**CORTE DI CASSAZIONE Ordinanza 6 giugno 2024, n. 15799**

-

**Svolgimento del processo**

Con riferimento agli anni di imposta 2005-2010 venivano notificati alla società di persone plurimi avvisi di accertamento del reddito prodotto dall'ente nelle annualità di riferimento, pur a fronte della reiterata, omessa dichiarazione reddituale. Con correlati atti impositivi veniva accertato il reddito di partecipazione imputabile ai soci A.A. e B.B..

I molteplici atti venivano impugnati separatamente. La CTP di Trieste, riuniti i ricorsi, li accoglieva, in parte ridimensionando, nel complesso, la pretesa fiscale; applicava, inoltre, all'insieme degli atti accertativi il cumulo giuridico finalizzato alla quantificazione delle sanzioni.

L'appello erariale veniva rigettato.

Il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle entrate, imperniato unicamente sui limiti di applicabilità del cumulo giuridico connesso alle sanzioni irrogabili, è affidato ad un solo motivo. Resistono con controricorso la società di persone e i due soci.

**Motivi della decisione**

Con l'unico motivo di ricorso si adduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 6, D.Lgs. n. 472 del 1997, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. , per avere la CTR affermato l'applicabilità del meccanismo del cumulo giuridico al complesso delle contestate violazioni, ancorché, in ragione della notifica degli atti impositivi relativi al 2005, già in data 12 febbraio 2010, venisse in apice un evento interruttivo, suscettibile di escludere l'operatività del cumulo in parola.

Il ricorso è fondato e va accolto.

Nel caso che occupa gli avvisi di accertamento afferenti all'annualità 2005 venivano notificati il 12 febbraio 2010. A fronte di tale dato incontroverso, veniva in evidenza la prerogativa per i contribuenti di non reiterare oltre il comportamento già stigmatizzato, curandosi per converso di depositare, nei termini previsti, le dichiarazioni reddituali relative – rispettivamente – al 2009 e al 2010.

Questa Corte ha di recente affermato che "In tema di sanzioni tributarie, l'istituto della continuazione – il cui riconoscimento è collegato all'oggettivo perpetrarsi dell'illecito tributario in periodi d'imposta diversi – si arresta in caso di cd. interruzione che si realizza, ex art. 12, comma 6, D.Lgs. n. 472 del 1997, per effetto della contestazione della violazione che fissa il punto di arresto per il riconoscimento del beneficio, senza che rilevi la sua definitività e inoppugnabilità o la sua mancata impugnazione; pertanto, ciò che si pone a monte dell'atto, se della stessa indole, deve essere unito ai fini della determinazione della sanzione, mentre ciò che invece si pone a valle, resta escluso dal cumulo giuridico, salvo riconoscersi, ove plurime siano le violazioni anche da questo lato, una autonoma e rinnovata applicazione del medesimo istituto di favore" (Cass. n. 16017 del 2021).

Nella vicenda in esame, trattandosi di più violazioni della stessa indole reiterate in diversi anni d'imposta, ossia l'omessa dichiarazione della dichiarazione fiscale annuale, viene in rilievo l'istituto regolato dall'art. 12, comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997 ("Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi …").

La continuazione, in quanto tale (come, del resto, il cumulo giuridico previsto dai primi due commi per il concorso formale e materiale e per la progressione), integra un meccanismo di favor per il

contribuente mirato ad evitare che la reiterazione dell'illecito porti ad una sanzione complessiva eccessivamente onerosa. Il beneficio, peraltro, si arresta ove si verifichi la cd. interruzione che si realizza, ai sensi dell'art. 12, comma 6, D.Lgs. n. 472 del 1997, per effetto della constatazione della violazione ("Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione").

Si tratta, invero, di disciplina propria dell'illecito tributario ed estranea all'ambito penale, per il quale, invece, non ha rilievo se l'illecito sia stato o meno contestato ovvero, anche, se la pregressa contestazione si sia già tradotta in una decisione sfavorevole per l'imputato. Come già osservato da questa Corte (v. Cass. n. 11612 del 16/06/2020 in motivazione), del resto, "questa differenza si fonda sulla circostanza che, mentre in sede penale la continuazione è correlata alla sussistenza dell'elemento soggettivo del medesimo 3 disegno criminoso, in ambito tributario detto elemento non emerge, essendo essa collegata, piuttosto, all'oggettivo perpetrarsi dell'illecito" sicché, per determinare l'istante finale terminativo della continuazione, "occorre individuare un ulteriore momento, oggettivamente individuabile, rappresentato dalla constatazione dell'infrazione" da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ne deriva che la constatazione dell'illecito costituisce il punto di arresto per il riconoscimento della continuazione: tutto ciò che si pone a monte di tale atto (se della stessa indole) deve essere unito ai fini della determinazione della sanzione; ciò che, invece, è a valle resta escluso dal cumulo giuridico, salvo riconoscere, ove plurime siano le violazioni anche da questo lato, una autonoma e rinnovata applicazione del medesimo istituto (v. Cass. n. 11612/2020 cit.).

È, inoltre, privo di rilievo che la precedente constatazione (anche quando si sia tradotta direttamente in un avviso) sia divenuta definitiva e inoppugnabile o non sia stata oggetto di impugnazione.

Nella vicenda in giudizio, la CTR ha ritenuto applicabile la continuazione anche con riguardo alla contestazione di violazione della stessa indole nei confronti dell'ente e dei due soci per tutte le annualità dal 2005 al 2010, sebbene la sanzione irrogata per l'anno 2005 dovesse essere cumulata, secondo il regime della continuazione, rispetto a quelle irrogate per gli anni successivi fino al 2008, ma non anche per quelle del 2009 e del 2010, rispetto alle quali si era verificato l'evento interruttivo rappresentato dalla notifica degli atti impositivi inerenti l'annualità 2005.

In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Friuli Venezia Giulia, che provvederà alla rideterminazione delle sanzioni con applicazione della continuazione con riguardo alle annualità 2005, 2006, 2007 e 2008, nonché, con separata determinazione, per le annualità 2009 e 2010.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata. Rinvia la causa, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Friuli Venezia Giulia in diversa composizione.