



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

16056.21

Oggetto: ICI -
Omessa dichiarazione
- Sanzioni ex art. 14
d.lgs. n. 504 del 1992.

Composta da

Dott.ssa Camilla Di Iasi

Presidente

Dott.ssa Liana M. T. Zoso

Consigliere

Dott. Liberato Paolitto

Consigliere

Dott.ssa Rita Russo

Consigliere

Dott.ssa Milena d'Oriano

Consigliere rel.

Oggetto

Cron. 16056

R.G.N. 30183/2018

Ud. 17/3/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30183/2018 R.G. proposto da

Comune di Peschiera Borromeo, in persona del Sindaco p.t.,
elett.te domiciliato in Milano, alla via Pontaccio n. 17, presso lo
studio dell'avv. Elisabetta Angela Bellotti, da cui è rapp.to e difeso,
come da procura in calce al ricorso;

- *ricorrente* -

contro

in persona del legale rapp.te p.t., elett.te
domiciliato in Roma al Viale Giuseppe Mazzini n. 11, presso lo studio
dell'avv. Gabriele Escalar, da cui è rapp.to e difeso come da procura
in calce al controricorso;

- *controricorrente* -

nonché

beneficiaria della scissione di

in persona del legale rapp.te p.t., elett.te domiciliato in
Roma alla via Enrico Tazzoli n. 6, presso lo studio dell'avv. Gabriele
Escalar, da cui è rapp.to e difeso come da procura in calce all'atto di
intervento;

- *interventore* -

2051
21

avverso la sentenza n. 1023/18/18 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 9/3/2018, non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17 marzo 2021 dalla dott.ssa Milena d'Oriano;

RITENUTO CHE:

1. con sentenza n. 1023/18/18, depositata il 9 marzo 2018, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dal Comune di Peschiera Borromeo, avverso la sentenza n. 7734/17/16 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con condanna al pagamento delle spese di lite;
2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento con cui il Comune di Peschiera Borromeo aveva irrogato alla società una sanzione di € 8.151,04, in misura ridotta del 50% rispetto alla previsione di cui all'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, per l'omessa presentazione della dichiarazione ICI per l'anno 2010, in relazione ad un'area edificabile acquistata in data 20-7-2010, pur dando atto del versamento corretto dell'imposta per l'annualità;
3. la CTP aveva parzialmente accolto il ricorso e rideterminato la sanzione nella misura ridotta di € 51,00, di cui al comma 3 dell'art. 14 del d.lgs. n. 504 del 1992; la CTR aveva confermato la decisione di primo grado, ritenendo applicabile il comma 3 anche in caso di omissione dell'intera dichiarazione non incidente sull'ammontare dell'imposta, e che la natura formale della violazione dovesse comunque valutarsi in concreto e non in astratto;
4. avverso la sentenza di appello, il Comune proponeva ricorso per cassazione, notificato a mezzo PEC in data 9 ottobre 2018, affidato a due motivi, e depositava memoria ex art. 380 bis 1 c.p.c.; la società contribuente resisteva con controricorso;
5. con atto notificato a mezzo PEC il 3 marzo 2021 interveniva in giudizio la società beneficiaria della scissione di

CONSIDERATO CHE:

1. con il primo motivo di ricorso il Comune ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 14, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per aver ritenuto applicabile la sanzione di cui al comma 3 anche all'ipotesi di omessa presentazione dell'intera dichiarazione, e non di un solo elemento di essa, incidendo il regolare pagamento del tributo sulla determinazione della sanzione e non sulla condotta sanzionata;

2. con il secondo motivo lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, in relazione all'art 360, comma 1, n. 3 e n. 4, c.p.c., per non aver considerato che l'obbligo dichiarativo ai fini ICI non ammette equipollenti e che la sua omissione non ha consentito al Comune di avere conoscenza del valore venale del bene.

OSSERVA CHE:

1. I motivi di ricorso, da esaminarsi congiuntamente per connessione, non meritano accoglimento.

1.1 Il d.lgs. n. 504 del 1992 dispone che l'oggetto dell'ICI sulle aree fabbricabili si determina: a) sotto il profilo qualitativo, nel senso che "Presupposto dell'imposta è il possesso... di aree fabbricabili..." (art. 1, comma 2, d.lgs. n. 504/1992); b) sotto il profilo quantitativo, nel senso che "Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili..." (art. 5, comma 1, d.lgs. n. 504/1992) e che "Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1 gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità..."

L'art. 10, comma 4, dello stesso decreto pone a carico dei "soggetti passivi" l'obbligo ("devono") di "dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato ... entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio" nonché quello di "denunciare ... le modificazioni intervenute, entro il termine di presentazione della

dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le modificazioni si sono verificate".

L'inosservanza dello specifico obbligo di *facere* ("dichiarare"; "denunciare") nel termine fissato, imposto dalla norma, evidenzia una condotta inadempiente del comportamento attivo richiesto, quindi un comportamento omissivo del soggetto passivo, e connota la violazione di quell'obbligo sanzionata dal successivo art. 14.

1.2 L'art. 14, come modificato dal d.lgs. n. 473 del 1997, nella parte che qui rileva, ponendo una evidente graduazione delle sanzioni sulla base della gravità delle violazioni, recita:

"1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila."

2. Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.

3. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele."

Dalla lettura sistematica dei vari commi si evince che la *ratio* di tale graduazione è quella di prevedere la massima sanzione, in misura uguale o pari al doppio dell'imposta evasa, in presenza di una omessa dichiarazione cui si colleghi l'omesso versamento integrale del dovuto; la sanzione intermedia, in misura pari alla metà o uguale all'importo evaso, in caso di dichiarazione infedele che abbia inciso sulla determinazione e quindi sul versamento in difetto dell'imposta; la sanzione minima, in misura forfettaria tra un minimo e un massimo, nel caso in cui "l'omissione o l'errore" non abbiano inciso

sulla determinazione dell'imposta, che si presuppone dunque versata nella misura dovuta.

2. Per completezza si rileva che la tendenza dell'evoluzione normativa è nel senso di una semplificazione degli obblighi dichiarativi che non siano indispensabili alla individuazione del soggetto passivo ed alla determinazione dell'imposta.

L'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, conv. dalla l. n. 248 del 2006, ha previsto, infatti, che "A decorrere dall'anno 2007, è soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), di cui all'art. 10, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ... Resta fermo l'obbligo di presentazione della dichiarazione nei casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico".

Nella G.U. n. 102 del 2 maggio 2008 è stato pubblicato il decreto del 23 aprile 2008, recante "Approvazione del modello di dichiarazione agli effetti dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) per l'anno 2007 e delle relative istruzioni", mentre con successivo decreto del Ministero dell'Economia del 12/05/2009 è stato approvato il modello di dichiarazione agli effetti ICI che deve essere utilizzato in tutti gli altri casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta comunale sugli immobili non sono acquisibili da parte dei comuni attraverso la consultazione della banca dati catastale (art. 1, comma 2, del d.m. 12/05/2009).

L'obbligo di presentare la dichiarazione ICI è rimasto dunque in vigore in modo generalizzato fino al 18.12.2007, data in cui è stata accertata, con decreto dell'Agenzia del Territorio, l'effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali per i Comuni, mentre per il periodo successivo, anche in capo ai titolari di aree fabbricabili, l'obbligo di presentare la dichiarazione ICI è rimasto solo quando i dati necessari non siano contenuti nell'atto

cui è applicabile la procedura telematica (Cass. n. 12926 del 2019 e n. 17810 e n. 5362 del 2017).

3. Con orientamento consolidato di questa Corte si è poi affermato che la violazione dell'obbligo di dichiarazione non ha natura istantanea e non si esaurisce con la mera violazione del primo termine fissato dal legislatore, sicché, ove la dichiarazione sia stata omessa in relazione ad un'annualità d'imposta, l'obbligo non viene meno in relazione all'annualità successiva ed ogni annualità deve essere sanzionata ex art. 14, comma 1, (vedi Cass. n. 14399 del 2017 e n. 27808 del 2018) e che l'omessa indicazione, nella dichiarazione (come nella denuncia di variazione) di cui all' art. 10, comma 4, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, anche di un solo cespite immobiliare soggetto ad autonoma imposizione, costituisce omessa dichiarazione (o denuncia) dello stesso cespite, ed è punibile, ai sensi del comma 1 dell' art. 14 dello stesso d.lgs., a titolo di "omessa presentazione della dichiarazione o denuncia", e non già, ai sensi del comma 2 della stessa norma, quale "dichiarazione o denuncia ... infedeli". (Vedi Cass. n. 21686 e n. 18503 del 2010 e n. 932 del 2009)

4. Incontestato che nel caso in esame permanesse tale obbligo, questione controversa è se, nell'ipotesi in cui l'omessa dichiarazione sia seguita da un pagamento corretto e tempestivo dell'imposta, debba comunque trovare applicazione la sanzione nella misura più grave prevista dal comma 1 dell'art. 14 cit., o piuttosto quella di cui al comma 3.

4.1 In tema di sanzioni tributarie opera il combinato disposto degli artt. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), secondo cui la sanzione non va irrogata quando la condotta "si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta", e 6, comma 5 bis, del d.lgs. n. 472 del 1997, introdotto (a decorrere dal 20 marzo 2001) dall'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 32 del 2001, alla stregua del quale " Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio

all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo."

Gli illeciti tributari, in ragione del combinato disposto di tali norme, vengono raggruppati nelle seguenti tre tipologie fondamentali:

-violazioni «sostanziali», che incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento;

-violazioni «formali», che arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, pur non incidendo sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento;

-violazioni «meramente formali», che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo (quindi non sostanziali) e non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo (quindi non formali).

Solo tali ultime violazioni vanno ritenute meritevoli della non punibilità per assenza di offensività delle condotte, proprio in quanto non tali da arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo (in tal senso ex plurimis: Cass. sez. 5, 16/01/2019, n. 901, Rv. 652459-01; Cass. sez. 5, 19/05/2017, n. 12639, Rv. 644691-01; Cass. sez. 5, 25/06/2014, nn. 14401 e 14402, oltre che, Cass. sez. 5, 22/12/2014, n. 27211, Rv. 633939-01; Cass. sez. 5, 10/02/2016, n. 2605, Rv. 638898-01; Cass. sez. 5, 06/10/2017, n. 23352, Rv. 645810-01; Cass. sez. 5, 08/03/2013, n. 5897, Rv. 625953-01).

La sanzionabilità delle violazioni «formali» si fonda, invece, sull'esigenza di assicurare il rispetto di obblighi atti, nonostante il loro carattere formale, a garantire un'esatta riscossione delle imposte nonché ad evitarne l'evasione, dovendosi poi procedere alla valutazione concreta circa la natura "formale" o "meramente formale" della violazione in base all'idoneità "ex ante" della condotta

a recare detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo. (vedi Cass., Sez. 5, n. 28938 del 17/12/2020, Rv. 659970-02).

4.2 In tema di sanzioni tributarie operano poi altri fondamentali principi quali quello di legalità, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 472 del 1997, e di proporzionalità e ragionevolezza desumibile, tra l'altro, dall'art. 7 dello stesso decreto.

Il giudizio di sussunzione della fattispecie concreta nella previsione sanzionatoria va inoltre compiuta tenendo conto della idoneità offensiva della condotta nel suo complesso, e non frazionandola in segmenti che non costituiscano autonome fattispecie sanzionatorie; nella specie rileva, pertanto, non solo che sia stata omessa la dichiarazione, ma anche che l'imposta, al cui versamento era finalizzata la dichiarazione, sia stata correttamente e tempestivamente pagata, come riconosciuto dallo stesso Comune nell'avviso di accertamento.

5. Ebbene l'omessa dichiarazione ICI seguita da regolare versamento dell'imposta costituisce una condotta omissiva che non ha inciso sulla determinazione del tributo ma ne ha solo potenzialmente pregiudicato il controllo.

Tale violazione formale, seppur punibile, trova la sua specifica sanzione nel comma 3 dell'art. 14 del d.lgs. n. 504 del 1992 che punisce "l'omissione" che abbia ad oggetto "elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta".

5.1 Il dato letterale non impone una interpretazione che limiti la condotta ad una omissione parziale, o compiuta nell'atto della presentazione della dichiarazione, né risulta apposto un limite quantitativo agli elementi omessi, che vengono individuati solo per la loro qualificazione negativa, quella di non incidere sul tributo.

5.2 Dal punto di vista sistematico risulterebbe poi irragionevole, e contrario al principio di proporzionalità, secondo cui la sanzione tributaria non deve eccedere il suo fine di prevenire evasioni e garantire la riscossione delle imposte, punire in modo più grave chi abbia omesso la dichiarazione, ma versato integralmente il dovuto,

rispetto a chi, realizzando una violazione sostanziale ai sensi del comma 2, abbia presentato una dichiarazione infedele ed evaso una parte dell'imposta.

6. Per tutto quanto sopra esposto, ritenuto che la decisione della CTR non merita alcuna censura, il ricorso va rigettato.

6.1. Tenuto conto della novità della questione sussistono comunque giusti motivi per disporre la compensazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

6.2 Trattandosi di giudizio instaurato successivamente al 30 gennaio 2013, in quanto notificato dopo tale data, sussistono le condizioni per dare atto- ai sensi dell'art.1, comma 17 della l. n. 228 del 2012 (che ha aggiunto il comma 1 quater all'art. 13 del d.P.R. n. 115 del 2002) - della sussistenza dell'obbligo di versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la impugnazione integralmente rigettata.

P.Q.M.

La Corte,
rigetta il ricorso;
compensa le spese di giudizio.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso, da remoto, il 17 marzo 2021.

Il Presidente

Dott.ssa Camilla Di Iasi



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 09 GIU. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Emilia Sergi

