

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 11833 Anno 2020**

**Presidente: CHINDEMI DOMENICO**

**Relatore: CAPRIOLI MAURA**

**Data pubblicazione: 18/06/2020**

**SENTENZA**

sul ricorso 24195-2016 proposto da:

COMUNE DI PESCHIERA BORROMEO in persona del Sindaco  
pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, LARGO  
SOMALIA 67, presso lo studio dell'avvocato RITA  
GRADARA, rappresentato e difeso dall'avvocato  
FRANCESCO TESAURO giusta delega a margine;

**- ricorrente -**

**2020**

**contro**

**291**

POSTE ITALIANE SPA in persona del legale  
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato  
in ROMA, VIA DELLA SCROFA 57, presso lo studio  
dell'avvocato GIUSEPPE PIZZONIA, che lo rappresenta e

difende unitamente agli avvocati GIANCARLO ZOPPINI,  
GIUSEPPE RUSSO CORVACE giusta delega a margine;

**- controricorrente -**

Nonché da:

POSTE ITALIANE SPA in persona del legale  
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato  
in ROMA, VIA DELLA SCROFA 57, presso lo studio  
dell'avvocato GIUSEPPE PIZZONIA, che lo rappresenta e  
difende unitamente agli avvocati GIANCARLO ZOPPINI,  
GIUSEPPE RUSSO CORVACE giusta delega a margine;

**- controricorrente incidentale -**

**contro**

COMUNE DI PESCHIERA BORROMEO in persona del Sindaco  
pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, LARGO  
SOMALIA 67, presso lo studio dell'avvocato RITA  
GRADARA, rappresentato e difeso dall'avvocato  
FRANCESCO TESAURO giusta delega a margine;

**- controricorrente all'incidentale -**

avverso la sentenza n. 1539/2016 della COMM.TRIB.REG.  
di MILANO, depositata il 16/03/2016;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 05/02/2020 dal Consigliere Dott. MAURA  
CAPRIOLI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. STANISLAC DE MATTEIS che ha concluso  
per il rigetto dell'unico motivo del ricorso  
principale e accoglimento del ricorso incidentale;

udito per il ricorrente l'Avvocato GRADARA per delega  
dell'Avvocato LA ROCCA che si riporta agli atti;  
udito per il controricorrente l'Avvocato TRIMARCHI per  
delega dell'Avvocato PIZZONIA che si riporta agli  
atti.

RG 24195/2016

#### FATTO

Il Comune di Peschiera Borromeo con un unico motivo di ricorso per cassazione impugnava la sentenza nr 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 metà in conseguenza della recidiva triennale ai sensi dell'art 7 del dlvo 472/1997 ed infine raddoppiata ai sensi del successivo articolo 12 per la continuazione. Si costituiva la società Poste Italiane con controricorso proponendo ,a sua volta, ricorso incidentale .

#### DIRITTO

Con il primo motivo il ricorrente principale deduce la violazione degli art 63,comma quarto, e 57,comma 1, Dlvo nr 546/1992, nonché dell'art 112 c.p.c. in relazione all'art 360,comma I nr 4 c.p.c..

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 società Poste Italiane s.p.a. non aveva mosso alcuna critica nel ricorso introduttivo agli accertamenti impugnati sicchè 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 dall'art 57,primo comma ,Dlvo nr 546/1992.

La società contribuente ,dal canto suo, ha dedotto la violazione e falsa applicazione degli art 3,comma 133,lett f),nr 662,citata,7,terzo comma,dlvo nr 472/ e art 99 c.p.c. in relazione all'art 360,primo comma nr 3 c.p.c..

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 ciò in ragione della peculiarità dell'azione fiscale che deve essere esercitata entro precisi termini di decadenza.

Relativamente alla contestazione sollevata dal Comune in ordine alla prospettata rilevanza d'ufficio la censura è 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, sancito dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, secondo cui "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo", è applicabile anche all'ICI" (V. Cass. n.18423/2018; 26077 del 30/12/2015 (così 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 già affermato da questa Corte con sentenza del 22/05/2019 , n. 13742 relativa ad un contenzioso intercorso fra le stesse parte ma riferita ad una diversa annualità.

In tale sentenza si è sostenuto che la recidiva in materia tributaria è disciplinata del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 3.

La norma, nel testo vigente *ratione temporis*, prevedeva: "La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli artt. 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 modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità".

Nella specie è 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., all'art. 12, detta le disposizioni in materia di concorso di violazioni e continuazione. Al proposito, l'art. 12, comma 2, prevedeva che fosse soggetto al cumulo giuridico delle sanzioni "chi, anche in tempi diversi, commette più 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 più grave, aumentata da un quarto al doppio. A differenza dell'art. 81 cpv. c.p., l'art. 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 (art. 12, comma 6), preclude l'applicazione del trattamento sanzionatorio di favore previsto dall'art. 12, comma 1, dal momento in cui l'agente abbia avuto contezza della contestazione relativa alla illiceità del comportamento, ossia quando l'amministrazione si sia attivata per comunicare all'autore le verificate violazioni. Di conseguenza, il soggetto potrà beneficiare del cumulo giuridico per tutte le violazioni antecedenti alla comunicazione, tornando invece operante la separata valutazione per quelle successive.

L'art. 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 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".....

Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 3, e art. 12, prevedono la compatibilità tra la "recidiva" in materia tributaria e la continuazione.

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

La questione della compatibilità e la contestuale coniugabilità di diversi valori e riferimenti non è dato pretorio, bensì è 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 unitarietà della trasgressione; la recidiva, al contrario, punisce con più rigore chi si ostini a commettere consecutivamente la stessa violazione. A dispetto dell'espressione "stessa indole", usata con disinvoltura dal legislatore all'art. 7 ed all'art. 12, le prospettive dei due istituti sono completamente diverse e non possono essere sovrapposte in maniera acritica.

Ciò trova, del resto, autorevole conferma nella giurisprudenza della Cassazione penale, in parte già richiamata (Cass.9148/1996; Cass.49658/2014; Cass.21043/2018), secondo cui il trattamento sanzionatorio più mite è 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 responsabilità. Invece l'azione amministrativa per sua natura si fonda sulla presunzione di legittimità del suo atto e su questa la autoritarità e la esecutività immediata del suo agire organizzativo. In altri termini, le due recidive, al di là 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 esecutività 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 difficoltà derivano all'interprete, come si è visto dall'utilizzo dell'espressione "stessa indole" sia in tema di recidiva, sia in tema di violazione ultrannuale.

L'art. 7, comma 3, infatti, presenta un'importante differenza rispetto alle norme previgenti sulla recidiva, rispettivamente contenute nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 54, comma 2, e nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 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.

Ciò assume rilievo ai fini della compatibilità 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, è 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 compatibilità 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'incompatibilità tra tali istituti sarebbe determinata dalle loro differenti strutture logiche. Infatti l'unicità delle violazioni della stessa indole si contrappone, in via di principio, alla pluralità 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 può ben aver commesso più violazioni della stessa indole ed è 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 definitività della stessa per mancata impugnazione) potrà 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 D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 7, comma 3, e art. 12, comma 5, è necessario, quanto alla azione amministrativa e dunque al rilievo 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 provvederà il giudice di rinvio.

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

P.Q.M.

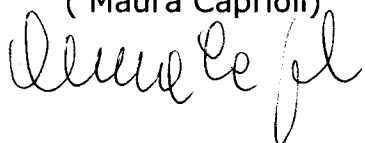
La Corte accoglie il primo motivo del ricorso incidentale; rigetta il ricorso principale ; cassa la decisione impugnata e rinvia in relazione al motivo accolto alla CTR della Lombardia, in diversa composizione che provvederà anche alle spese della presente fase.

Dà atto che sussistono le condizioni ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, per il versamento da parte del ricorrente principale del contributo unificato dovuto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Roma 5.2.2020

Il Consigliere est

( Maura Caprioli)



il Presidente

( Domenico Chindemi)

