passivo concerne il diritto al concorso, anche se il giudizio sull'esistenza del credito, e sul suo modo di essere, non può che essere devoluto alla cognizione del giudice tributario.» (Cass. Sez. V, sentenza n. 25897 del 16.11.2020, cit., in motivazione). Peraltro, nel caso qui *sub iudice*, l'avviso d'accertamento in questione costituisce, a quanto risulta dalle difese delle parti, l'unico atto dell'ente che consenta, nei limiti circoscritti dal riparto della giurisdizione in materia, di ^{provvedere} ~~adire~~ il giudizio tributario, che ha natura necessariamente impugnatoria.

3.13. Per completezza, deve altresì rilevarsi che, come evidenziato dal Comune, l'emissione dell'avviso d'accertamento - con la conseguente possibilità di una eventuale pronuncia definitiva del giudice tributario, nei limiti della sua giurisdizione, sul fondamento e/o sulla entità della pretesa impositiva- appare utile all'Amministrazione anche sotto altro profilo, stante la

contrapposizione tra all'art. 94 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, secondo cui la domanda di insinuazione al passivo fallimentare, «produce gli effetti della domanda giudiziale per tutto il corso del fallimento», e la previsione dell'art. 56, comma 4, del d.lgs. n. 159 del 2011, a tenore del quale la domanda di ammissione al passivo concorsuale per i crediti risultanti da atti aventi data certa anteriore al sequestro preventivo «non interrompe la prescrizione né impedisce la maturazione di termini di decadenza nei rapporti tra il creditore e l'indiziato o il terzo intestatario dei beni».

Tale differenza trova origine nel diverso regime del procedimento fallimentare, in cui il soggetto perde la capacità processuale, e il procedimento di prevenzione, ove il proposto o il terzo formale intestatario sono solo spossessati dei beni ritenuti di illecita provenienza e proseguono nei rapporti giuridici ed economici di natura lecita. Per cui l'ente impositore potrebbe non trovare adeguata tutela delle proprie ragioni nella sola proposizione della domanda di ammissione ex art. 52 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, potendo esserne vanificata l'efficacia conservativa dal rischio di un eccessivo prolungamento della procedura concorsuale, per cui il creditore per un verso sarebbe gravato dall'onere di reiterare atti di costituzione in mora per evitare la prescrizione (art. 2943, comma 4, cod. civ.) e, per un altro verso, sarebbe costretto, comunque, a subire la decadenza (artt. 2964 cod. civ.).

3.14. Quanto poi al divieto di azioni esecutive individuali sui beni sottoposti alla misura di prevenzione del sequestro, disposto dall'art. 55, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2011, secondo cui «1. A seguito del sequestro non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive. I beni già oggetto di esecuzione sono presi in consegna dall'amministratore giudiziario.», si tratta di una disposizione che trova origine e corrispondenza nell'art. 51 legge fall. (sia pur senza l'inclusione espressa, nell'art. 55, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2011, del divieto anche dell'azione individuale «cautelare», inserito

nel ridetto art. 51 legge fall. dall'art. 48 del d.Lgs. n. 5 del 2006, recependo un orientamento giurisprudenziale già manifestatosi in materia).

Nel caso di specie, tuttavia, l'accertamento in questione ha per oggetto il tributo locale dell'Imu ed è stato emesso prima dell'entrata in vigore dell'articolo 1, comma 792, della legge n. 160 del 2019 (legge di bilancio 2020), per effetto del quale, dall' 1 gennaio 2020, anche gli atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni, emessi dai Comuni, hanno efficacia esecutiva e pertanto « devono contenere anche l'intimazione ad adempiere», ovvero sono "impoesattivi".

Pertanto, l'atto impositivo *sub iudice*, emesso e notificato prima di tale novella, non è "impoesattivo" e non è quindi comunque configurabile, di per sé solo, come esercizio di azione esecutiva individuale incompatibile con l'esecuzione concorsuale (incompatibilità che Cass. Sez. U - , Sentenza n. 33408 del 11/11/2021, cit., in motivazione, riconnette già all'intimazione ad adempiere che sia contenuta nell'avviso di accertamento; mentre altre pronunce - Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 22211 del 2019, in motivazione; Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 9440 del 04/04/2019; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 26491 del 2020, in motivazione - non riconducono neppure all' emissione ed alla notifica della cartella di pagamento, rappresentando quest'ultima un atto assimilabile al precetto, ma soltanto all'inizio della vera e propria procedura esecutiva).

3.15. Infine, giova aggiungere che la circostanza che l'Imu, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 23 del 2011, applicabile *ratione temporis*, è dovuta per anni solari, ma proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso, esclude che possano legittimarsi, a fronte del sequestro intervenuto nel caso di specie nel corso dell'anno d'imposta 2015, soluzioni necessariamente unitarie delle questioni sinora dibattute, fondate

(come pare sostenere la ricorrente incidentale) sul mero dato quantitativo della circostanza che la "maggior parte" del credito tributario sia maturata prima o dopo la misura di prevenzione.

4. Tanto premesso, deve quindi trarsi la conclusione che (sia pur con le evidenziate integrazioni e correzioni da apportare alla relativa motivazione in diritto) la sentenza impugnata non ha errato nell'annullare l'accertamento limitatamente alla parte in cui esso si riferiva alla porzione d'imposta maturata dopo il sequestro, con la conseguenza che il ricorso principale del Comune ed il ricorso incidentale dell'Amministrazione giudiziaria vanno rigettati.

5. In ragione della reciproca soccombenza si compensano le spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

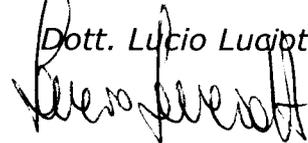
Rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale, compensando le spese del giudizio di legittimità.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 dicembre 2021

Il Presidente

Dott. Lucio Luigotti



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 10/1/2022

IL CANCELLIERE ESPERTO
Dott.ssa Marika Gugliotta