

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13788 Anno 2025

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: PAOLITTO LIBERATO

Data pubblicazione: 23/05/2025

Tarsu Tia Tares
Accertamento

ORDINANZA Interlocutoria

sul ricorso iscritto al n. 7181/2020 R.G. proposto da
Toti Trans S.r.l. (01632600605), in fallimento, in persona del suo
curatore *p.t.*, rappresentato e difeso dal prof. avvocato Roberto Poli
(PLORRT64D24H501W; robertopoli@ordineavvocatiroma.org);

– *ricorrente* –

contro

Tre Esse Italia S.r.l. (01625840606), in persona del suo legale
rappresentante *p.t.*, con domicilio eletto in Roma, via Panisperna n. 95,
presso lo studio dell'avvocato Stefano Guidotti, rappresentata e difesa
dall'avvocato Renato Cicerchia (CCRRNT67C19A123Z;
renato@pec.studiocicerchia.com);

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 4343/19, depositata il 16 luglio 2019, della
Commissione tributaria regionale del Lazio;

udita la relazione della causa svolta, nella camera di consiglio del 12
febbraio 2025, dal Consigliere dott. Liberato Paolitto;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Rosa Maria Dell'Erba, che ha chiesto che la Corte, previa riunione al presente dei ricorsi agli RG 7173, 7184 e 7189/20, respinga i primi tre motivi ed accolga il quarto motivo del ricorso.

Rilevato che:

1. – con sentenza n. 4343/19, depositata il 16 luglio 2019, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello proposto da Tre Esse Italia S.r.l., così pronunciando in integrale riforma della decisione di prime cure che aveva accolto l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso dalla concessionaria del relativo servizio, recante rideterminazione della TARI dovuta dalla contribuente per l'anno 2014;

1.1 – a fondamento del *decisum*, il giudice del gravame ha rilevato che:

a. – quanto alla dedotta dichiarazione delle superfici oggetto di accertamento, l'interlocuzione intercorsa tra la contribuente e l'Ente impositore negli anni 2002 e 2003 – relativamente alla tassazione di «'capannoni industriali e 'palazzina uffici' e particelle 'sub 2-3-4'» - non aveva avuto ad oggetto le aree (ora) sottoposte a tassazione e, in particolare, «quella particella 49 che invece compare nell'avviso che ci occupa»; corrispondenza che, del resto, nemmeno era stata provata dietro produzione di documentazione idonea a dar conto dell'estensione «del pregresso contraddittorio anche alle aree scoperte e alla particella 49»;

b. – l'avviso di accertamento risultava compiutamente motivato, e faceva riferimento a superfici per le quali non era stata presentata

alcuna dichiarazione della contribuente; laddove il concessionario aveva dato conto dell'attività di verifica svolta sulla base della banca dati catastale, degli elaborati planimetrici e sinanche di rilevazioni satellitari;

c. – quanto, poi, alla dedotta produzione di rifiuti speciali, rilevava, per un verso, che la contribuente non aveva mai presentato una qualche dichiarazione relativa ai rifiuti speciali prodotti e, per il restante, che di detta produzione non era stato offerto adeguato riscontro probatorio, in quanto: - dall'ordinanza di vendita del Tribunale di Frosinone (del 1 giugno 1998) non potevano identificarsi (per difetto delle relative planimetrie) le aree che ne formavano oggetto né, per vero, v'era riscontro del trasferimento stesso delle aree (così) non meglio identificate; - l'ulteriore documentazione prodotta risultava «sprovvista di alcuna ufficialità ed autenticazione; è priva di data certa, nell'accezione codicistica; è scarna, parziale; con una serie di dati che non consentono di individuare con certezza che si verta in tema di rifiuti speciali.»; - non v'era nemmeno riscontro di una effettiva presentazione dei Modelli unici di dichiarazione (MUD) alle competenti autorità, per quanto la stessa (in ipotesi) verificata presentazione non potesse equivalere alla regolarità delle stesse dichiarazioni;

d. – andava «condiviso l'assunto della TRE ESSE circa l'inapplicabilità del cumulo giuridico in presenza di un'omissione di denuncia che è stata reiterata anno per anno (v. Cass n. 6950/2014)»;

2. – il fallimento della Toti Trans S.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria;

- resiste con controricorso Tre Esse Italia S.r.l. che anch'essa ha depositato memoria.

Considerato che:

1. – il ricorso risulta articolato sui seguenti motivi:

1.1 – col primo motivo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, e dell'art. 345 cod. proc. civ., sull'assunto che, in violazione del divieto di *nova* in appello, il giudice del gravame aveva posto a fondamento del *decisum* «domande, motivi, questioni e circostanze di fatto del tutto nuovi» - in quanto non esposti né nell'avviso di accertamento impugnato né nelle stesse difese svolte nel primo grado di giudizio - così che solo nel giudizio di appello la concessionaria del servizio di accertamento aveva giustificato l'individuazione delle superfici sottoposte a tassazione - identificandole col capannone industriale e le relative aree scoperte, - chiarito i relativi criteri di determinazione nonché le ragioni di identificazione della categoria tariffaria applicata, quando in prime cure si era (diversamente) addotto un ampliamento (di mq. 3.700) «a "L" del capannone preesistente»;

1.2 – il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione di legge con riferimento alla l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 162, alla l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, ed alla l. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, deducendo il ricorrente che, diversamente da quanto rilevato dal giudice del gravame, l'atto impositivo difettava di adeguata motivazione, non risultando indicati il fondamento né dell'omessa denuncia di variazione né dell'accertamento relativo alla superficie tassabile, ed alla tariffa applicabile; per di più non essendo stata allegata all'atto la documentazione dell'attività (in tesi) svolta in sede di verifica e controllo, avuto riguardo, in specie, alla copia degli elaborati planimetrici ed alle stesse rilevazioni satellitari fotografiche;

1.3 – col terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 111, sesto comma, Cost., dell'art. 132,

secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 118 d.a. cod. proc. civ., assumendo, in sintesi, che la gravata sentenza aveva escluso la prova della produzione di rifiuti speciali sulla base di ragioni apodittiche e (logicamente) incontrollate (anche con riferimento, in specie, alle stesse superfici oggetto di acquisto ed integrative dello stesso presupposto impositivo), così pronunciando con motivazione apparente e senza considerare che la stessa documentazione in sentenza ripercorsa (registri di carico e scarico, formulari e MUD), non aveva formato oggetto di disconoscimento, e contestazione, in giudizio;

1.4 – col quarto motivo di ricorso, e sempre ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia violazione del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 12, deducendo che la gravata pronuncia illegittimamente aveva escluso l'applicabilità del cumulo giuridico per la violazione dell'obbligo di dichiarazione quando esso esponente era stato destinatario di quattro avvisi di accertamento che, contestualmente notificati, avevano riferimento alla TARSU ed alla TARI dovute per gli anni dal 2010 al 2015, così che – come del resto emergente dagli stessi *decisa* della Corte di legittimità – avrebbe dovuto trovare applicazione il cumulo giuridico delle sanzioni ai sensi dell'art. 12, comma 5, cit.;

2. – l'esame del quarto motivo ne rende evidente la rilevanza nomofilattica che – così come la Corte ha già avuto modo di osservare in distinto giudizio (relativamente al ricorso n. 19109/2019 di R.G., esaminato all'udienza del 31 gennaio 2025) – consiglia la trattazione del ricorso in pubblica udienza;

2.1 - in tema di cumulo giuridico delle sanzioni tributarie, la Corte ha avuto modo di statuire che:

- l'istituto, delineato dal d.lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, trova senz'altro applicazione alle sanzioni tributarie previste per i tributi locali (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, art. 16; in tema di ICI v. Cass.,

30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., 2 marzo 2012, n. 3265; Cass., 17 luglio 2008, n. 19650; in tema di TAR SU v. Cass., 18 maggio 2019, n. 13486; Cass., 21 dicembre 2011, n. 27970; Cass., 9 giugno 2010, n. 13869; Cass., 19 maggio 2010, n. 12268; Cass., 11 febbraio 2005, n. 2821; v. altresì, con riferimento all'omessa denuncia ex d.lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 1, Cass., 30 giugno 2021, n. 18447; Cass., 19 gennaio 2021, n. 728; Cass., 29 marzo 2019, n. 8829; Cass., 16 settembre 2016, n. 18230; Cass., 17 luglio 2008, n. 19650);

- la 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., 9 giugno 2021, n. 16017; v. altresì, in tema di ICI, Cass., 16 giugno 2020, n. 11612; Cass., 7 luglio 2010, n. 16051);

- e, in particolare, si è rimarcato che allorché le sanzioni per le diverse annualità siano state irrogate con avvisi notificati contemporaneamente al contribuente, la continuazione si applica per tutte le violazioni antecedenti a tale contestazione, operando l'interruzione solo per quelle successive (Cass., 7 luglio 2010, n. 16051, cit.);

- nel caso, poi, di processi separati relativi ad avvisi contenenti irrogazione di sanzioni della stessa indole, commesse in periodi di

imposta diversi, l'ultimo giudice è competente a rideterminare la "sanzione complessiva" fino a che le precedenti sentenze non siano passate in giudicato (Cass., 2 marzo 2020, n. 5648; Cass., 12 aprile 2017, n. 9501);

2.2 - con riferimento, quindi, alla riformulazione del d.lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5 [ad opera del d.lgs. n. 99 del 2000, art. 2, comma 1, lettera a), numero 2)], la Corte ha rilevato che l'istituto della continuazione è stato configurato «in termini di autonomia precettiva rispetto alle altre previsioni di favore» e, nello specifico, incentrato sulla nozione di «violazioni della stessa indole», così risultando previsto - rispetto alla disciplina delle altre fattispecie di cumulo giuridico per concorso formale o materiale nonché per cd. progressione nell'illecito (di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 12, cit.) - «nel caso di violazioni commesse in diversi periodi di tempo, un elemento incidente su di un trattamento di favore sul piano dell'applicazione delle diverse sanzioni in modo distinto e diverso da quelle già configurate nei commi precedenti», laddove detta nozione deve essere desunta dalla disciplina della recidiva (d.lgs. n. 472, cit., art. 7, comma 3) alla cui stregua «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 modalità dell'azione, presentato profili di sostanziale identità.» (Cass., 17 novembre 2021, n. 34868);

- la considerazione secondo la quale, ai fini dell'applicazione dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997, rileva la sussistenza di violazioni della stessa indole, e non già che le singole violazioni siano legate da un nesso di progressione, dà conto del principio di diritto (pur) enunciato dalla Corte con riferimento alla sanzione per omesso versamento, alla cui stregua, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile,

conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si è ritenuto applicabile il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, cit. (così Cass., 8 aprile 2022, n. 11432; v., altresì, Cass., 18 luglio 2022, n. 22477; Cass., 14 luglio 2010, n. 16526; Cass., 2 luglio 2009, n. 15554);

- la contraria opinione, difatti, si fonderebbe (proprio) sull'identificazione del regime della continuazione, disciplinato dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, con quello che concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo (cd. progressione; v. Cass., 22 marzo 2019, n. 8148; Cass., 20 gennaio 2017, n. 1540);

2.3 – dall'applicazione dei principi di diritto sin qui esposti residua, però, la questione relativa alla prospettabilità del cumulo giuridico - una volta configurata la sua portata, ai sensi dell'art. 12, comma 5, cit., in termini di autonomia rispetto alla (diversa) disposizione che delinea l'istituto della cd. progressione dell'illecito (art. 12, comma 2), in disparte la stessa riconfigurazione dell'istituto ad opera del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, art. 3 lettera f), - con riferimento a violazioni relative a tributi diversi (nella fattispecie TARSU e TARI); e sul se dette violazioni possano considerarsi della stessa indole, secondo la disposizione di cui all'art. 7, comma 3, cit., in ragione di «profili di sostanziale identità»;

- si pongono (così) profili di applicazione del cumulo giuridico, anche in relazione allo *jus superveniens*, che sottendono la particolare rilevanza delle questioni da trattare che, pertanto, giustifica la loro rimessione in pubblica udienza (Cass. Sez. U., 5 giugno 2018, n. 14437; Cass., 1 agosto 2017, n. 19115; Cass., 6 marzo 2017, n. 5533).

P.Q.M.

La Corte rinvia il ricorso a nuovo ruolo per la sua trattazione in pubblica udienza.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 febbraio 2025.