

Corte Suprema di Cassazione, Sez. Tributaria, 16 gennaio 2009, Sent. n. 932

I.C.I. La nozione di omissione della dichiarazione va definita non con riferimento al documento materiale in sè ma al suo contenuto concreto: l'omessa indicazione in denuncia di una unità immobiliare, pertanto, determina una corrispondente omissione di dichiarazione.

I.C.I. La nozione di omissione della dichiarazione va definita non con riferimento al documento materiale in sè ma al suo contenuto concreto, infatti, ai sensi ed ai fini del combinato disposto del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 10 e 14 la dichiarazione (come l'eventuale denuncia delle successive variazioni) deve essere effettuata per ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta comunale e l'omessa indicazione (o denuncia di afferente variazione) di una qualche unità immobiliare costituisce omessa dichiarazione per ciascuna delle unità non dichiarate o non denunciate e non già mera infedeltà della dichiarazione presentata per altre unità (Vincenzo Mistretta).

(Omissis)

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato (nel domicilio eletto per il giudizio di appello) il 26 giugno 2006 alla s.n.c. V.V. & C. (depositato il 10 luglio 2006), il Comune di XXX - premesso che:

(1) detta società aveva impugnato (con distinti ricorsi) gli "avvisi di accertamento ICI relativi agli anni" dal 1995 al 1999 notificati il 13 dicembre 2001 (a) assumendo "l'illegittimità della sanzione per omessa dichiarazione" dovendosi considerare (a1) che "con la dichiarazione ICI presentata nel 1994 per l'anno 1993" ("30 giugno 1994") aveva "raggruppato", sotto "l'unità immobiliare classificata D/7", sia questa che "le altre tre unità (... classate ... due come A/10 e una come A/2)" ("ciò in quanto le unità medesime, all'epoca della presentazione della ... denuncia, sarebbero state prive di una rendita catastale"), e (a2) che aveva indicato "il valore globale delle quattro unità con il criterio contabile ... applicabile alla categoria D" (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3), nonchè (b) contestando l'applicazione delle sanzioni "per omessa dichiarazione" relativamente a "tutte le annualità dal 1995 al 1999 atteso che l'errore" detto riguardava "solamente l'anno 1993 ... e non anche quelli successivi"; (2) "nei giudizi di merito" esso ente aveva contestato l'assunto "poichè tutte le unità immobiliari interessate risultavano iscritte a catasto già ... dal 29 settembre 1983, nonchè munite di rendita catastale dal ... 7 maggio 1993" -, in forza di TRE motivi, chiedeva di cassare (con vittoria delle spese) la sentenza n. 78/01/04 depositata il 12 maggio 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche la quale, previa riunione, aveva parzialmente accolto gli appelli della contribuente avverso le decisioni (44/03/03; 45/03/03; 46/03/03; 47/03/03; 48/03/03) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona aveva dichiarato inammissibili i ricorsi "poichè ritenuti proposti fuori termine".

La società intimata non svolgeva attività difensiva.

Motivi della decisione

1. Con la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale - premesso (1) che "l'accertamento riguarda una omessa denuncia di tre unità immobiliari ai fini ICI per le quali è stata applicata una sanzione del 50% per omessa denuncia e del 20% per omesso versamento" e (2) che "il ricorrente chiedeva l'annullamento di detto atto sostenendo di aver erroneamente dichiarato tre unità immobiliari, una A/2 e due A/10, unitamente ad un immobile distinto alla categoria catastale D/8, per il quale è prevista una stima diretta" -, sulla scorta delle "conclusioni raggiunte dal CTU" (da esso nominato "al fine di accertare se le tre unità immobiliari fossero state incluse nell'unico immobile D/8 dichiarato dall'appellante"), in parziale accoglimento degli appelli riuniti della contribuente, ha dichiarato:

- “dovuta l’ICI non versata per gli anni 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 calcolata secondo le rendite catastali, e per differenza scomputata quella versata per ogni annualità” ;
- “per quanto riguarda le sanzioni trattandosi di annualità successive al 1993 troverà applicazione la sanzione del 20% per insufficiente versamento”.

Il giudice tributario di appello ha osservato:

- “già dal 29 settembre 1983 le unità immobiliari oggetto della causa erano state tutte iscritte in catasto con autonoma attribuzione di rendita”;
 - “la società” ha “erroneamente” incluso dette unità immobiliari “nella valutazione dell’immobile classificabile come D/8” (“la ragionevole certezza di ciò la si ricava dalle conclusioni rassegnate dal perito ...”);
 - “Le conclusioni del perito portano a ritenere che il valore indicato ai fini ICI” (a) “sia comprensivo di tutte le unità immobiliari oggetto di causa” e (b) è stato “ottenuto dalla parte rivalutando l’importo dell’immobile iscritto al libro dei cespiti ammortizzabili tenuto ai fini tributari”.
- Il giudice di appello, quindi, pur se “le considerazioni che precedono indurrebbero a ritenere” (2) che “la rivalutazione effettuata sui valori indicati nel libro dei cespiti riguardi solamente il valore di costruzione dell’immobile qualificabile come D/8” e (2) che “le altre unità immobiliari avrebbero dovuto essere dichiarate autonomamente e soggette alla disciplina ICI secondo le attribuzioni catastali assegnate già dal 29 settembre 1983”, ha dichiarato di non potere “ignorare le conclusioni del CTU” secondo le quali “il valore dichiarato non riguarda solo l’immobile classificabile come D/8 bensì comprende anche il valore delle altre unità immobiliari non distintamente indicate nella dichiarazione ICI del 1993 e degli anni successivi” e, “pertanto”, ha statuito:
- “in considerazione che nell’anno 1993 il contribuente ha presentato una dichiarazione infedele per quella annualità dovranno essere applicate le sanzioni per infedele dichiarazione limitatamente ai minori versamenti effettuati in relazione alle tre unità immobiliari non distintamente indicate, per il cui totale il Comune dovrà tener conto di tutte le somme versate per tale anno e procedere poi ad un conguaglio generale”;
 - “per le annualità successive al 1993 il Comune applicherà la sanzione del 20% per insufficienti versamenti effettuati in relazione all’ICI dovuta per tutti i beni e quella effettivamente versata considerando che non esisteva alcun obbligo di effettuare una nuova dichiarazione anche se inizialmente il contribuente ha indicato in un unico blocco immobiliare quello costituito dai beni oggetto di perizia”.

2. Con il primo motivo di ricorso il Comune - premesso che:

(1) “la ditta intimata, con la dichiarazione ICI presentata in data 30 giugno 1994 per l’anno 1993, ha dichiarato di possedere un immobile classificato come D/7 con valore contabile di L. 1.420.284.000 (contraddistinguendolo “con il cod. “4” che “si riferisce ai fabbricati con valore determinato sulla base delle scritture contabili”) ed ha “effettuato i versamenti ICI sulla predetta unità utilizzando il criterio contabile in osservanza del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3”;

(2) esso ente non aveva contestato “le descritte modalità di versamento” per detto immobile (essendosi limitata ad emettere “avviso di liquidazione ICI per l’anno 1995 per il solo tardivo versamento”) ma “l’omessa dichiarazione” e “gli omessi versamenti” riguardanti altre “unità immobiliari” (due di cat. A/10 ed una di cat. A2) - denuncia “violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2” adducendo che “la società avrebbe dovuto denunciare nella dichiarazione le tre distinte unità immobiliari” suddette perchè le stesse (come anche l’immobile “classato come D/8”) “risultavano iscritte a catasto dal 29 settembre 1983”, come si evinceva anche dal “rogito” del 28 settembre 1993, di acquisto di tutti i detti quattro immobili (“sia l’immobile classificato D/8 sia i tre immobili abitativi già singolarmente classati”) da parte della contribuente e che, quindi, questa ha “illegittimamente effettuato i versamenti ICI sulle predette unità utilizzando il criterio contabile” in quanto il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, consente il ricorso a tale criterio solo per i “fabbricati classificabili nel gruppo catastale D” interamente posseduti da imprese, solo se “non iscritti in catasto”.

A conclusione della censura il ricorrente ha formulato, “ex art. 366 bis c.p.c.”, il seguente “quesito di diritto”: “allorchè l’immobile sia provvisto di rendita catastale ai fini ICI il contribuente ha l’obbligo di dichiararne il valore catastale e non quello contabile, ancorchè teoricamente l’immobile stesso possa

essere costituito da un insieme di immobili riuniti dalla destinazione ad un medesimo scopo funzionale, poichè le singole unità costituenti il compendio e distinte in catasto con rendite autonome vanno specificamente dichiarate”.

3. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia “contraddittorietà della motivazione in relazione all’applicazione del criterio di dichiarazione c.d. contabile ad una fattispecie affatto diversa” esponendo: - “la motivazione” appare “contraddittoria ed illogica laddove ha cercato incongruamente di giustificare l’omessa dichiarazione originaria delle tre unità immobiliari supponendola fungibile con la dichiarazione del compendio immobiliare al valore contabile come categoria D”.

4. I riprodotti due motivi di doglianza - in ordine al primo dei quali la formulazione del “quesito di diritto” ex art. 366 bis c.p.c. si presenta inutile perchè la sentenza impugnata è stata depositata prima del 2 marzo 2006, giorno (Cass.: lav., 26 febbraio 2008 n. 5076; 2[^], 20 dicembre 2007 n. 26990; 1[^], 20 settembre 2007 n. 19396) di entrata in vigore (giusta il successivo art. 27) del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6 che ha introdotto il relativo obbligo - sono inammissibili per difetto di interesse (art. 100 c.p.c.).

L’interesse all’impugnazione (il quale costituisce manifestazione del richiamato generale principio dell’interesse ad agire), come noto (Cass., 3[^], 4 giugno 2007 n. 12952, tra le recenti), deve essere individuato in un interesse giuridicamente tutelato, identificabile nella possibilità di conseguire una concreta utilità o un risultato giuridicamente apprezzabile, attraverso la rimozione della statuizione censurata, non prospettandosi, perciò, sufficiente al riguardo la configurabilità di un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica non suscettibile di produrre riflessi pratici sulla soluzione adottata.

Il ricorso per cassazione, quindi, non può essere diretto ad ottenere una decisione su questioni meramente ipotetiche (che non investano specifiche statuizioni della sentenza impugnata) (Cass., lav., 19 marzo 2008 n. 7394), ovvero (Cass., 3[^], 31 gennaio 2008 n. 2397) non aventi alcuna influenza in relazione alle domande o eccezioni proposte o, comunque, quando (Cass., un., 31 luglio 2007 n. 16871) il ricorrente non possa conseguire alcun risultato utile dalla riforma o dall’annullamento della sentenza impugnata.

Nel caso, dai motivi in scrutinio non si evince affatto la concreta utilità, per il Comune ricorrente, di ottenere, come richiesto nel “quesito di diritto”, l’affermazione del principio secondo cui “allorchè l’immobile sia provvisto di rendita catastale ai fini ICI il contribuente ha l’obbligo di dichiararne il valore catastale e non quello contabile, ancorchè teoricamente l’immobile stesso possa essere costituito da un insieme di immobili riuniti dalla destinazione ad un medesimo scopo funzionale, poichè le singole unità costituenti il compendio e distinte in catasto con rendite autonome vanno specificamente dichiarate” atteso che, come innanzi riportato, avendo il giudice di appello espressamente dichiarato “dovuta l’ICI non versata per gli anni 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 calcolata secondo le rendite catastali” per tutti gli immobili, l’affermato obbligo di calcolare l’imposta “secondo le rendite catastali” contiene in sè, di necessità, il corrispondente, preteso dal Comune, di “dichiarare il valore catastale”.

5. Con il terzo (ed ultimo) motivo l’ente territoriale denuncia “violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14 in tema di sanzioni amministrative per omessa denuncia” adducendo essersi “verificata la fattispecie prevista dalla legge per i casi di violazione dell’obbligo di dichiarazione ICI, che concretizza una violazione sostanziale, punita con le sanzioni pecuniarie più elevate, in quanto tale tipo di violazione incide sull’ammontare del tributo, pertanto suscettibile di arrecare sensibile danno all’ente impositore e sintomo di un comportamento, posto in essere dal soggetto passivo, inteso ad evitare anche nel corso dei successivi anni il pagamento del tributo”.

Secondo il Comune, quindi, “la sentenza d’appello” ha (a) “erroneamente ritenuto applicabile per l’anno 1993 la sanzione prevista per l’infedele dichiarazione relativa ai tre immobili non dichiarati ed ai minori versamenti ad essi riferibili” e (b) “illogicamente ritenuto che per le annualità successive fosse applicabile la sanzione del 20% per insufficiente versamento tra l’imposta effettivamente dovuta e quella versata” in quanto “la fattispecie di violazione messa in atto dalla intimata” (“sottoponibile a sanzione”) era “quella della omessa dichiarazione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1 che comporta l’irrogazione della sanzione dal 100% al 200% per ogni anno nel quale l’omissione si sia reiterata salva l’applicazione della continuazione”: “la fattispecie di violazione messa in atto dalla ditta

intimata e quindi sottoponibile a sanzione”, pertanto, non è “quella ravvisata dal collegio d’appello bensì quella dell’omessa dichiarazione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1, che comporta l’irrogazione della sanzione per ogni anno nel quale l’omissione si sia reiterata salva l’applicazione della continuazione”.

In fine della doglianza, l’ente territoriale formula, “ex art. 366 bis c.p.c.”, il seguente “quesito di diritto”: “è legittima l’applicazione della sanzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1 dal 100% al 200% dell’imposta per omessa dichiarazione ICI allorchè il contribuente abbia dichiarato il valore contabile del compendio immobiliare come classe D invece di dichiarare una tantum la rendita catastale specifica attribuita ad ogni singolo immobile”.

6. Il motivo - anche in ordine al quale va ribadita la inutilità del formulato “quesito” - deve essere accolto perchè fondato in entrambi, i profili: la doglianza, infatti, investe:

(1) l’affermazione del giudice a quo per la quale nel caso la “contribuente”, pur non avendo “distintamente” indicato nella propria dichiarazione del 1993 “tre unità immobiliari”, “ha presentato una dichiarazione infedele” e;

(2) la statuizione dello stesso giudice secondo cui il Comune, “per le annualità successive al 1993”, deve applicare solo “la sanzione del 20% per insufficienti versamenti effettuati” perchè “non esisteva alcun obbligo di effettuare una nuova dichiarazione” per dette “tre unità immobiliari”.

Siffatte proposizioni della sentenza impugnata sono erranee.

A. Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 14, commi 1 e 2 - i quali puniscono con sanzioni di diversa gravità, rispettivamente, (a) l’omessa presentazione della dichiarazione o denuncia” e (b) la presentazione di “dichiarazione o denuncia infedeli” -, invero, non contengono nessuna indicazione delle ipotesi in base alle quali, a parte quella ovvia dell’omissione materiale di qualsivoglia dichiarazione, questa (come la sua rettifica) possa ritenersi omessa ovvero soltanto infedele.

La limitazione della fattispecie punita dal primo comma alla mera ipotesi della assoluta mancanza (materiale) di qualunque dichiarazione (o rettifica), con conseguente confluenza di ogni altra omissione nella residua categoria della infedeltà della dichiarazione (o della denuncia), però, si palesa non congruente;

(1) con la funzione svolta dalla dichiarazione (e, di poi, dalla denuncia), valutate le peculiarità dell’imposta comunale sugli immobili (ICI), desumibili da tutto l’affidente impianto normativo (in appresso delineato per riassunto);

(2) con la congiunta previsione e parificazione, quoad poenam, della “dichiarazione” e della “denuncia” (considerato che l’obbligo di quest’ultima sorge solo per l’ipotesi in cui “si verificano modificazioni di dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell’imposta dovuta” per cui, ovviamente, la “denuncia” è necessaria anche in caso di “modificazioni” riguardanti solo alcuni od anche uno solo degli immobili dichiarati), e, infine;

(3) con i poteri di “liquidazione” e di “accertamento” attribuiti ai comuni (esaminati in prosieguo).

A.1. L’imposta in questione, per il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, fatte salve le esenzioni previste dal successivo art. 7, colpisce tutti i “fabbricati” ed i “terreni agricoli” nonchè tutte le “aree fabbricabili” che siano “siti nel territorio dello Stato”;

essa è determinata (artt. 5 e 6) mediante l’applicazione al valore di ciascun immobile determinato variamente con riferimento o a parametri catastali (“ammontare delle rendite risultanti in catasto”, con applicazione di “moltiplicatori”, o “reddito dominicale”) o (“fabbricati classificabili nel gruppo catastale D” non ancora iscritti in catasto) ad altri criteri o, ancora (“aree fabbricabili”), al “valore venale in comune commercio” dell’opportuna aliquota millesimale (peraltro diversa a seconda dell’uso dei fabbricati).

A.2. L’aliquota, indispensabile per la determinazione dell’imposta, per l’art. 6, comma 2 poi, “può essere diversificata” da ciascun comune, entro il limite minimo e massimo di legge, con riferimento ai casi di “immobili diversi dalle abitazioni” o “posseduti in aggiunta all’abitazione principale” ovvero “di alloggi non locati”, oltre che “essere agevolata in rapporto alla diverse tipologie degli enti senza scopo di lucro”.

Il successivo art. 8, ancora, prevede le ipotesi di “riduzione” dell’imposta (“fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati”; “fabbricati realizzati per la vendita e non venduti dalle imprese

che hanno per oggetto esclusivo o prevalente dell'attività la costruzione e l'alienazione di immobili") nonché la nota "detrazione" di una certa somma per l'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale":

tale "detrazione", significativamente, è concessa solo "fino a concorrenza" dell'ammontare dell'imposta dovuta per quella specifica unità, per cui l'eventuale inferiorità della misura dell'imposta dovuta rispetto all'ammontare della riduzione non determina nessun residuo credito utilizzabile per altre unità immobiliari dello stesso soggetto d'imposta.

A.3. Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, a sua volta, al comma 4, impone(va) ai soggetti passivi dell'imposta (quali identificati all'art. 3) di "dichiarare gli immobili posseduti" ("con esclusione di quelli esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 7") "su appositi moduli" e, al comma seguente, demandava al Ministero delle Finanze di determinare "i dati e gli elementi" che il modulo della dichiarazione doveva contenere.

La stessa norma, inoltre, imponeva ai medesimi soggetti di "denunciare", nelle stesse forme, "le modificazioni" dei "dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta... intervenute" successivamente alla dichiarazione.

Secondo la nomenclatura adottata dal legislatore, quindi, la "dichiarazione" è l'atto contenente l'elencazione (dei "dati ed elementi" rilevanti ai fini dell'imposizione) degli immobili posseduti soggetti all'imposta mentre la "denuncia" è l'atto di comunicazione delle "modificazioni" dei "dati ed elementi dichiarati", quindi relativi a immobili già "dichiarati".

A.4. Nel regolare i poteri di "liquidazione ed accertamento" dell'imposta, di poi, l'art. 11, comma 1, del richiamato D.Lgs. (in vigore all'epoca di riferimento dell'imposta qui in contestazione) dispone che il comune:

(1) "controlla le dichiarazioni e le denunce presentate ai sensi dell'art. 10" e "verifica i versamenti eseguiti ai sensi del medesimo articolo";

(2) "provvede" ("sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e dalle denunce stesse, nonché sulla base delle informazioni fornite dal sistema informativo del Ministero delle finanze in ordine all'ammontare delle rendite risultanti in catasto e dei redditi dominicali") "anche a correggere gli errori materiali e di calcolo", liquidando "l'imposta" con apposito "avviso" contenente "l'indicazione dei criteri adottati, dell'imposta o maggiore imposta dovuta e delle sanzioni ed interessi dovuti".

Il successivo comma 2, a sua volta, prescrive che il comune "provvede":

(1) "alla rettifica delle dichiarazioni e delle denunce nel caso di infedeltà, incompletezza od inesattezza" o;

(2) "all'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione".

La norma, quindi, prevede e regola, in maniera distinta:

(a) il potere di "controllo" delle dichiarazioni e delle denunce, di "verifica" dei versamenti nonché di "correzione" degli errori "materiali e di calcolo" ed il conseguente potere di liquidare l'imposta ancora dovuta (con gli accessori, anche sanzionatori);

(b) il potere di "rettifica" delle dichiarazioni e delle denunce affette da "infedeltà, incompletezza od inesattezza" e, infine;

(c) il potere (da esercitare tramite apposito "avviso motivato" contenente "la liquidazione dell'imposta o maggiore imposta dovuta e delle relative sanzioni ed interessi") di "accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione" della dichiarazione e/o della denuncia.

A.5. Dal combinato disposto delle richiamate disposizioni si ricava che, ai fini dell'ICI, la dichiarazione relativa deve riguardare tutte le unità immobiliari suscettibili di individua imposizione possedute dal soggetto dichiarante per cui la nozione di omissione della dichiarazione va definita non con riferimento al documento materiale in sé ma al suo contenuto concreto: l'omessa indicazione in denuncia di una unità immobiliare, pertanto, determina una corrispondente omissione di dichiarazione.

Siffatta conclusione è necessitata, oltre che dalla ratio complessiva della normativa - per la quale la dichiarazione ICI, a differenza di altre imposte (cfr., per l'imposta di ricchezza mobile", Cass., trib. 28 luglio 2006 n. 17193), non è diretta a determinare il complessivo coacervo patrimoniale, unitariamente considerato a fini di una unica soggezione ad imposizione fiscale (tanto che, come rilevato innanzi

L'eventuale eccedenza della "detrazione" sull'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale" non è utilizzabile per ridurre l'imposta dovuta per altri immobili) -, dalla evidenziata totale equiparazione sanzionatoria, operata dal legislatore, della fattispecie "omessa denuncia" a quella di "omessa dichiarazione" delle sopravvenute "modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta": sarebbe del tutto illogico, infatti, limitare la fattispecie della omessa denuncia alla sola ipotesi della totale omissione (materiale) della denuncia stessa quando per volontà del legislatore deve essere punito con sanzione identica a quella prevista per l'omessa dichiarazione la mancata denuncia di variazione della modificazione di elementi e di dati rilevanti ai fini dell'imposta di un cespite imponibile già denunciato insieme con altri cespiti.

La conclusione è confermata dalla coerente definizione e delimitazione dei poteri del comune, operate dalla legge laddove questa pone sullo stesso piano la dichiarazione e la denuncia e distingue le ipotesi di "infedeltà, incompletezza od inesattezza", suscettibili di sola "rettifica", da quella di "omessa presentazione": anche per tali poteri, infatti, la nozione di "omessa presentazione" della denuncia (equiparata all'omessa presentazione della dichiarazione) richiama inequivocamente, pena l'inutilità della prescrizione normativa, la mancata presentazione della dichiarazione delle variazioni intervenute anche per uno solo dei cespiti a suo tempo dichiarati per cui il paritario trattamento sanzionatorio delle due fattispecie impone di considerare "omessa" la dichiarazione per tutte le unità non specificamente esposte nella dichiarazione presentata ma contenente l'indicazione di altre e diverse unità imponibili.

A.6. Di converso, dalle stesse norme si ricava la assoluta peculiarità di ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta de qua e, quindi, la necessità di specifica ed autonoma dichiarazione (e, se del caso, denuncia) di ciascuna di esse sì che la dichiarazione di ogni unità non perde la sua individua necessità neppure quando effettuata insieme con le altre unità possedute dal dichiarante.

Di conseguenza logica la fattispecie "dichiarazione o ... denuncia ... infedeli" va limitata a quella (soggetta non ad "accertamento" ma a "rettifica") di mera "infedeltà, incompletezza od inesattezza" dei dati e degli elementi concernenti gli immobili "dichiarati" e non pure di quelli omessi.

A.7. In definitiva, deve affermarsi il principio secondo cui, ai sensi ed ai fini del combinato disposto del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 10 e 14 la dichiarazione (come l'eventuale denuncia delle successive variazioni) deve essere effettuata per ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta comunale e l'omessa indicazione (o denuncia di afferente variazione) di una qualche unità immobiliare costituisce omessa dichiarazione per ciascuna delle unità non dichiarate o non denunciate e non già mera infedeltà della dichiarazione presentata per altre unità.

B. Anche l'inesistenza dell'"obbligo di effettuare una nuova dichiarazione" per le "annualità successive al 1993", affermata dal giudice di appello, non è condivisibile.

B.1. Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, infatti, pone a carico dei "soggetti passivi" l'obbligo ("devono") di "dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato ... entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio" ("tutti gli immobili il cui possesso è iniziato antecedentemente al 1° gennaio 1993 devono essere dichiarati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992") nonchè quello di "denunciare ... le modificazioni intervenute, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le modificazioni si sono verificate".

L'inosservanza dello specifico obbligo di fare ("dichiarare"; "denunciare") nel termine fissato, imposto dalla norma, evidenzia una condotta inadempiente del comportamento attivo richiesto, quindi un comportamento omissivo del soggetto passivo, e connota aderentemente la violazione di quell'obbligo (sanzionata dall'art. 14), dallo stesso commessa.

La condotta omissiva detta, come naturale, sorge con l'inutile scadere del termine ("di presentazione della dichiarazione dei redditi") fissato per l'adempimento.

La stessa, però, non può considerarsi esaurita (effetto istantaneo) al momento del suo sorgere ma deve ritenersi persistente (effetto permanente) finchè perdura l'inosservanza non essendo, né logicamente né giuridicamente, vietato o, comunque, inutile l'adempimento tardivo, ovverosia la presentazione della "dichiarazione" (o della "denuncia") anche dopo la scadenza del termine.

La disposizione in esame, infatti, attribuisce alla "dichiarazione ... effetto anche per gli anni successivi" (c.d. "dichiarazione ultrattiva", sulla quale cfr. Cass., trib., 20 maggio 2005 n. 10639):

tale specifico “effetto” (prodotto sempre che non siano intervenute “modificazioni” incidenti sull’ammontare dell’imposta), come ovvio, può derivare soltanto da una dichiarazione presentata e non già da una dichiarazione omessa.

Di conseguenza logica (risultando altrimenti gli “anni successivi” comunque privi di dichiarazione) l’obbligo di presentazione della dichiarazione “per gli anni successivi”, tenuto conto del disposto dell’art. 10, comma 1 (“l’imposta è dovuta ... per anni solari”), può e deve ritenersi insussistente unicamente quando la dichiarazione sia stata presentata per un anno precedente, e sempre che non siano intervenute variazioni capaci di determinare una imposta diversa.

Tanto evidenzia il permanere, comunque, dell’obbligo di dichiarazione anche successivamente alla scadenza del limite di tempo fissato dal legislatore con riferimento a quello di “presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all’anno in cui il possesso ha avuto inizio” e, per gli “immobili” (che interessano la controversia) “il cui possesso è iniziato antecedentemente al 1° gennaio 1993”, con riferimento al “termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all’anno 1992”.

C. L’inosservanza, da parte del giudice di appello, dei principi innanzi affermati - desunti dall’esame delle conferenti disposizioni - impongono di cassare la sentenza impugnata e, non essendo possibile la decisione nel merito della stessa ai sensi dell’art. 384 c.p.c., di rinviare la causa a sezione diversa della stessa Commissione Tributaria Regionale affinché la stessa faccia applicazione dei principi di diritto secondo i quali:

(1) l’omessa indicazione, nella dichiarazione (come nella denuncia) di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, anche di un solo cespite immobiliare soggetto ad autonoma imposizione costituisce omessa dichiarazione (o denuncia) dello stesso cespite ed è punibile ai sensi dell’art. 14, comma 1, 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”;

(2) l’obbligo, posto dal quarto comma detto, a carico dei possessori di immobili soggetti ad ICI, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell’imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all’“inizio” del possesso (e per gli immobili posseduti al primo gennaio 1993, con la scadenza del “termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all’anno 1992”) ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione punibile ai sensi dell’art. 14, comma 1.

Allo stesso giudice di rinvio, infine, va demandato di provvedere in ordine alle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso; rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche.