

In una sentenza della Ctr di Roma le precisazioni sull'applicazione del meccanismo

Sanzioni fiscali, cumulo esteso

Dichiarazioni tributi locali: penalità unica con aumenti

Pagina a cura
di **SERGIO TROVATO**

Il cumulo giuridico delle sanzioni si applica anche ai tributi locali e non solo ai tributi erariali. Se un contribuente non presenta all'amministrazione comunale la dichiarazione Tarsu, Tari, Imu, o relativa ad altri tributi locali, commette più violazioni. Le violazioni si ripetono per ogni annualità, ma deve essere assoggettato al pagamento di un'unica sanzione con gli aumenti previsti dalla legge. Si applica il cumulo giuridico solo se più favorevole rispetto al cumulo materiale, che comporta l'irrogazione di una sanzione per ogni annualità. È quanto ha affermato la Commissione tributaria regionale di Roma, quinta sezione, con la sentenza 1303 del 19 maggio 2020.

Per i giudici d'appello, «l'omessa denuncia integra un illecito che si rinnova in ogni annualità pretermessa». Il cumulo giuridico è una regola che vale anche per le violazioni commesse in materia di tributi locali, ma per la sua applicazione va dimostrato che l'ente impositore ha emanato «una pluralità di atti di irrogazione di sanzioni»; altrimenti, è impedito «al giudice di valutare in concreto la sussistenza dei presupposti».

I giudici di merito, dunque, si allineano a quanto affermato dalla Cassazione (3265/2012), che ha riconosciuto l'applicabilità all'Ici, ma lo stesso principio vale per gli altri tributi locali, del cumulo giuridico.

In tema di sanzioni amministrative per le violazioni tributarie si applica il principio della continuazione, sancito dall'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997, secondo il quale quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi si applica la sanzione base aumentata della metà al triplo.

Del resto, l'articolo 16 del decreto legislativo 473/1997 dispone l'estensione della suddetta norma alle violazioni in materia di tributi locali.

Va precisato, però, che si fa ricorso al cumulo giuridico, con irrogazione di un'unica sanzione, solo se più favorevole al contribuente rispetto al cumulo materiale (una sanzione per ogni violazione). Inoltre, bisogna evidenziare che i contribuenti possono beneficiare del cumulo giuridico solo se si accede alla tesi che per Ici, Imu, Tasi, Tari, le violazioni si ripetono per ogni annualità, perché vi è autonomia dei singoli periodi d'imposta. Quindi, la sanzio-

In sintesi

Riferimenti normativi	<ul style="list-style-type: none"> • Articolo 12, decreto legislativo 472/1997 • articolo 16, decreto legislativo 473/1997 • articolo 10, legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) • articolo 8, decreto legislativo 546/1992
Omessa dichiarazione	Il contribuente commette una violazione che è soggetta a una sanzione, che va dal 100 al 200 per cento del tributo dovuto
Il cumulo giuridico delle sanzioni si applica	Ai tributi locali e ai tributi erariali
Se un contribuente non presenta all'amministrazione comunale la dichiarazione Tarsu, Tari, Imu	Commette una violazione per ogni singola annualità
Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi	Si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo
La violazione perdura fino a quando	Il contribuente non la regolarizza presentando la denuncia al comune sul cui territorio è ubicato l'immobile
Si fa ricorso al cumulo giuridico, con irrogazione di un'unica sanzione	Solo se più favorevole al contribuente rispetto al cumulo materiale (una sanzione per ogni violazione)

Cause di esclusione, parola al giudice

L'articolo 8 del decreto legislativo 546/1992 attribuisce al giudice tributario il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni.

Per poter aver luogo l'applicazione di queste esimenti occorre che sussistano dubbi, per esempio, in ordine all'assoggettamento a tassazione di un determinato bene oppure sull'obbligo di presentazione della dichiarazione o, ancora, che vi siano incertezze interpretative su una determinata disposizione.

Il giudice tributario può annullare le sanzioni quando i dubbi derivano

dall'emanazione di una legge interpretativa che intervenga successivamente alla constatazione di una violazione oppure quando la stessa amministrazione si esprima in termini contraddittori con circolari e risoluzioni. In quest'ultimo caso non sono dovuti neppure gli interessi moratori.

L'incertezza oggettiva può essere determinata anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali e rileva nei casi in cui nulla può essere rimproverato al cittadino per non aver osservato la legge.

—© Riproduzione riservata—

ne fiscale non va contestata una sola volta, perché la violazione si ripete nel corso del tempo. La Cassazione (sentenza 16484/2016) ha chiarito che va irrogata una sanzione ogni anno per l'omessa presentazione della dichiarazione Ici e Imu. La violazione perdura fino a quando il contribuente non la regolarizza presentando la denuncia al Comune sul cui territorio è ubicato l'immobile.

Per i giudici di legittimità, la violazione dell'obbligo di dichiarazione non ha natura istantanea ma si ripete nel corso degli anni e il contribuente è soggetto al pagamento della sanzione per ogni singola annualità.

Anche se la legge prevede un unico obbligo a carico del possessore dell'immobi-

le, questo non comporta che incorra, in caso di inadempimento, in una sola violazione e in una sola sanzione. Pertanto, quando un contribuente commette violazioni della stessa indole in diversi periodi d'imposta, deve essere irrogata un'unica sanzione e non già una sanzione per ogni annualità. Sempre la Cassazione, con l'ordinanza 18423/2018, ha affermato che «l'istituto della continuazione, sancito dall'art. 12, comma 5 del dlgs 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».

Se un contribuente commette più violazioni (per

esempio, omette di presentare la dichiarazione per diverse annualità) per Ici, Imu, Tasi, Tari e altri tributi locali, deve essere assoggettato al pagamento di un'unica sanzione con gli aumenti previsti dalla legge.

Gli obblighi dichiarativi. Nel caso in esame, il giudice tributario si è pronunciato sull'omessa dichiarazione Tarsu. In presenza di una dichiarazione incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di rettificarla o di presentarla si rinnova di anno in anno, con la conseguenza che la violazione dell'obbligo va sanzionata anche per gli anni successivi al primo (Cassazione, ordinanza 22850/2019).

In materia di Tarsu, ma la

stessa regola vale per la Tari, il contribuente è tenuto a denunciare le variazioni intervenute dopo la presentazione della dichiarazione originaria. Non è infatti obbligato a ripresentare la propria dichiarazione anno per anno, atteso che a ogni anno solare corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria. Per la Cassazione questo comporta che qualora la denuncia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova di anno in anno. Ne consegue che la violazione di questo obbligo, comporta l'irrogazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo, sia nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa sia nel caso in cui sia stata presentata, ma sia infedele.

È necessario, quindi, che il contribuente presenti anche le denunce di variazione. Se prodotte in ritardo non possono mai avere effetto retroattivo.

In particolare, anche la riduzione della superficie dell'immobile, per pagare un importo minore a titolo di tassa sui rifiuti, deve essere dichiarata tempestivamente. In effetti, solo dopo la presentazione della dichiarazione l'amministrazione comunale può accertare e valutare la fondatezza delle richieste avanzate dall'interessato.

La recidiva. Il contribuente recidivo è penalizzato. Scatta la sanzione nella misura massima del 200 per cento per coloro che non presentano la dichiarazione per diversi anni.

La violazione dell'obbligo non può essere sanata con l'invio di altre comunicazioni all'ente o con altri adempimenti. In questo senso si è espressa la commissione tributaria regionale di Firenze, prima sezione, con la sentenza 934/2018. Per il giudice d'appello la sanzione fiscale va «comminata nella misura massima, per la reiterata omissione da parte del contribuente all'obbligo della dichiarazione».

L'obbligo non può essere surrogato da altre comunicazioni fatte all'ente ai fini di altri adempimenti e, permane l'omissione per ogni anno di mancata denuncia».

Qualora non venga presentata la dichiarazione Imu, o Tari, il contribuente commette una violazione che è soggetta a una sanzione che va dal 100 al 200% del tributo dovuto. Secondo la commissione regionale, la reiterata violazione per diverse annualità dà luogo all'irrogazione della sanzione nella misura massima.

—© Riproduzione riservata—