



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: 192

Composta da

Dott. Giacomo Maria Stalla	Presidente
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere rel.
Dott. Ugo Candia	Consigliere
Dott.ssa Stefania Billi	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere

Tarsu Tia Tares
Accertamento

R.G.N. 7173/2020

Ud. 28/01/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7173/2020 R.G. proposto da

██████████ S.r.l. ██████████, in fallimento, in persona del suo
curatore *p.t.*, rappresentato e difeso dal prof. ██████████

– *ricorrente* –

contro

██████████ S.r.l. (██████████), in persona del suo legale
rappresentante *p.t.*, con domicilio eletto in Roma, via ██████████
presso lo studio dell'avvocato ██████████, rappresentata e difesa
dall'avvocato ██████████ ██████████ ██████████

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 4342/19, depositata il 16 luglio 2019, della
Commissione tributaria regionale del Lazio;



udita la relazione svolta, nella pubblica udienza del 28 gennaio 2026, dal consigliere dott. Liberato Paolitto;
udito l'avvocato [REDACTED];
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.ssa Rosa Maria Dell'Erba, che ha concluso chiedendo che, previa riunione dei ricorsi separatamente pendenti, la Corte respinga i primi tre motivi ed accolga il quarto motivo del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. – Con sentenza n. 4342/19, depositata il 16 luglio 2019, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello proposto da [REDACTED] 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 2015.

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

a. – quanto alla detenzione delle aree sottoposte a tassazione, non era stata presentata alcuna denuncia di variazione – così come del resto prescritto dallo stesso regolamento comunale IUC, art. 37 (approvato con delibera di Consiglio Comunale, n. 22 del 8 agosto 2014) – in ordine alla dedotta cessione in locazione di dette aree in favore della [REDACTED] (per contratto del 1 gennaio 2015); né il tributo era stato, ad ogni modo, corrisposto dalla pretesa cessionaria;

- per di più – e diversamente da quanto rilevato dal primo giudice – della esecuzione del (supposto) contratto di locazione (tenuto conto del relativo art. 6) non era stato offerto alcun riscontro probatorio con riferimento alla consegna dei beni locati, all'attivazione delle relative utenze ed allo stesso versamento dei canoni locativi;



b. – 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 [REDACTED]» - non aveva avuto ad oggetto le aree (ora) sottoposte a tassazione – che si identificavano con «'autorimesse e magazzini senza vendita diretta'» ubicate in via [REDACTED] 7 e con le superfici di «'MQ 17080'e di 'MQ19.800', al 'FOGLIO 75 PART.49'», - corrispondenza che, del resto, nemmeno era stata provata dietro produzione di documentazione idonea a dar conto dell'estensione «del pregresso contraddittorio anche alle aree oggetto dell'avviso in discorso»;

c. – 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;

d. – 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 equivale alla regolarità delle stesse dichiarazioni;

e. – le sanzioni risultavano correttamente applicate in quanto relative ad una sola annualità (il 2015).

2. – Il fallimento della [REDACTED] S.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria.

Resiste con controricorso [REDACTED] S.r.l. che anch'essa ha depositato memorie.

Il ricorso viene alla cognizione della Corte su ordinanza interlocutoria n. 13787/2025, del 23 maggio 2025.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Col primo articolato motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., e del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23, nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione della l. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, commi 641 e 642, assumendo, in sintesi, che:

- illegittimamente il giudice del gravame si era messo alla ricerca della prova in punto di esecuzione del contratto di locazione che, intercorso con la [REDACTED] S.r.l., aveva comportato (a decorrere dal 1° gennaio 2015) la cessione delle aree sottoposte a tassazione, con conseguente venir meno della soggettività passiva di esso esponente, atteso che la perdita della detenzione dei beni non aveva formato oggetto di contestazione in giudizio avendo la controparte giustificato la ripresa a tassazione delle aree sulla disposizione regolamentare (art. 37, comma 2) alla cui stregua «L'obbligazione tributaria cessa il giorno in cui termina il possesso o la detenzione, a condizione che il contribuente presenti la dichiarazione di cessata occupazione entro il 30 giugno dell'anno successivo.»;



- una siffatta disposizione, poi, andava considerata illegittima – e, pertanto, suscettibile di disapplicazione in giudizio – in ragione di un contenuto regolatorio (la persistente soggettività passiva pur a fronte del venir meno del presupposto di imposta) in frontale contrasto con la disciplina di legge che detta soggettività identifica, per l'appunto in via esclusiva, nel possesso o detenzione «a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.» (art. 1, commi 641 e 642, cit.).

2. – Il motivo è destituito di fondamento e va senz'altro disatteso.

2.1 – Quanto al primo profilo di censura, va rilevato che, secondo l'orientamento espresso dalla Corte, il principio di non contestazione, di cui all'art. 115, primo comma, cod. proc. civ., si applica anche nel processo tributario ma, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, esso riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e sempreché il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza (Cass., 18 maggio 2018, n. 12287; Cass., 6 febbraio 2015, n. 2196).

Si è, quindi, rimarcato che la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolta dal contribuente non equivale ad ammissione, né determina il restringimento del *thema decidendum* ai soli motivi contestati (Cass., 30 giugno 2016, n. 13483; Cass., 18 giugno 2014, n. 13834).

E, pertanto, si è escluso che il dato processuale - che involge il contenuto delle difese svolte in giudizio dall'Ente impositore (d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23) - possa costituire fondamento di un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto forma oggetto di contestazione nell'atto impositivo, ove l'amministrazione ha già esposto i fatti costitutivi della sua pretesa, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente,



l'oggetto del giudizio (Cass., 23 luglio 2019, n. 19806 cui *adde* Cass., 26 luglio 2023, n. 22694).

Legittimamente, pertanto, la gravata sentenza ha postulato la necessità di una specifica verifica in concreto della fattispecie (un contratto di locazione) in tesi suscettibile di incidere sulla ricorrenza della soggettività passiva, accertamento che, a sua volta, è stato puntualmente condotto a riguardo di (plurimi) dati probatori e che – in difetto di ogni censura sul punto – rende inconferente la stessa prospettazione di una violazione di legge secondo la specifica disciplina regolamentare dell'obbligo di dichiarazione.

2.2 – Quanto, poi, alla censura di violazione di legge, il d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 64, commi 3 e 4, con riferimento alla TARSU, disponeva nei seguenti termini:

- «3. La cessazione, nel corso dell'anno, dell'occupazione o detenzione dei locali ed aree, dà diritto all'abbuono del tributo a decorrere dal primo giorno del bimestre solare successivo a quello in cui è stata presentata la denuncia della cessazione debitamente accertata.

4. In caso di mancata presentazione della denuncia nel corso dell'anno di cessazione, il tributo non è dovuto per le annualità successive se l'utente che ha prodotto denuncia di cessazione dimostri di non aver continuato l'occupazione o la detenzione dei locali ed aree ovvero se la tassa sia stata assolta dall'utente subentrante a seguito di denuncia o in sede di recupero d'ufficio.».

E la Corte ha rimarcato che dette disposizioni dovevano interpretarsi nel senso che, pur in caso di omissione della denuncia di cessazione di occupazione dell'immobile nell'anno in cui tale cessazione è avvenuta, la tassa non è comunque dovuta, per gli anni successivi a quello della cessazione stessa, qualora: a) l'utente presenti denuncia tardiva di cessazione (comunque non oltre sei mesi dalla notifica del



ruolo, ex art. 75, secondo comma, del d.lgs. cit.) e fornisca la prova di non aver effettivamente continuato, dalla data indicata, l'occupazione o la detenzione del bene; b) oppure, anche a prescindere dalla presentazione della denuncia tardiva, risulti che la medesima tassa è stata assolta dal soggetto effettivo nuovo occupante o detentore, subentrato a seguito di denuncia od iscrizione a ruolo d'ufficio a suo carico (Cass., 29 maggio 2013, n. 13296; *adde* Cass., 21 dicembre 2022, n. 37420; Cass., 2 dicembre 2015, n. 24577).

2.2.1 – Va, allora, considerato che la disposizione regolamentare riprende il dettato normativo previgente correlandolo, pur sempre, al (persistente) obbligo dichiarativo previsto in capo al contribuente (l. n. 147 del 2013, art. 1, commi 682 e ss.) e, ad ogni modo, radicando effetti di miglior favore perché la tassazione viene esclusa a decorrere dalla data di cessazione della detenzione «...a condizione che il contribuente presenti la dichiarazione di cessata occupazione entro il 30 giugno dell'anno successivo.», dunque non solo per il «bimestre solare successivo a quello in cui è stata presentata la denuncia della cessazione debitamente accertata» o per le annualità successive, così come già previsto dai commi 3 e 4 dell'art. 64, cit. (con riferimento al momento di presentazione della denuncia, rispettivamente nel corso dell'anno o successivamente).

3. – Il secondo motivo, articolato anch'esso 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. 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 (in tesi) utilizzata in sede di verifica e controllo, avuto riguardo, in specie, alla copia degli elaborati planimetrici ed alle stesse rilevazioni satellitari fotografiche.

4. – Nemmeno questo motivo può trovare accoglimento.

4.1 - La Corte (esattamente) con riferimento alla fattispecie in trattazione, ha già avuto modo di statuire, in relazione alla disposizione di cui alla l. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162, cit., che deve ritenersi sufficiente l'indicazione nell'atto impositivo della maggiore superficie accertata, in quanto detta indicazione, integrata con gli atti generali (quali i regolamenti o altre delibere comunali), è senz'altro idonea a rendere comprensibili i presupposti della pretesa tributaria, senza necessità di indicare le fonti probatorie e le indagini effettuate per rideterminare la superficie tassabile, potendo ciò avvenire nell'eventuale successiva fase contenziosa (Cass., 31 luglio 2019, n. 20620; ancora di recente v. Cass., 10 giugno 2024, n. 16105).

In detta pronuncia, la Corte – dopo aver ricordato, secondo un consolidato orientamento, che la generale portata precettiva dell'obbligo di motivazione dell'atto impositivo deve essere interpretata (in ragione della cd. polisistematicità del sistema tributario) in termini di modularità, termini, questi, correlati alle specifiche discipline di ciascun tributo, alla funzione assolta da ciascun atto impositivo e, conclusivamente, alla maggiore o minore articolazione della medesima fattispecie costitutiva del potere (v., *ex plurimis*, Cass., 17 maggio 2017, n. 12251; Cass., 16 marzo 2015, n. 5190; Cass., 28 novembre 2014, n. 25329; Cass., 20 giugno 2013, n. 15495; Cass., 3 agosto 2012, n. 14027; Cass., 10 giugno 2009, n. 13335; Cass., 7 maggio 2008, n. 11082; Cass., 16 dicembre 2005, n. 27758); Cass., 19 novembre 2019, n. 29988) – ha, per l'appunto, condivisibilmente rimarcato, per un verso, che «l'obbligo di motivazione può ritenersi assolto ove dalla motivazione dell'avviso emerga una fedele e chiara



ricostruzione di tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, così da consentire una adeguata, efficace e piena difesa in giudizio del contribuente» e, dall'altro, che la fattispecie della rettifica della superficie sottoposta a tassazione TARSU è connotata dalla «semplicità del procedimento logico che in questi casi caratterizza la determinazione del tributo in esame, il cui ammontare viene determinato moltiplicando la tariffa, individuata sulla base della categoria, per la superficie tassata».

Né, nella fattispecie, gli atti generali assunti dall'Ente locale - con le delibere relative all'applicazione del tributo ed alla determinazione delle relative tariffe - dovevano essere allegati agli avvisi di accertamento ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, in quanto detto obbligo è limitato agli atti richiamati nella motivazione che non siano conosciuti o altrimenti conoscibili dal contribuente, ma non anche gli atti generali come le delibere del consiglio comunale che, essendo soggette a pubblicità legale, si presumono conoscibili (Cass., 21 gennaio 2021, n. 1177; Cass., 21 novembre 2018, n. 30052; Cass., 3 novembre 2016, n. 22254; Cass., 13 giugno 2012, n. 9601; Cass., 16 marzo 2005, n. 5755).

4.2 - Il fondo della censura, in conclusione, finisce col fondere il profilo che involge la motivazione dell'atto impositivo – e, dunque, un requisito di validità dell'atto – con quello che (diversamente) attiene al riscontro probatorio dei fatti posti a fondamento della pretesa impositiva (*causa petendi* dell'atto), essendosi in più occasioni rimarcato che l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio sulla cui base la pretesa impositiva viene esercitata, con le specificazioni necessarie per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, nella quale l'Amministrazione ha l'onere



di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto, ed il contribuente ha la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (v., *ex plurimis*, Cass., 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., 30 gennaio 2019, n. 2555; Cass., 24 gennaio 2018, n. 1694; Cass., 8 novembre 2017, n. 26431; Cass., 5 luglio 2017, n. 16620; Cass., 14 dicembre 2016, n. 25709; Cass., 17 giugno 2016, n. 12658; Cass., 10 novembre 2010, n. 22841; Cass., 11 giugno 2010, n. 14094; Cass., 15 novembre 2004, n. 21571).

5. – 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.

6. – Anche questo motivo è destituito di fondamento.

6.1 - Come le Sezioni unite della Corte hanno statuito, la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54, d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in l. 7 agosto 2012 n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza



della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., 22 settembre 2014, n. 19881; Cass. Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

Si è, quindi, ripetutamente precisato che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

6.2 - Come allora reso evidente dai contenuti decisori sopra ripercorsi, dalla gravata sentenza pianamente emergono le ragioni che sono state poste a fondamento della decisione in *parte qua*, per di più con riferimento all'obbligo dichiarativo rispetto al quale si è rilevata la relativa omissione.

E quest'ultimo profilo – che lo stesso motivo di ricorso non sottopone a specifica censura – intercetta, del resto, un principio di diritto in più occasioni posto dalla Corte che, per l'appunto, ha rilevato che mentre il difetto della dichiarazione non può che essere sanato



(solo) per il futuro, a riguardo, dunque, degli anni di imposta non ancora scaduti, (solo) l'avvenuta presentazione della dichiarazione ne legittima l'integrazione, in caso di contestazione, in via stragiudiziale ovvero anche in giudizio (v., in tema di TARI, Cass., 30 marzo 2023, n. 9051 cui *adde* Cass., 1 febbraio 2024, n. 2993; in tema di Tarsu, Cass., 13 aprile 2023, n. 9913; Cass., 23 maggio 2022, n. 16641; v., altresì, Cass., 13 agosto 2004, n. 15867 cui *adde* Cass., 17 settembre 2019, n. 23059; Cass., 3 marzo 2010, n. 5036; Cass., 15 aprile 2005, n. 7915); principio, questo, alla cui stregua emerge la stessa inammissibilità di una censura che non mette in discussione l'inosservanza del citato obbligo dichiarativo.

7. – 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 rilevato che la sanzione applicata aveva riguardo ad una sola annualità (il 2015) 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.

7.1 – Con riferimento a detto motivo, la citata ordinanza interlocutoria ha rilevato «profili di applicazione del cumulo giuridico, anche in relazione allo *jus superveniens*, che sottendono la particolare rilevanza delle questioni da trattare in pubblica udienza», considerato che «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)» si pone in punto «di violazioni relative a tributi diversi (nella fattispecie TARSU e TARI)» e, dunque, «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"».

8. – Il motivo è fondato e va accolto.

8.1 – Come la stessa ordinanza interlocutoria rileva, 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 TARSU 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 e 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);

- 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 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).

8.2 - Con riferimento, poi, 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).

E la condivisibile considerazione secondo la quale, ai fini dell'applicazione dell'art. 12, comma 5, d.l.gs. 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 della fondatezza del principio di diritto enunciato dalla Corte con riferimento (anche) 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 fonda (proprio) sull'identificazione del regime della continuazione, disciplinato dall'art. 12, comma 5, del d.l.gs. 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).

8.3 – La Corte, in più occasioni, ha rimarcato la sussistenza di una sostanziale continuità regolativa nella disciplina della TARSU e della TARI con riferimento tanto al presupposto impositivo, ed alle fattispecie di esenzione dal tributo, quanto, in particolare, all'assolvimento degli obblighi dichiarativi (v., *ex plurimis*, Cass., 1 aprile 2025, n. 8595; Cass., 16 luglio 2024, n. 19631; Cass., 22 gennaio 2024, n. 2146;



Cass., 30 marzo 2023, n. 9051; Cass., 7 luglio 2022, n. 21490; Cass., 15 maggio 2019, n. 12979).

Tenuto conto, allora, dell'ampia portata della definizione normativa di violazioni della stessa indole (art. 7, comma 3, cit.) – definizione che ha riguardo non solo ad un criterio formale (riferito alle violazioni delle stesse disposizioni) ma che sottende anche una valutazione sostanziale riferita a disposizioni diverse che «presentano profili di sostanziale identità» («per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione») – deve ritenersi che questi ultimi profili sussistano proprio in relazione alla continuità regolativa dell'obbligo dichiarativo che involge, come anticipato, entrambi i tributi anche in relazione alla determinazione delle aree di produzione dei rifiuti speciali.

Difatti, sotto il profilo sanzionatorio, rimane inconferente ogni riferimento ai parametri normativi che individuano il contenuto dell'obbligazione tributaria – a riguardo, in particolare, dei criteri di determinazione della stessa tariffa (nella TARI rapportata ad una quota fissa e ad una variabile) – risultando, piuttosto, dirimente una sostanziale omogeneità regolativa quanto agli obblighi (in specie di dichiarazione) del contribuente.

8.4 – Né, nella fattispecie, rileva la disciplina posta dal d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 il cui art. 5 ne ha delimitato temporalmente l'applicazione alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Per di più, detta rimodulazione del sistema sanzionatorio tributario ha profondamente inciso sui dati di regolazione posti a base della ricostruzione giurisprudenziale dell'istituto della continuazione, così come sopra esposta, in quanto:

- dalla disciplina del concorso formale e materiale sono state escluse le violazioni «concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni»;



- gli istituti della continuazione e della progressione sono stati unitariamente ricondotti ad una medesima disciplina (la fattispecie sanzionatoria alternativamente integrata dall'uno o dall'altro istituto), sempre con esclusione delle violazioni «concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni»;

- la fattispecie delle violazioni commesse in periodi di imposta diversi è stata unitariamente ricondotta agli istituti base del concorso, della progressione e della continuazione, con propri specifici aggravamenti sanzionatori [d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, art. 3, lett. f)].

E ne è conseguito il venir meno di una nozione di continuazione in relazione a periodi di imposta diversi e correlata, come anticipato, a violazioni connotate da una medesima indole.

8.5 – Può, dunque, enunciarsi il seguente principio di diritto: «In tema di sanzioni tributarie, e prima della riformulazione della relativa disciplina che è stata posta, a decorrere dal 1° settembre 2024, dal d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, art. 3, lett. f), è configurabile, ai sensi del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 12, comma 5, il cumulo giuridico tra violazioni che, afferenti alla Tarsu ed alla Tari, debbono considerarsi della medesima indole in ragione di una sostanziale continuità regolativa delle relative discipline.».

9. – L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese di questo giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi ai principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte

- accoglie il quarto motivo di ricorso e rigetta i residui motivi;



- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 28 gennaio 2026.

Il Presidente

dott. Giacomo Maria Stalla

Il Consigliere estensore

dott. Liberato Paolitto

