Civile Ord. Sez. 5 Num. 10971 Anno 2024
Presidente: BALSAMO MILENA
Relatore: PENTA ANDREA
Data pubblicazione: 23/04/2024

Avvisi accertamento IMU e Tasi – Cumulo giuridico sanzioni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

PSP INVEST S.R.L., con sede legale in 39012 Merano (BZ), alla Via Santa Maria del Conforto 19/A (C.F. e P.IVA: 02592080218), in persona dell'Amministratore Unico e legale rappresentante in carica, Dott. Paul Unterberger, nato a Merano (BZ) il 25 novembre 1977 (C.F.: NTRPLA77S25F132A), rappresentata e difesa, anche in via disgiuntiva tra loro, dagli Avv.ti Tonio Di Iacovo, nato a Roma il 4 agosto 1972 (C.F.: DCVTNO72M04H501I; PEC: tonio.di.iacovo@cert.studiopirola.com), Delia Berto, nata a Viterbo il 4 ottobre 1974 (C.F.: BRTDLE74R44M082G; PEC: delia.berto@cert.studiopirola.com), e Benedetta Rossi, nata a Roma il 27 marzo 1965 (C.F.: RSSBDT65C67H501D; PEC: benedetta.rossi@ cert.studiopirola.com; fax: 06570282739), ed elettivamente domiciliata in Roma, al Viale Castro Pretorio n. 122 (Studio Pirola Pennuto Zei & Associati), giusta procura speciale autenticata nella firma dal Notaio Benjamin Tengler del 12 luglio 2023 (rep. 10719);

- **ricorrente** -

contro

COMUNE DI VERONA (C.F.: 00215150236), con sede in Verona, alla Piazza Brà n. 1, in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli Avv.ti Giovanni Michelon (C.F.: MCHGNN65L13G224A; pec: avvgiovannimichelon@ordineavvocativrpec.it) e Riccardo Moretto (C.F.: MRTRCR65L18L781M; pec: avvriccardomoretto@ordineavvocativrpec.it) dell'Avvocatura Civica (telefax: 045/8077613), con domicilio in Verona, alla Piazza Brà n. 1, come da procura speciale a margine del controricorso;

- **controricorrente –**

- avverso la sentenza n. 517/2/2023 emessa dalla CTR Veneto in data 25/05/2023 e notificata il 26/05/2023;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

Rilevato che

1. La PSP Invest S.r.l. impugnava dinanzi alla CTP di Verona quattro avvisi di accertamento componente IMU (relativi agli anni dal 2014 al 2017) e tre avvisi di accertamento componente Tasi (relativi agli anni dal 2015 al 2017).

2. La CTP adìta accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo applicabile il cumulo giuridico ai fini del calcolo delle sanzioni.

3. Sull'impugnazione del Comune di Verona, la CTR del Veneto accoglieva il gravame, sostenendo che l'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 471/1997, in tema di cumulo giuridico delle sanzioni, non era applicabile nelle ipotesi di tardivo o omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale.

3. Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per cassazione la PSP Invest S.r.l. sulla base di due motivi. Il Comune di Verona ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'adunanza camerale la ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Considerato che

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per motivazione apparente in violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 31

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dicembre 1992, n. 546, 132 n. 4 cod. proc. civ. e 111 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per non aver la CTR, dopo aver riconosciuto "che la controversia è scaturita dal contrasto sui criteri applicativi di una norma legislativa oggetto di dubbi interpretativi e di pregressa giurisprudenza di merito e legittimità non univoca", approfondito le ragioni per le quali ha aderito ad un orientamento piuttosto che all'altro.
1.1. Il motivo è infondato.
In tema di provvedimenti giudiziali, la motivazione *per relationem* ad un precedente giurisprudenziale esime il giudice dallo sviluppare proprie argomentazioni giuridiche, ma il percorso argomentativo deve comunque consentire di comprendere la fattispecie concreta, l'autonomia del processo deliberativo compiuto e la riconducibilità dei fatti esaminati al principio di diritto richiamato, dovendosi ritenere, in difetto di tali requisiti minimi, la totale carenza di motivazione e la conseguente nullità del provvedimento (Cass., Sez. 3, Ordinanza n. 11227 del 09/05/2017; conf. Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17403 del 03/07/2018).
Orbene, nel caso di specie, la sentenza impugnata contiene un'adeguata ricostruzione delle ragioni poste a base della pretesa fiscale, operando specifici richiami alla sentenza di primo grado, focalizzando l'attenzione sull'unica questione giuridica controversa, vale a dire l'applicabilità o meno del cumulo giuridico alle sanzioni irrogate per omessi versamenti di tributi già liquidati concernenti differenti annualità, ricostruendo i due orientamenti che si confrontano sulla stessa e menzionando cinque precedenti specifici di questa Corte a sostegno dell'indirizzo privilegiato.
2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 12 d.lgs. 472/1997 e 13 d.lgs. 471/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per non aver la CTR considerato che, in tema di imposte comunali, quali quelle *sub iudice*, la protrazione dell'omessa denuncia, fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni per ciascuna annualità, non osta al riconoscimento del regime attenuato della continuazione in base al menzionato art. 12, comma 5, trattandosi di violazione della stessa indole

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ed ascrivibili ad una medesima reiterata condotta.

2.1. Il motivo è fondato.

A fronte di un orientamento che aveva prevalso fino a qualche anno fa (cfr., da ultimo, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 21570 del 26/10/2016), secondo cui <<In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, si applica un'unica sanzione ridotta in luogo della somma delle sanzioni previste per i singoli illeciti in caso di omesso versamento, alle prescritte scadenze, degli acconti e dei saldi delle imposte dovute, atteso che l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 identifica l'entità della sanzione, ma non incide sull'operatività della nuova disciplina della continuazione (o della progressione), di cui all'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, che ha reso obbligatorio il cumulo giuridico ed ha escluso la necessità che le violazioni siano riconducibili alla "medesima risoluzione", allo stesso periodo d'imposta ed allo stesso tributo.>>, sembrava negli ultimi anni affermato un indirizzo di secondo contrario (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 1540 del 20/01/2017; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 8148 del 22/03/2019), a mente del quale <<Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento>>. Tuttavia, non possono non prendersi in considerazione altresì Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18230 del 16/09/2016 (“In tema d'ICI, l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempiuta non solo per il versamento dell'imposta ma anche per l'adempimento dichiarativo, fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione ex art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997") e Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 18447 del 30/06/2021 ("In tema di ICI, l'omessa presentazione della dichiarazione per più periodi, fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni per ciascuna annualità, non osta all'applicazione del regime della continuazione previsto dall'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997, venendo in rilievo condotte che, traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile ed alla liquidazione dell'imposta con riferimento allo stesso tributo, sono tra loro oggettivamente e strettamente collegate."). Cfr. altresì Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3265 del 02/03/2012 (conf. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 26077 del 30/12/2015): <<In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'istituto della continuazione, sancito dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo", è applicabile anche all'ICI.>>. In questo panorama si inserisce, infine, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11473 del 2022, secondo cui <<In tema di ICI, in caso di più violazioni per omesso o insufficiente versamento che, in relazione ad uno stesso immobile, conseguono ad identici accertamenti per più annualità successive, deve trovare applicazione il regime della continuazione attenuata, di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo>>. La pronuncia da ultimo indicata ha evidenziato che, in tema di cumulo di sanzioni, trova applicazione l'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 (come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. e), del d.lgs. n. 203 del 5 giugno 1998, e successivamente modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 99 del 30 marzo 2000); ai sensi di tale norma, il principio del cumulo materiale, che prevede la sommatoria di tante sanzioni quante sono le violazioni, risulta derogato a favore del contribuente dal cd. cumulo giuridico, che consente l'applicazione di una sola sanzione maggiorata, nei

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

casi di: 1) concorso formale (art. 12, comma 1), che si ha quando un soggetto con una sola azione viola più norme anche relative a tributi diversi; 2) concorso materiale (art. 12, comma 1), ove la medesima disposizione sia violata, anche con più azioni, diverse volte; 3) progressione (art. 12, comma 2), che si ha quando, anche in tempi diversi, vengono commesse più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano «la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo»; 4) continuazione (art. 12, comma 5), per il caso in cui violazioni «della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi». 5) rilevanza delle stesse violazioni ai fini di più tributi (l'art. 12, comma 3). In particolare la disposizione citata afferma che: "è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi" (comma 1, prima parte); soggiace alla stessa sanzione "chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo" (comma 2); si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi" (comma 5). La stessa norma ha riformulato la disciplina generale dell'istituto della continuazione nell'illecito tributario, confermando ed ampliando il principio del cumulo giuridico delle sanzioni, che è stato reso obbligatorio e non più facoltativo (come invece disponeva l'art. 8, della I. n. 4 del 1929), e disciplinando specificamente l'ipotesi delle violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, stabilendo, per questa particolare fattispecie, regole di maggior rigore, fermo restando, tuttavia, l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni. La nuova nozione di continuazione di cui all'art. 12 cit. ha determinato un superamento delle previgenti nel senso dell'obbligatorietà (in quanto la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici); dell'irrilevanza dell'elemento psicologico (non essendo richiesta una "medesima risoluzione") e dell'elemento temporale (non essendo limitata allo stesso periodo di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imposta); dell'ampliamento oggettivo (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo).

Si è dunque in presenza di una pluralità di regole correttive la cui applicazione risente, a sua volta, della natura dei singoli tributi, dando luogo a conseguenze diverse che non si pongono in contrasto tra loro perché riferite a fattispecie riduttive ed impositive differenti (per una ricostruzione analitica dei differenti indirizzi che si confrontano, si rinvia a Cass., Sez. 5, Ordinanza interlocutoria n. 2028 del 2023).

2.2. Non vi è dubbio che nel caso di specie si sia in presenza di violazioni identiche riferite ad annualità diverse, avendo il Comune di Verona contestato, con sette diversi avvisi di accertamento, alla contribuente il mancato pagamento, per il periodo 2014-2017, della Tasi e dell'IMU. In ragione di ciò trova applicazione, quanto alle relative sanzioni, il principio affermato da questa Corte (Cass. n. 11432 del 2022) secondo cui «In tema di ICI, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo».

Per come risulta dagli atti (sentenza, ricorso e controricorso), la contribuente, nell'impugnare la sentenza di primo grado, aveva denunciato la illegittimità delle sanzioni applicate, tra l'altro, per la mancata applicazione del cumulo ex art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997. In particolare, per effetto dell'art. 12, comma 5, in ipotesi di violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, l'Ufficio in sede di notifica dell'atto di irrogazione deve procedere alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, che comprende anche le violazioni precedentemente considerate e contestate, e deve tenere conto, nel determinare l'importo della sanzione, di quello già indicato nell'originario atto notificato (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 22477 del 2022). Non trova, invece, applicazione il comma 3 dell’art. 12 in precedenza menzionato, atteso che lo stesso, pur riferendosi alla violazione di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

disposizioni anche relative a "tributi diversi", presuppone l'unicità dell'(azione o dell')omissione, laddove, nel caso di specie, si è al cospetto di una pluralità di omissioni (sotto forma di omesso versamento delle imposte) riferibili a differenti annualità.

3. Alla stregua delle considerazioni che precedono, in accoglimento del secondo motivo, la sentenza impugnata va cassata, dovendosi applicare il cumulo giuridico a ciascuna delle imposte (IMU e Tasi) evase.

La causa va, pertanto, rinviata, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo del ricorso, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto in differente composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 9.4.2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale