

L'APPLICABILITÀ DEL CUMULO GIURIDICO ALLE SANZIONI TRIBUTARIE IRROGATE PER OMESSA DICHIARAZIONE TARI (IN PRECEDENZA TARSU, TIA, TARES)

di LEONARDO LOMBARDI

SOMMARIO: 1. L'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997 e la regola del cumulo giuridico delle sanzioni tributarie, regola vigente anche in materia di tributi locali. - 2. L'orientamento di merito che, erroneamente, applica il cumulo materiale alle sanzioni tributarie irrogate per omessa dichiarazione TARI (tassa sui rifiuti). - 3. Le ragioni dell'applicabilità del cumulo giuridico alle sanzioni tributarie irrogate per omessa dichiarazione TARI. - 4. Una precisazione: come chiarito dalla giurisprudenza della Suprema Corte, il cumulo materiale può essere applicato solamente alle sanzioni irrogate per omesso o tardivo versamento del tributo.

1. L'art. 12 del D. Lgs n. 472/1997, ai commi 5, 6 e 7, dispone chiaramente che: "5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà 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 più 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. 6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione. 7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione

non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni”¹.

L’art. 16 del D. Lgs n. 473/1997, poi, prevede che “alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie”.

Dunque, il dato normativo appare chiaro: anche in materia di tributi locali – tra i quali rientra la tassa sui rifiuti –, nel caso in cui più violazioni della stessa indole siano commesse in periodi d’imposta diversi, si applica la regola del cumulo giuridico delle sanzioni tributarie, regola fissata, come visto, dall’art. 12, comma 5 del D. Lgs n. 472/1997.

2. Nondimeno, alcune decisioni di merito hanno applicato il cumulo materiale alle violazioni delle norme in tema di tributi locali e, in particolare, alle violazioni dell’obbligo di dichiarazione TARI².

Si veda la recente Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. Stacc. Latina, 16 luglio 2019, n. 4345, che ha dato applicazione al cumulo materiale delle sanzioni in una fattispecie in cui la Concessionaria per la riscossione della tassa sui rifiuti, con un unico avviso d’accertamento, aveva irrogato due sanzioni tributarie per omessa dichiarazione TARSU. Nello specifico, le predette sanzioni venivano quantificate, per ognuna delle due annualità consecutive accertate (2010 e 2011), in una misura pari al 100 % del tributo annuale asseritamente dovuto e non versato. A fronte di tale situazione, il contribuente impugnava l’avviso

¹ Cass. civ., sez. V, 14 luglio 2010, n. 16526, in *Pluris.it*, non ha mancato di evidenziare che “l’art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997, improntato al *favor rei*, [...] ha la funzione di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale”. Conf.: Cass. civ., sez. V, 14 ottobre 2005, n. 19955, in *Pluris.it*.

² Si ricorda che la base su cui calcolare la TARI (tassa sui rifiuti) è costituita dalla superficie calpestabile di unità immobiliari, iscritte o iscrivibili nel catasto urbano, occupate dal contribuente e suscettibili di produrre rifiuti. Ai fini dell’applicazione del tributo in discussione è necessario, in particolare, presentare apposita dichiarazione, con la quale si mette a conoscenza il Comune dell’inizio, della variazione (oggettiva o soggettiva) o della cessazione dell’occupazione. Per completezza, si ricorda che anche le precedenti TIA (tariffa di igiene ambientale), TARSU (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani) e TARES (tributo comunale sui rifiuti e sui servizi), sostituite dalla TARI con la L. n. 147/2013, prevedevano il già menzionato obbligo di dichiarazione.

d'accertamento notificatogli e lamentava, fin dal primo grado di giudizio, l'illegittima determinazione delle sanzioni, chiedendo altresì l'applicazione del più favorevole cumulo giuridico. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, tuttavia, rigettando tali doglianze affermava concisamente che “circa le sanzioni, va condiviso l'assunto della Concessionaria sull'inapplicabilità del cumulo giuridico in presenza di un'omissione di denuncia che è stata reiterata anno per anno (v. Cass. n. 6950/2014)”³.

Le decisioni di merito citate si fondano, come visto, su Cass. civ., sez. VI, 25 marzo 2014, n. 6950, in *Pluris.it*, e sulla precedente Cass. civ., sez. VI, 21 gennaio 2013, n.1334, in *Pluris.it*. Queste ultime due decisioni di legittimità hanno, in particolare, chiarito che “in tema di tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, consente al contribuente di limitarsi a denunciare le sole variazioni intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione originaria, senza dover rinnovare la propria dichiarazione anno per anno; posto, però, che ad ogni anno solare corrisponde una obbligazione tributaria, qualora la denuncia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova di anno in anno, con la conseguenza che l'inottemperanza a tale obbligo, sanzionata dall'art. 76 del citato decreto, comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo”.

³ Applicano il cumulo materiale alle sanzioni per omessa dichiarazione TARI/TARSU anche: Comm. Trib. Reg. Lombardia, Milano, sez. XII, 1 febbraio 2018, n. 441, in *DeJure.it*; Comm. Trib. Reg. Lazio, Roma, sez. XXXIX, 23 febbraio 2016, n. 999, in *DeJure.it*, secondo cui “la sanzione per omessa denuncia Tarsu va applicata per tutti gli anni successivi, fino al termine della cessazione della violazione. La Suprema Corte di Cassazione con la recente Ordinanza n. 6950 del 25 marzo 2014 si è pronunciata diversamente da chi considera sanzionabile solamente il primo anno nel quale è stata accertata l'omessa denuncia Tarsu [...] Tale decisione legittima gli enti impositori all'applicazione delle sanzioni anno per anno. Ed ancora, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 1334 del 21 gennaio 2013, ha ritenuto la sanzione di omessa o infedele denuncia Tarsu applicabile ogni anno (cumulo materiale)”; Comm. Trib. Prov. Campania, Napoli, sez. II, 18 ottobre 2017, n. 14637, in *DeJure.it*.

3. Ebbene, l'orientamento di merito – *supra* esaminato – che ha applicato il cumulo materiale alle violazioni dell'obbligo di dichiarazione TARI/TARSU non sembra condivisibile, e ciò per le seguenti ragioni.

Anzitutto, come abbiamo visto nel primo paragrafo, l'art. 16 del D. Lgs. n. 473/1997 dispone espressamente che anche in materia di tributi locali, nel caso in cui più violazioni della stessa indole vengano commesse in periodi d'imposta diversi, deve trovare applicazione la regola del cumulo giuridico delle sanzioni tributarie, regola prevista dall'art. 12, comma 5 del D. Lgs n. 472/1997.

Peraltro, deve rilevarsi che in realtà, ad un attento esame, Cass. civ., sez. VI, 25 marzo 2014, n. 6950, cit., e Cass. civ., sez. VI, 21 gennaio 2013, n.1334, cit., non possono giustificare l'applicazione del cumulo materiale alle sanzioni tributarie irrogate per omessa dichiarazione TARI/TARSU, giacché tali decisioni non si sono affatto pronunciate sulla questione concernente l'applicabilità dell'art. 12, comma 5 del D. Lgs n. 472/1997, alle violazioni delle norme in materia di tassa sui rifiuti. Ed invero, nelle fattispecie oggetto di Cass. civ., sez. VI, 25 marzo 2014, n. 6950, cit., e Cass. civ., sez. VI, 21 gennaio 2013, n. 1334, cit., non era stata nemmeno richiesta l'applicazione del già menzionato art. 12 ai fini della determinazione delle sanzioni da irrogare al contribuente.

Di contro, le due decisioni di legittimità in esame hanno semplicemente chiarito che, in caso di omessa dichiarazione TARI/TARSU, l'obbligo di formulare detta dichiarazione continua a rinnovarsi anno per anno e, dunque, anche l'illecito omissivo *de quo* si reitera per tante volte quanti sono i periodi d'imposta anteriori alla sua contestazione⁴. Tuttavia, quest'ultima circostanza – la reiterazione della violazione – non osta in alcun modo all'applicazione dell'istituto del cumulo

⁴ V., in particolare, Cass. civ., sez. VI, 25 marzo 2014, n. 6950, cit. In quel caso, la Commissione Tributaria Regionale aveva statuito che la sanzione per omessa dichiarazione TARSU doveva essere applicata solamente per il primo anno, "senza che tale illecito fiscale potesse configurarsi per ciascuna delle annualità successive". Ebbene, proprio quest'ultima affermazione veniva in seguito censurata dalla Suprema Corte, per la quale, come visto, "posto che ad ogni anno solare corrisponde una obbligazione tributaria, qualora la denuncia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova di anno in anno, con la conseguenza che l'inottemperanza ad esso comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo".

giuridico alle sanzioni irrogate per omessa dichiarazione TARI/TARSU. Infatti, pur risultando vero che l'omessa dichiarazione si rinnova per tutti i periodi d'imposta antecedenti alla sua contestazione, è altrettanto vero che, proprio in ragione della molteplicità delle violazioni venutesi a determinare, deve trovare applicazione la regola del cumulo giuridico delle sanzioni tributarie.

Tale impostazione risulta confermata dalla giurisprudenza di legittimità. Si veda, in particolare, la recente Cass. civ., sez. VI, 18 maggio 2019, n. 13486, in *DeJure.it*, decisione con cui la Suprema Corte, chiamata a pronunciarsi sulla questione in esame, ha confermato che “la liquidazione della TARSU si basa su elementi acquisiti a seguito di denuncia da parte del contribuente, che nel corso degli anni possono essere soggetti a variazione e modificazione, con la conseguenza che la omessa denuncia deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae, in quanto a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempita non solo per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo, fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione *ex art. 12, comma 5 del d. lgs. n. 472 del 1997*”⁵.

⁵ Sempre in senso favorevole all'applicabilità dell'art. 12, comma 5 del D. Lgs. n. 472/1997, alle sanzioni tributarie irrogate per la mancata presentazione della dichiarazione TARI/TARSU, v. altresì le seguenti decisioni di legittimità: Cass. civ., sez. V, 21 dicembre 2011, n. 27970, in *Pluris.it*, nella quale la Suprema Corte ha fatto richiamo anche alla consolidata giurisprudenza che, in tema di ICI, ammette il cumulo giuridico delle sanzioni tributarie; Cass. civ., sez. V, 9 giugno 2010, n. 13869, in *Pluris.it*; Cass. civ., sez. V, 19 maggio 2010, n. 12268, in *Pluris.it*, con la quale la Suprema Corte, dopo aver rilevato che “qualora la denuncia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova di anno in anno”, ha tuttavia chiarito che “tanto determina altresì (v. Cass. n. 19955 del 2005; 19650 del 2008) l'applicazione della disciplina del cumulo giuridico obbligatorio delle sanzioni, stabilita dal D. Lgs. n. 472 cit., art. 12, in quanto disciplina più favorevole al contribuente”; Cass. civ., sez. V, 11 febbraio 2005, n. 2821, in *Pluris.it*.

Nel merito, v.: Comm. Trib. Reg. Lombardia, Milano, sez. XI, 23 ottobre 2017, n. 4232, in *Pluris.it*; Comm. Trib. Reg. Campania, Napoli, sez. XV, 22 settembre 2017, n. 7775, in *Pluris.it*; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Milano, sez. II, 4 luglio 2017, n. 2939, in *Pluris.it*; Comm. Trib. Reg. Molise, Campobasso, sez. I, 25 maggio 2017, n. 291, in *Pluris.it*; Comm. Trib. Reg. Sicilia, Palermo, sez. XXIV, 21 ottobre 2013, n. 203, in *Pluris.it*; Comm. Trib. Prov. Campania, Avellino, sez.

Peraltro, *ad abundantiam* può essere utile ricordare che, come accennato, la giurisprudenza di legittimità è consolidata nell'affermare l'applicabilità dell'art. 12, comma 5 del D. Lgs. n. 472/1997, anche ad un altro tributo locale avente natura periodica, vale a dire l'ICI. In particolar modo, Cass. civ., sez. V, 10 febbraio 2012, n. 1944, in *Pluris.it*, ha chiarito che “in tema di sanzioni amministrative tributarie, le previsioni del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 12, operano anche in caso di violazioni della stessa disposizione in materia di ICI commesse in periodi di imposta diversi, non rilevando la natura periodica del tributo, rapportato all'anno solare, con la conseguenza che, quando, come nella specie, 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”⁶. Ebbene, tali ultime argomentazioni paiono senz'altro omologabili anche in materia di sanzioni tributarie irrogate per omessa presentazione della dichiarazione TARI/TARSU.

In conclusione, per le ragioni *supra* viste non sembrano sussistere dubbi sul fatto che l'istituto del cumulo giuridico possa essere applicato alle sanzioni tributarie derivanti dalla violazione delle norme in tema di tributi locali periodici e, quindi, anche alle sanzioni tributarie irrogate per omessa dichiarazione TARI/TARSU, e ciò, in particolar modo, nel caso in cui detta applicazione sia stata regolarmente richiesta dal contribuente nel corso del giudizio⁷. Da ultimo, sotto il profilo

V, 19 ottobre 2011, n. 480, in *Pluris.it*, la quale, ribadendo l'applicabilità del cumulo giuridico alle violazioni delle norme in materia di tassa sui rifiuti, ha evidenziato che “né a tale conclusione può opporsi la specificità della disciplina delle sanzioni in materia di TARSU, essendo state abrogate espressamente dall'art. 16 del D. Lgs. n. 471 del 1997, entrato in vigore contemporaneamente al coevo D. Lgs. n. 472 del 1997, tutte le norme incompatibili con il suddetto decreto”.

⁶ V. altresì Cass. civ., sez. V, 2 luglio 2009, n. 15554, in *Pluris.it*, la quale ha evidenziato che “il fatto che si tratti di diverse violazioni della stessa indole, commesse in periodi di imposta diversi, non solo non impedisce, ma rappresenta il paradigma legale della fattispecie [di cui all'art. 12, comma 5 del D. Lgs. n. 472/1997, n.d.r.]”.

⁷ V., al riguardo, Cass. civ., sez. trib., 28 giugno 2018, n. 17134, in *DeJure.it*, la quale non ha mancato di chiarire che “in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni, previsto dall'art. 12 del d. lgs. n. 472 del 1997, può essere richiesta soltanto nell'ambito di un *iter* processuale corretto, che, per quanto attiene al

processuale si precisa che ove – come spesso accade – le sanzioni per omessa dichiarazione siano state comminate con più avvisi d'accertamento relativi ad annualità differenti ed in seguito impugnati in separati giudizi, il contribuente, nel richiedere l'applicazione del cumulo giuridico, sarà tenuto ad allegare puntualmente e a documentare, in ognuno dei predetti giudizi, tutte le sanzioni irrogate a suo carico, non potendo altrimenti il Giudice, in difetto di tali allegazioni, pronunciarsi sulla questione concernente l'applicazione dell'art. 12, comma 5 del D. Lgs n. 472/1997.

4. Infine, è necessario svolgere un'importante precisazione. Com'è noto, la decisione Cass. civ., sez. V, 20 gennaio 2017, n. 1540, in *Pluris.it*⁸, ha chiarito che “le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12 del d. lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo [violazioni tra le quali rientra, appunto, l'omessa dichiarazione, n.d.r.], mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento”.

In altri termini, come chiarito dalla decisione di legittimità appena richiamata, l'art. 12, comma 5 del D. Lgs n. 472/1997, risulta inapplicabile alle sanzioni concernenti l'omesso o tardivo versamento del tributo. Al contrario, per le ragioni già viste nel precedente paragrafo, ove la relativa richiesta sia stata regolarmente presentata dal contribuente, alle sanzioni tributarie irrogate per omessa dichiarazione TARI/TARSU dovrà essere applicato l'istituto del cumulo giuridico.

giudizio di legittimità, presuppone la formulazione della richiesta nel giudizio di merito, affinché essa possa essere riproposta, se rigettata o non valutata, nel giudizio di cassazione”.

⁸ Decisione ripresa da Cass. civ., sez. V, 17 novembre 2017, n. 27068, in *Pluris.it*.