# Sentenza del 18/06/2020 n. 11833 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Il Comune di Peschiera Borromeo con un unico motivo di ricorso per cassazione impugnava la sentenza n. 1539/2016 della CTR di Milano la quale, in sede di rinvio, per gli aspetti che qui rilevano dichiarava dovuta una sola sanzione rideterminata nella misura del 150% del tributo ICI, aumentata sino alla meta' in conseguenza della recidiva triennale ai sensi del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 7, ed infine raddoppiata ai sensi del successivo articolo 12 per la continuazione. Si costituiva la societa' (---) con controricorso proponendo, a sua volta, ricorso incidentale.

DIRITTO

Con il primo motivo il ricorrente principale deduce la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 63, comma 4, e articolo 57, comma 1, nonche' dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Critica in particolare il passaggio motivazione della sentenza con cui la CTR, pur dando atto che la contribuente non aveva invocato l'applicazione della continuazione, ha ritenuto di applicarla d'ufficio.

Osserva che la societa' (---) s.p.a. non aveva mosso alcuna critica nel ricorso introduttivo agli accertamenti impugnati sicche' la proposizione per la prima volta in appello e nel ricorso per riassunzione avrebbe comportato un ampliamento del thema decidendum che ricadeva nel divieto stabilito dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57, comma 1.

La societa' contribuente, dal canto suo, ha dedotto la violazione e falsa applicazione del n. 662, citata, articolo 3, comma 133, lettera f), Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 7, comma 3, e articolo 99 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Contesta in particolare l'applicazione della recidiva da parte della CTR malgrado l'assenza del passaggio in giudicato di una sentenza di condanna riferita a violazioni precedenti e cio' in ragione della peculiarita' dell'azione fiscale che deve essere esercitata entro precisi termini di decadenza.

Relativamente alla contestazione sollevata dal Comune in ordine alla prospettata rilevabilita' d' ufficio la censura e' infondata.

L'istituto della continuazione va applicato anche d'ufficio in presenza di violazione della stessa indole commesse in diversi periodi di imposta.

Questa Corte ha affermato che "In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie; l'istituto della continuazione, sancit o- dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 12 comma 5, secondo cui "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla meta' al triplo", e' applicabile anche all'ICI" (V. Cass. n. 18423/2018; 26077 del 30/12/2015 (cosi' Sez. 5, Sentenza n. 3265 del 02/03/2012).

Sotto questo profilo la decisione impugnata si sottrae alla critica che le viene mossa.

Per quanto attiene alla questione della recidiva introdotta dalla contribuente va ricordato quanto gia' affermato da questa Corte con sentenza del 22/05/2019, n. 13742 relativa ad un contezioso intercorso fra le stesse parte ma riferita ad una diversa annualita'.

In tale sentenza si e' sostenuto che la recidiva in materia tributaria e' disciplinata del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 7, comma 3.

La norma, nel testo vigente ratione temporis, prevedeva: "La sanzione puo' essere aumentata fino alla meta' nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17, o in dipendenza di adesione all'accertamento. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalita' dell'azione, presentano profili di sostanziale identita'".

Nella specie e' incontestato che le medesime violazioni fossero state contestate nei tre anni precedenti e la CTR ha ritenuto sussistere il presupposto per l'applicazione della recidiva nella quantificazione della sanzione ICI, senza verificare se le precedenti violazioni fossero state definitivamente accertate o non fossero state oggetto di impugnazione.

Lo stesso D.Lgs., articolo 12, detta le disposizioni in materia di concorso di violazioni e continuazione. Al proposito, l'articolo 12, comma 2, prevedeva che fosse soggetto al cumulo giuridico delle sanzioni "chi, anche in tempi diversi, commette piu' violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a-pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo". La norma ha rimosso il previgente regime del cumulo materiale disponendo l'applicazione della sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione piu' grave, aumentata da un quarto al doppio. A differenza dell'articolo 81 cpv. c.p., l'articolo 12, comunque ispirato alla disciplina penalistica, non prevede la ricorrenza del medesimo disegno tipico della continuazione di reati, privilegiando invece il profilo oggettivo della vicenda. L'interruzione della continuazione (articolo 12, comma 6), preclude l'applicazione del trattamento sanzionatorio di favore previsto dall'articolo 12, comma 1, dal momento in cui l'agente abbia avuto contezza della contestazione relativa alla illiceita' del comportamento, ossia quando l'amministrazione si sia attivata per comunicare all'autore le verificate violazioni. Di conseguenza, il soggetto potra' beneficiare del cumulo giuridico per tutte le violazioni antecedenti alla comunicazione, tornando invece operante la separata valutazione per quelle successive.

L'articolo 12, comma 5, nel testo vigente ratione temporis prevedeva che "Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base

aumentata dalla meta' al triplo.

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se piu' atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate".

Il Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 7, comma 3, e articolo 12, prevedono la compatibilita' tra la "recidiva" in materia tributaria e la continuazione.

In particolare tanto l'articolo 7, comma 3, che l'articolo 12, comma 5, fanno - espressamente riferimento a "violazioni della stessa indole" reiterate nel tempo. L'astratta compatibilita' tra i due istituti impone di valutare il fondamento della recidiva e della continuazione nel sistema tributario (tanto piu' alla luce della modifica, in vigore dal 1.1.2016 sebbene non applicabile a questo giudizio ratione temporis, del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 7, comma 3, operata dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, che ha previsto l'obbligatorieta' dell'applicazione della recidiva).

La questione della compatibilita' e la contestuale coniugabilita' di diversi valori e riferimenti non e' dato pretorio, bensi' e' voluta dalla legge, la quale dunque ha, per criterio interpretativo dogmatico, ben considerato le differenze di struttura ontologica dei due istituti, ovvero la diversa considerazione dei fatti che essi suppongono.

Il cumulo giuridico rappresenta, infatti, un beneficio che discende dalla sostanziale unitarieta' della trasgressione; la recidiva, al contrario, punisce con piu' rigore chi si ostini a commettere consecutivamente la stessa violazione. A dispetto dell'espressione "stessa indole", usata con disinvoltura dal legislatore all'articolo 7, ed all'articolo 12, le prospettive dei due istituti sono completamente diverse e non possono essere sovrapposte in maniera acritica.

Cio' trova, del resto, autorevole conferma nella giurisprudenza della Cassazione penale, in parte gia' richiamata (Cass. 9148/1996; Cass. 49658/2014; Cass. 21043/2018), secondo cui il trattamento sanzionatorio piu' mite e' giustificato dal minor disvalore sociale associato al reato continuato.

Non appare dirimente, tuttavia, il riferimento al sistema della recidiva penale il quale presuppone, in coerenza con la presunzione di non colpevolezza, un accertamento giudiziale definitivo della responsabilita'. Invece l'azione amministrativa per sua natura si fonda sulla presunzione di legittimita' del suo atto e su questa la autoritarieta' e la esecutivita' immediata del suo agire organizzativo. In altri termini, le due recidive, al di la' delle assonanze logiche dovute all'operare in entrambe del rilievo del precedente, sono predisposte a tutela di diverso valore e di -distinti riferimenti costituzionali. Essendo la esecutivita' dell'atto amministrativo sussistente fino a che esso non venga dichiarato invalido o revocato, e dunque i suoi effetti permanenti nel mondo del diritto fino a quel momento, ed essendo invece la condanna del giudice penale pienamente efficace nei suoi riflessi sostanziali solo a giudicato intervenuto.

Notevoli difficolta' derivano all'interprete, come si e' visto dall'utilizzo dell'espressione "stessa indole" sia in tema di recidiva, sia in tema di violazione ultrannuale.

L'articolo 7, comma 3, infatti, presenta un'importante differenza rispetto alle norme previgenti sulla recidiva, rispettivamente contenute nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 54, comma 2, e nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 49, comma 2: mentre queste ultime configuravano la recidiva nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, fosse incorso in un'altra violazione della stessa indole, per la quale fosse stata inflitta la pena pecuniaria, la nuova norma sembra prescindere dall'intervento di una contestazione o irrogazione tra la prima violazione e le successive.

Cio' assume rilievo ai fini della compatibilita' tra recidiva e cumulo giuridico delle sanzioni: se infatti la recidiva non necessitasse di una precedente irrogazione definitiva di sanzioni, essa non sarebbe mai applicabile unitamente alla continuazione la quale, viceversa, e' interrotta dalla punizione delle violazioni pregresse.

Se, pertanto, si individuasse il fondamento della recidiva nella reiterazione di una violazione, contestata ma non definitivamente accertata, la compatibilita' tra i due istituti non potrebbe essere ritenuta. Lo escluderebbe l'unificazione dovuta al vincolo della continuazione cui sono soggette violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi. L'incompatibilita' tra tali istituti sarebbe determinata dalle loro differenti strutture logiche. Infatti l'unicita' delle violazioni della stessa indole si contrappone, in via di principio, alla pluralita' di violazioni che fungono da presupposto della recidiva.

Se invece si afferma, come ritiene questo Collegio che la recidiva-si fonda sulla sussistenza di un precedente accertamento definitivo la preclusione costituita dall'inserimento nella vicenda della continuazione viene meno: il soggetto puo' ben aver commesso piu' violazioni della stessa indole ed e' in tal caso possibile tener conto contemporaneamente delle valutazioni operate dal legislatore corrispondenti alla continuazione e alla recidiva.

Il compimento di un'altra violazione incarnante il superamento di quel momento di valore rappresentato dall'accertamento giudiziale della violazione (o dalla definitivita' della stessa per mancata impugnazione) potra' coniugarsi col disvalore proprio della perpetrazione di una ripetuta condotta di violazioni della stessa indole.

Consegue che, per giustificare la recidiva, nel sistema delineato dal del Decreto Legislativo n. 472 del 1992, articolo 7, comma 3, e articolo 12, comma 5, e' necessario, quanto alla azione amministrativa e dunque al rilevo fiscale, che la violazione sia stata definitivamente accertata dal Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione.

Alla luce di quanto su esposto la CTR avrebbe dovuto previamente accertare se le violazioni precedentemente contestate fossero definitive ai fini della recidiva e commisurare la sanzione tenendo conto della recidiva. A tanto provvedera' il giudice di rinvio.

La sentenza deve essere, pertanto, cassata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione la quale si atterra' ai principi di diritto sopra affermati e provvedera' anche sulle spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso incidentale; rigetta il ricorso principale; cassa la decisione impugnata e rinvia in relazione al motivo accolto alla CTR della Lombardia, in diversa composizione che provvedera' anche alle spese della presente fase.

Da' atto che sussistono le condizioni ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, articolo 1, comma 17, per il versamento da parte del ricorrente principale del contributo unificato dovuto per il ricorso a norma del cit. articolo 13, comma 1 bis.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza