CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 21 febbraio 2019, n. 5095

Rilevato che:

§ 1. Il Comune di Milano propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 148/13/12 del 5 dicembre 2012, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia - adita in sede di rinvio a seguito di Cass. 21688 /10 - ha: a. rideterminato l'imposta dovuta dalla Immobiliare Milanese CRA sri (Ici 1999 su 18 unità immobiliari in sua proprietà) nella minor somma di euro 15.927,25, detratti gli importi già versati; b. rideterminato le sanzioni pecuniarie applicabili (già dal Comune stabilite nella misura massima del 200% dell'imposta) nel 50% dell'imposta risultante a debito.
La commissione tributaria regionale, per quanto qui rileva (punto sub b), ha ritenuto che vari fattori deponessero per il contenimento delle sanzioni nella suddetta misura: incertezza dei presupposti impositivi; regolare versamento dell'imposta su rendite catastali presunte; omessa previa notificazione di avviso di diverso classamento catastale; richiesta di attribuzione di rendita catastale definitiva solo dopo la fusione delle due società originariamente proprietarie degli immobili; complessità della questione e cooperazione del contribuente nella corretta percezione del tributo da parte dell'Ufficio. Nessuna attività difensiva è stata posta in essere, in questa sede, dalla Immobiliare Milanese CRA srl.
§ 2.1 Con il primo motivo di ricorso il Comune di Milano lamenta - ex art.360, 1^ co. nn. 3 e 5 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli artt.384, 2^ co.cpc; 14, 1^ co., d.lgs. 546/92 e 111 Cost.; nonché 'errata motivazione' della sentenza su un punto decisivo. Per avere la commissione tributaria regionale ridotto al 50 % le sanzioni, nonostante che: - la S.C., con la citata sentenza di cassazione con rinvio, avesse stabilito che la società immobiliare era incorsa non già in 'dichiarazione infedele o incompleta', bensì in 'omessa dichiarazione' (avendo dichiarato, nel 1993, soltanto 4 unità immobiliari su 18, per giunta senza indicarne gli identificativi catastali); - in caso di 'omessa dichiarazione', le sanzioni fossero discrezionalmente applicabili tra il 100 ed il 200 % dell'imposta (art.14, 1^ co., d.lgs. 504/92), giammai nel 50 % (misura invece prevista per la mera infedeltà o incompletezza dichiarativa, ex art.14, 2^co., cit.).
Con il secondo motivo di ricorso il Comune di Milano deduce - ex art.360, 1^ co. nn. 3 e 5 cod.proc.civ. -- violazione e falsa applicazione dell'art.5, 3^ co., d.lvo 472/97, nonché 'errata motivazione' della sentenza su un punto decisivo. Per avere la commissione tributaria regionale ridotto al 50 % le sanzioni, nonostante che l'inadempimento della società fosse grave (omessa dichiarazione di numerose unità abitative, diversamente classificate a catasto) e reiterato in ciascuna delle annualità intercorrenti tra la iniziale denuncia e la notificazione dell'avviso di accertamento.
§ 2.2 E' fondato, con assorbimento della seconda doglianza, il primo motivo di ricorso. Nella su citata sentenza di cassazione con rinvio, questa corte di legittimità ha stabilito che la tipologia di illecito dichiarativo dedotto nel presente giudizio non integra l'ipotesi della dichiarazione infedele o incompleta, bensì quella della dichiarazione omessa; relativa, quest'ultima, alle unità immobiliari non denunciate nella dichiarazione presentata.
Più in particolare, nel rigettare il terzo motivo di ricorso (con il quale la società contribuente lamentava l'illegittimità dell'accertamento in questione e la decadenza

dell'amministrazione finanziaria ex artt.10 e 11 d.lgs. 504/92, sul presupposto che si vertesse appunto di dichiarazione infedele comportante emissione di semplice avviso integrativo di liquidazione e non di accertamento), la S.C. ha, per contro, osservato come la configurazione della fattispecie di omessa dichiarazione (anche) nell'ipotesi (come la presente) di mancata indicazione, in quella presentata, di una unità immobiliare pur posseduta, "*non trova ostacolo nel rilievo secondo cui decreto ICI non opera alcuna parificazione, quoad effectum, tra l'omessa presentazione della dichiarazione (come documento materiale) ed omessa dichiarazione quanto al suo contenuto', atteso che siffatta parificazione è insita natura/iter nel concetto giuridico di 'omessa presentazione' della dichiarazione perché lo stesso involge sempre e comunque la individuazione di quanto effettivamente 'dichiarato', per cui lo stesso non è riducibile alla ipotesi della sola mancanza 'materiale' del 'documento', a prescindere, cioè, dall'esame del concreto contenuto della dichiarazione presentata: la tesi della sussunzione, nella fattispecie della infedeltà, anche della ipotesi concreta di 'dichiarazione ICI ... presentata solo per quattro unità immobiliari, peraltro non censite, omettendo di indicare gli identificativi catasta/i' - che (secondo l'incontestato accertamento del giudice del merito) caratterizza la presente fattispecie - infatti, determina l'erronea parificazione giuridica di tutte le fattispecie in cui si dichiari pro forma il possesso di una unità immobiliare (anche se, in ipotesi, non identificabile) solo per fruire dei più brevi termini concessi dalla norma all'ente in ipotesi di infedeltà nonostante la necessità (che giustifica il maggior termine concesso per l'accertamento), per l'ente stesso, di identificare tutti gli immobili posseduti dallo stesso contribuente senza possibilità di utilizzare nessun dato o, comunque, al di là del dato o dei dati comunicati nella (solo) formale dichiarazione presentata*". *Con la conseguenza che: "(...) la mancata indicazione, 'nell'unica dichiarazione 1Cl presentata' dalla contribuente, di altre 'unità immobiliari' possedute dalla stessa integra sempre la fattispecie della omessa dichiarazione per le unità autonomamente iscritte in catasto non specificamente dichiarate*". La sentenza di legittimità in esame ha ribadito il principio già affermato da Cass. 932/09 (da essa richiamata) e successivamente di nuovo confermato da Cass. 18503/10, secondo cui: "*In tema di imposta comunale sugli immobili, l'omessa indicazione, nella dichiarazione (come nella denunzia di variazione) di cui ali' 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 denunzia) 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', non essendo la dichiarazione ICI diretta a determinare il complessivo coacervo patrimoniale, unitariamente considerato a fini di una unica soggezione ad imposizione fiscale ed essendo equiparata, a livello sanzionatorio, la fattispecie di 'omessa denunzia' a quella di 'omessa dichiarazione' delle sopravvenute 'modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell' imposta dovuta'*.

Ancorchè il principio in questione non sia stato dalla S.C. affermato - nella sentenza di rinvio - con specifico riguardo alle sanzioni applicabili (bensì ai diverso profilo, come detto, della legittimità e tempestività dell'azione accertativa), non vi è dubbio che esso debba trovare unitaria e coerente applicazione (anche) in terna di determinazione delle sanzioni.

Va infatti considerato che il rinvio è stato disposto per il riconteggio dell'imposta dovuta a seguito delle somme versate dalla società (non considerate dal giudice di merito); ma tale accertamento costituiva, al contempo, anche la base della consequenziale determinazione delle sanzioni, in quanto appunto commisurate ex lege all'imposta che fosse infine risultata ancora dovuta.

Sul piano processuale, tale questione risultava del resto ancora aperta, atteso che il Comune di Milano aveva proposto appello incidentale (accolto) avverso la decisione con la quale già il primo giudice aveva applicato la sanzione del 50 %; e che, ino:tre, sulle sanzioni la società aveva formulato due motivi di ricorso per cassazione (il quinto ed il sesto, ritenuti assorbiti per le indicate ragioni di previa necessaria rideterminazione dell'imposta).
Non vi è quindi dubbio che al giudice di rinvio fosse demandato di:
- scomputare dalla pretesa accertata i versamenti effettuati dalla società;
- applicare, sull'imposta così ricalcolata, le sanzioni pecuniarie, come previste per la fattispecie di 'omessa dichiarazione' (dal 100 al 200%, del tributo dovuto, ex art.14, co., d.lgs. 504/92) e non di 'infedele dichiarazione' (dal 50 al 100 %, ex art.14, 2" co., d.lgs. 504/92).
Al contrario, la commissione tributaria regionale - nella sentenza qui impugnata - all'esito del ricalcolo d'imposta ha confermato le sanzioni in ragione del 50 % del tributo, così effettivamente incorrendo nella lamentata violazione di legge, tanto sostanziale (art.14, 1^ co, d.lgs. 504/92 cit.), quanto processuale (art.384, co.2", cod.proc.civ.).
Si impone pertanto la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla commissione tributaria regionale della Lombardia la quale - in diversa composizione - determinerà le sanzioni del caso nell'osservanza del criterio indicato (omessa dichiarazione) e, più in generale, dei parametri tutti di cui al d.lvo 472/97.
Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento di legittimità.

Pqm

La Corte
- accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.