

Omessa dichiarazione ICI/IMU: sanzione fissa se il tributo è stato versato

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. D'Oriano - Ord. n. 16056 del 17 marzo 2021, dep. il 9 giugno 2021)

ICI - Omessa dichiarazione - Regolare versamento del tributo - Violazione "meramente formale" non incidente sull'ammontare del tributo - Configurabilità - Sanzione fissa - Applicabilità

L'omessa dichiarazione ICI, accompagnata dal regolare versamento dell'imposta, costituisce una condotta omissiva che non incide sulla determinazione del tributo ma ne pregiudica solo potenzialmente il controllo. Tale violazione formale trova la sua specifica previsione nel comma 3 dell'art. 14, D.Lgs. n. 504/1992, che punisce, con sanzione fissa, "l'omissione" avente ad oggetto "elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta" e non nel comma 1, che attiene, invece, alle violazioni sostanziali comportanti anche l'omesso versamento del tributo, né nel comma 2, riguardante le dichiarazioni infedeli. Il giudizio sulla fattispecie concreta nella previsione sanzionatoria deve tener conto della idoneità offensiva della condotta nel suo complesso, e non frazionandola in segmenti che non costituiscano autonome fattispecie sanzionatorie: 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.

(Oggetto della controversia: omessa dichiarazione ICI, anno 2010)

Svolgimento del processo

Rilevato 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 VP Sviluppo 2015 S.r.l. una sanzione di euro 8.151,04, in misura ridotta del 50% (percento) rispetto alla previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1, 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 euro 51,00, di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 3; 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 Acacia 2000 S.r.l., beneficiaria della scissione di VP Sviluppo 2015 S.r.l.

Motivi della decisione

Considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso il Comune ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, commi 1 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, 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 del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, 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 ..." (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2); b) sotto il profilo quantitativo, nel senso che

“Base imponibile dell’imposta è il valore degli immobili ...” (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 1) 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. Il D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 53, conv. dalla Legge 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 al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 10, comma 4, ... 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 dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 46, art. 3-bis, 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 Ministero dell’Economia del D.M. 12 maggio 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 (D.M. 12 maggio 2009, art. 1, comma 2).

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 al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 10, comma 4, anche di un solo cespite immobiliare soggetto ad autonoma imposizione, costituisce omessa dichiarazione (o denuncia) dello stesso cespite, ed è punibile, ai sensi dello stesso D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1, 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 citato art. 14, comma 1, o piuttosto quella di cui al comma 3.

4.1 In tema di sanzioni tributarie opera il combinato disposto dalla Legge n. 212 del 2000, art. 10, comma 3 (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 del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis, introdotto (a decorrere dal 20 marzo 2001) dal D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 7, comma 1, lett. a), 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 al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2, e di proporzionalità e ragionevolezza desumibile, tra l'altro, dallo stesso decreto, art. 7.

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 del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 3 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 della Legge n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 (che ha aggiunto il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*) - 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 del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*, 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 dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.

Commento

di Stefano Baruzzi (*)

L'ordinanza n. 16056/2021 in commento - confermativa di quanto già deciso in prime e seconde cure dalla CTP e dalla CTR di Milano e meritevole di adesione - riveste interesse poiché getta luce, in modo chiaro e autorevole, su temi poco trattati e oggettivamente farraginosi (circostanza comprovata dalla compensazione delle spese decisa dall'ordinanza), ancorché dotati di rilevanza economica affatto secondaria, quali

sono i criteri sanzionatori correttamente applicabili, nel caso di specie con riguardo all'ormai abrogata imposta comunale sugli immobili, ma con possibilità di applicare tali indicazioni - proprio perché "di principio" - anche al regime IMU attualmente vigente e, più in generale, a tutti i tributi.

La fattispecie concreta riguarda l'omessa dichiarazione della dichiarazione ICI - che avreb-

(*) Dottore commercialista.

be dovuto essere presentata, a termini di legge nel 2010 come oggi, perché riferita all'acquisto di un'area fabbricabile -, evidentemente imputabile a una mera dimenticanza (o, comunque, a un disservizio di ordine puramente fattuale), e non a una volontà evasiva, giacché il tributo era stato regolarmente versato.

In tale contesto, il Comune reputa, tuttavia, di dover applicare la corposa sanzione proporzionale al tributo "dovuto" (dal cento al duecento per cento) prevista dal comma 1 dell'art. 14, D.Lgs. n. 504/1992 - riducendone, peraltro, l'importo alla metà (presumibilmente, facendo applicazione dell'art. 7, quarto comma, del D.Lgs. n. 472/1997) - anziché quella in cifra fissa disposta dal successivo comma 3 per i casi in cui "l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta", ovvero e del pari "per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, o per la mancata restituzione di questionari nei 60 giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele": in fatto, si parla di una sanzione comminata di oltre 8.150 euro in luogo di soli 51 nell'importo minimo.

La Suprema Corte avalla l'operato dei giudici di merito ritenendo inapplicabile, nella specie, la sanzione proporzionale bensì, ancorché non esplicitamente riferita dalla formulazione della norma (anche) alla omissione della dichiarazione, quella di cui al comma 3 e ciò in ragione della considerazione, essenziale, che il tributo nel caso specifico era stato regolarmente versato. A supporto di tale tesi la Corte di cassazione osserva che la graduazione decrescente delle sanzioni prevista dai primi tre commi dell'art. 14 non è casuale ma legata alla pericolosità della condotta rispetto - ed è questo il punto centrale e attuale - non già alla omissione dell'adempimento dichiarativo in sé e per sé considerato, bensì rispetto all'assolvimento del tributo dovuto, come già osservato nel caso di specie pari a zero.

Nella ricostruzione del quadro normativo d'insieme i Supremi giudici evidenziano che tale impostazione si lega strettamente al principio di carattere generale recato dallo Statuto dei diritti del contribuente (1), in forza del quale "le

sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione (...) si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta" e si affianca all'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997 che prevede la non punibilità delle "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". Ulteriori principi molto rilevanti per la materia, anch'essi richiamati nell'ordinanza, sono poi quello di legalità e di ragionevolezza (2).

Orbene - questa la conclusione della Suprema Corte - nel caso di specie "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", trattasi, dunque, di violazione formale, punibile, ma che trova la sua specifica sanzione nel comma 3 dell'art. 14 citato che, appunto, punisce "l'omissione" che abbia ad oggetto "elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta".

L'attuale quadro applicativo dell'IMU, come modificato dalla "mini riforma" operata dalla Legge n. 160/2019 (3), non è diverso, nella sostanza, da quello sopra esaminato, a fronte, peraltro di norme, riformulate in modo più chiaro e aderente ai criteri precisati dalla Suprema Corte: infatti, le misure delle sanzioni e le loro gradazioni sono rimaste pressoché tutte uguali a quelle dell'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1992, ma il richiamo è ora fatto, con maggior chiarezza e precisione, al tributo "non versato", a conferma dei principi sottolineati dalla Corte nella propria lettura sistematica delle disposizioni di legge: permanere dell'obbligo di presentare la dichiarazione per le aree edificabili e, quindi, sanzionabilità della sua omissione, ma secondo criteri economici opportunamente graduati e non correlati a un tributo che è stato integralmente e puntualmente assolto. Per l'effetto, in base all'attuale comma 775 dell'art. 1, Legge n. 160/2019, "in caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo '**non versato**', con un minimo di 50 euro". Esattamente come nel caso deciso dalla Suprema Corte e in

(1) Art. 10, comma 3: "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente".

(2) Artt. 2 e 7, D.Lgs. n. 472/1997. Cfr., in tema di IVA e sulla tripartizione logica delle sanzioni, anche Cass., Sez. trib., n. 28938/2020. Con esito favorevole al contribuente (anche in pri-

mo grado), ma con considerazioni di diritto diverse, in tema di imposta sulle assicurazioni, cfr. Comm. trib. reg. Liguria 8 febbraio 2013, n. 5.

(3) Art. 1, comma 775.

modo non dissimile da quanto stabilito, fin dall'origine, anche ai fini delle imposte sui redditi dall'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 ai sensi del quale l'omessa dichiarazione è, in linea di principio, punita con una pesante sanzione proporzionale al tributo dovuto, ma se non sono dovute imposte perché già versate (anche mediante ravvedimento operoso) è prevista, invece, una sanzione fissa, da un minimo di 250 a un massimo di 1.000 euro (4).

Concludiamo segnalando che quanto appena osservato ai fini dell'IMU opera "pari pari" anche ai fini della tassa per la raccolta dei rifiuti, in relazione alla quale il quadro sanzionatorio

per l'omessa o infedele dichiarazione continua a essere offerto dai commi 696 e seguenti della Legge n. 147/2013 (già operante ai fini della "IUC" - IMU, TASI e TARI -, oggi ristretta alla sola TARI), salva una misura massima più elevata della sanzione per la mancata risposta ai questionari entro 60 giorni (da 100 a 500 euro anziché da 50 a 200 euro come ridotti dalla *mini* riforma dell'IMU di fine 2019), in entrambi i casi con la facoltà riconosciuta ai Comuni di "deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale".

(4) Circolari Min. Fin. n. 23/1999, cap. 1, par. 1, e AdE n. 54/E/2002, par. 17.