



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

Composta da

Oggetto: ICI – IMU -sanzioni continuazione
--

Stalla Giacomo	- Presidente-	RG 19109/2019
Paolitto Liberato	- Consigliere -	Cron.
Candia Ugo	- Consigliere -	UP – 28/01/2026
Billi Stefania	- Consigliere Rel.-	
Lo Sardo Giuseppe	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 19109/2019 R.G. proposto da

██████████ s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata
e difesa dall'Avv. ██████████ e dall'Avv. ██████████

– *ricorrente* –

contro

Comune di Bassano del Grappa, in persona del sindaco p.t., rappresentato
e difeso dall'Avv. ██████████ e dall'Avv. ██████████

– *controricorrente* –

e

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n.
1409/2018 depositata l' 11 dicembre 2018

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dal Consigliere Stefania
Billi



FATTI DI CAUSA

La controversia ha ad oggetto l'impugnazione di cinque avvisi di accertamento relativi all'ICI per gli anni dal 2009, 2010, 2011 (nn. 10A/2012, 11A/2013, 7A/2014, n. 8A/2014, n. 9A/2014) e due relativi all'IMU per gli anni 2012 e 2013 (n. 10A/2014, n. 11A/2014) per infedele dichiarazione e conseguente omesso parziale versamento, emessi dal comune di Bassano del Grappa (d'ora in poi odierno controricorrente) nei confronti della [REDACTED] s.r.l. (d'ora in poi ricorrente).

L'oggetto della pretesa impositiva riguardava due aree di cui una destinata, in base al PRG, «per funzioni pubbliche e di interesse collettivo – zone per attrezzature di servizio a livello di quartiere tipo SP/3, attrezzature per il gioco e lo sport», mentre l'altra, prevista dal Piano degli Interventi, «per funzioni pubbliche – aree per attrezzature sportive e verdi – area a parco» e consisteva: a) nella differenza tra quanto versato dalla ricorrente secondo le norme previste per i terreni agricoli e quelle risultanti da una relazione di stima redatta da un funzionario comunale sulla base di un valore unitario di € 30 al mq; b) nella sanzione per infedele dichiarazione pari al 50% dell'imposta non versata, ridotta ad un quarto nel caso di pagamento entro 60 giorni dalla notifica.

La CTP ha accolto il ricorso.

La CTR, riformando la pronuncia di primo grado, ha riconosciuto la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati, delle sanzioni irrogate e la congruità del valore unitario posto a base del calcolo per gli imponibili sulla base delle seguenti ragioni:

- le aree in oggetto non sono agricole e la base imponibile deve essere determinata in relazione al valore di mercato, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità;
- nel caso di specie, sia il PRG, sia il Piano degli interventi, stabiliscono che l'individuazione delle aree ha valore programmatico, mentre l'effettiva destinazione va definita nell'ambito degli strumenti urbanistici attuativi;
- le disposizioni contenute nel PRG e nel Piano degli interventi prevedono una pluralità di destinazioni puntuali per lo svolgimento di attività che



possono essere anche di iniziativa privata, quali impianti sportivi, in genere (piscine palestre), sedi associative, teatri, farmacie, uffici pubblici in genere, uffici postali, impianti telefonici, gas, energia elettrica, case per anziani e di assistenza persone diversamente abili, centri sanitari poliambulatoriali, case di cura, centri religiosi e dipendenze, conventi, esposizioni e fiere, centri di ricerca privati, stazioni di rifornimento e servizio;

- in tal senso il Piano degli interventi prevede che i servizi pubblici possono essere realizzati e gestiti, oltre che dall'Amministrazione comunale, anche dai privati previa stipula di apposita convenzione;
- è da escludere che per tali aree sia preclusa una modifica del territorio, con la conseguenza che la base imponibile deve essere determinata in relazione alle potenzialità edificatorie;
- con riferimento al valore delle aree, la società ha versato l'imposta in sede di autoliquidazione su una base imponibile pari a € 11.695,71 e un valore unitario di 0,87 al mq; tale valore è irrealistico in rapporto anche ai valori agricoli medi (VAM) attribuiti dalla Commissione provinciale espropri per terreni coltivati a prato individuati per il 2009 in € 7,43 al mq, per il 2010 e il 2011 in € 7,50 al mq, per il 2013 in € 7,75;
- dalle delibere comunali agli atti risulta che il valore attribuito alle aree situate nella "zona 2" è pari a € 231 per gli anni 2011 e 2012, e a € 225 per l'anno 2013;
- risulta, pertanto, evidente il significativo abbattimento operato dal comune nell'attribuire ai terreni per cui è causa un valore unitario pari a € 30 al mq, che è da ritenersi congruo;
- con riferimento alle sanzioni non può essere applicata la continuazione tra l'ICI e l'IMU, trattandosi di imposte diverse, benché con forti analogie; le sanzioni irrogate, in ogni caso, sono state determinate ai sensi dell'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992.

La ricorrente propone ricorso, fondato su sei motivi e deposita memoria, il controricorrente si è costituito proponendo controricorso e deposita memoria.



La causa è stata rinviata per la trattazione in pubblica udienza, in quanto il sesto motivo di impugnazione, riguardante le sanzioni irrogate, poneva questioni di rilevanza nomofilattica.

Il Procuratore Generale ha rassegnato conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso; la controricorrente ha depositato ulteriore memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt.1, comma 2, 2 e 5, comma 5 e 7, del d.lgs. n. 504 del 1992, 13, comma 3, e 5 del d.lgs. n. 201 del 2011, dell'art. 36, comma 2 del d.lgs. n. 223 del 2006. Deduce che, contrariamente a quanto asserito nella sentenza impugnata, lo strumento urbanistico generale adottato dall'odierno controricorrente esclude un utilizzo a scopo edificatorio delle aree oggetto del giudizio. La specifica destinazione urbanistica di tali aree, a parco o a sede stradale, è di carattere pubblicistico, con preclusione di qualsiasi possibilità edificatoria. Ulteriore conferma di tale assunto dovrebbe trarsi, ad avviso della ricorrente, dal certificato di destinazione urbanistica riprodotto in parte nel ricorso che precluderebbe qualsiasi trasformazione delle aree. Contesta, quindi, la ricostruzione della sentenza impugnata, secondo cui le previsioni urbanistiche dettate dal vigente Piano di interventi avrebbero natura meramente programmatica e non escluderebbero l'edificazione nei terreni per cui è causa.

1.1. Il primo motivo sollecita la questione di diritto riguardante il rapporto tra il Piano degli interventi comunali (d'ora in poi PI) e il Piano di assetto del territorio comunale (d'ora in poi PAT).

Sotto il profilo normativo, per chiarire in quale posizione si pone il PI rispetto al PAT, occorre ricordare che, secondo la l. regione Veneto, 23 aprile 2004, n. 11, art. 3, comma 4, lett. a): «4. La pianificazione si articola in: a) piano di assetto del territorio comunale (PAT) e piano degli interventi comunali (PI) che costituiscono il piano regolatore comunale, piano di assetto del territorio intercomunale (PATI) e piani urbanistici attuativi (PUA)....».



Ai sensi dell'art. 17, nel testo applicabile alla fattispecie prima delle modifiche apportate dall'articolo 22, comma 1 della L.R. 6 giugno 2017, n. 14) «1. Il piano degli interventi (PI) si rapporta con il bilancio pluriennale comunale, con il programma triennale delle opere pubbliche e con gli altri strumenti comunali settoriali previsti da leggi statali e regionali e si attua attraverso interventi diretti o per mezzo di piani urbanistici attuativi (PUA).

2. Il PI in coerenza e in attuazione del piano di assetto del territorio (PAT) sulla base del quadro conoscitivo aggiornato provvede a:

- a) suddividere il territorio comunale in zone territoriali omogenee secondo le modalità stabilite con provvedimento della Giunta regionale ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera b);
- b) individuare le aree in cui gli interventi sono subordinati alla predisposizione di PUA o di comparti urbanistici e dettare criteri e limiti per la modifica dei perimetri da parte dei PUA;
- c) definire i parametri per la individuazione delle varianti ai PUA di cui all'articolo 20, comma 14;
- d) individuare le unità minime di intervento, le destinazioni d'uso e gli indici edilizi;
- e) definire le modalità di intervento sul patrimonio edilizio esistente da salvaguardare;
- f) definire le modalità per l'attuazione degli interventi di trasformazione e di conservazione;
- g) individuare le eventuali trasformazioni da assoggettare ad interventi di valorizzazione e sostenibilità ambientale;
- h) definire e localizzare le opere e i servizi pubblici e di interesse pubblico nonché quelle relative a reti e servizi di comunicazione, di cui al decreto legislativo n. 259 del 2003 e successive modificazioni, da realizzare o riqualificare;
- i) individuare e disciplinare le attività produttive da confermare in zona impropria e gli eventuali ampliamenti, nonché quelle da trasferire a seguito di apposito convenzionamento anche mediante l'eventuale



riconoscimento di crediti edilizi di cui all'articolo 36 e l'utilizzo di eventuali compensazioni di cui all'articolo 37;

j) dettare la specifica disciplina con riferimento ai centri storici, alle fasce di rispetto e alle zone agricole ai sensi degli articoli 40, 41 e 43;

k) dettare la normativa di carattere operativo derivante da leggi regionali di altri settori con particolare riferimento alle attività commerciali, al piano urbano del traffico, al piano urbano dei parcheggi, al piano per l'inquinamento luminoso, al piano per la classificazione acustica e ai piani pluriennali per la mobilità ciclistica;

3. Il PI può, altresì, definire minori distanze rispetto a quelle previste dall'articolo 9 del decreto del Ministro per i lavori pubblici 20 aprile 1968, n. 1444 "Limiti inderogabili di densità edilizia, di altezza, di distanza fra i fabbricati e rapporti massimi tra spazi destinati agli insediamenti residenziali e produttivi e spazi pubblici o riservati alle attività collettive, al verde pubblico o a parcheggi da osservare ai fini della formazione nuovi strumenti urbanistici o della revisione di quelli esistenti, ai sensi dell'articolo 17 della legge 6 agosto 1967, n. 765":

- a) nei casi di gruppi di edifici che formino oggetto di PUA planivolumetrici;
- b) nei casi di interventi disciplinati puntualmente.

4. Per individuare le aree nelle quali realizzare interventi di nuova urbanizzazione o riqualificazione, il comune può attivare procedure ad evidenza pubblica, cui possono partecipare i proprietari degli immobili nonché gli operatori interessati, per valutare le proposte di intervento che risultano più idonee a soddisfare gli obiettivi e gli standard di qualità urbana ed ecologico-ambientale definiti dal PAT. La procedura si conclude con le forme e nei modi previsti dall'articolo 6.

5. Il PI è formato da:

- a) una relazione programmatica, che indica i tempi, le priorità operative ed il quadro economico;
- b) gli elaborati grafici che rappresentano le indicazioni progettuali;
- c) le norme tecniche operative;
- d) il prontuario per la qualità architettonica e la mitigazione ambientale;



e) il registro dei crediti edilizi;

f) una banca dati alfa-numerica e vettoriale contenente l'aggiornamento del quadro conoscitivo di riferimento nonché le informazioni contenute negli elaborati di cui alle lettere a), b), e c)»

Può, dunque, affermarsi che il Piano degli interventi unitamente al piano di assetto del territorio comunale (PAT) integra il piano regolatore comunale, come, del resto, anche espressamente affermato dall'art. 3, comma 4, lett. a), l. regione Veneto, 23 aprile 2004, n. 11, sopra richiamato.

1.2. Il motivo è infondato. La ricostruzione operata nella sentenza impugnata che ha considerato le aree oggetto del giudizio suscettibili di una potenzialità edificatoria ricondotta alle previsioni di cui all'art. 39 e dell'art. 40.3 delle Note operative, deve ritenersi corretta.

Occorre ricordare il principio di legittimità in tema di determinazione del valore imponibile, in materia di ICI, secondo cui l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi (Cass., Sez. U, n. 25506/2006, Rv. 593375 – 01, Sez. 5, n. 16714/2007, Rv. 600084 – 01, Sez. 5, n. 20137/2012, Rv. 624293 – 01, Sez. 5, n. 6702/2020, Rv. 657450 – 01).

Con specifico riferimento alla questione della determinazione in concreto del valore delle aree, poi, il Collegio intende dare seguito al principio per cui in tema di ICI, l'inclusione di un'area destinata dal piano regolatore generale a "verde attrezzato e spazio per lo sport" non esclude l'oggettivo carattere edificabile della stessa, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, ma incide solo sulla determinazione del valore venale del bene, da valutare in concreto in base alle specifiche potenzialità edificatorie consentite dalla destinazione impressa (Cass., Sez. 5, n. 21351/2021, Rv. 662006 - 01).



In tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), come anche osservato dal Procuratore Generale, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico incide senz'altro nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile, ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire meno l'originaria natura edificabile (Cass., Sez. 5, n. 23814/2016, Rv. 641988 - 01, Sez. 6 - 5, n. 17764/2018, Rv. 649382 - 01).

Nel caso in esame la sentenza, in linea con i principi sopra richiamati, ha accertato che: a) la ricorrente ha versato l'imposta in sede di autoliquidazione su una base imponibile pari a € 11.695,71 e un valore unitario di 0,87 al mq; b) tale valore è irrealistico in rapporto anche ai valori agricoli medi (VAM) attribuiti dalla Commissione provinciale espropri per terreni coltivati a prato individuati per il 2009 in € 7,43 al mq, per il 2010 e il 2011 in € 7,50 al mq, per il 2013 in € 7,75; c) dalle delibere comunali agli atti risulta che il valore attribuito alle aree situate nella "zona 2" è pari a € 231 per gli anni 2011 e 2012, e a € 225 per l'anno 2013.

Da ciò ha tratto la conseguenza che era evidente il significativo abbattimento operato dal comune nell'attribuire ai terreni per cui è causa un valore unitario pari a € 30 al mq, ritenendolo, pertanto, congruo.

Risulta, quindi, un apprezzamento di fatto, la cui verifica è preclusa in questa sede, che risponde a criteri di logicità e chiarezza.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta in relazione all'art. 360, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di fatti decisivi dedotti e allegati, oggetto di discussione tra le parti, quali il certificato di destinazione urbanistica, cui si è fatto cenno nel primo motivo, e la perizia giurata di parte, documenti probatori che escludono la potenziale edificabilità delle aree.
- 2.1 Il motivo è infondato. Già da tempo in sede di legittimità è stato affermato che la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza



impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità, non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Sez. 5, n. 19547/2017, Rv. 645292 - 01, Sez. 6 - 5, n. 29404/2017, Rv. 646976 - 01, ma nello stesso senso già Sez. 6 - 5, n. 1414 del 2015, Rv. 634358 - 01, Sez. L, n. 11670/2006, Rv. 589071 - 01, Sez. L, n. 11660/2006, Rv. 589044 - 01, Sez. 2, n. 23286 del 2005, Rv. 585444 - 01). Sulla base dei principi ora richiamati, il motivo, nella parte in cui tende ad indurre una rivisitazione del quadro probatorio, deve ritenersi inammissibile.

Sotto un diverso profilo si osserva anche che la giurisprudenza di questa Corte è, ormai, consolidata nell'affermare che: il novellato testo dell'art. 360, n. 5, c.p.c. ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti, oltre ad avere carattere



decisivo; l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; neppure il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito dà luogo ad un vizio rilevante ai sensi della predetta norma; nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene 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, ipotesi che non ricorrono affatto nel caso di specie (Cass., Sez. U., n. 34476/2019, Rv. 656492 - 03; Cass., Sez. U., n. 33679/2018; Cass., Sez. U., n. 8053/2014, Rv. 629831 - 01).

Per tali ultimi rilievi il motivo è, altresì, inammissibile.

Si osserva, inoltre, che nel caso in esame, per le ragioni già sviluppate in relazione al primo motivo, la motivazione posta a base della decisione impugnata, consente di comprendere perfettamente il percorso logico seguito, del resto, in linea con la consolidata giurisprudenza di legittimità. La sentenza impugnata ha dato conto di avere esaminato la perizia di parte, ha espressamente tenuto conto delle delibere della Giunta comunale e ha, infine, provveduto alla determinazione del valore delle aree.

Occorre, inoltre, aggiungere, che l'esame e la valorizzazione del certificato di destinazione urbanistica non sarebbero, comunque, idonei a ribaltare le conclusioni cui è giunta la sentenza. Ciò, proprio, in virtù degli effetti dell'inserimento delle aree nel PRG, come chiarito dai precedenti di



legittimità richiamati nell'esame del primo motivo di impugnazione (v. punto 1.2). Tali ultimi rilievi determinano l'infondatezza del motivo in esame.

3. Con il terzo motivo la ricorrente prospetta in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., denunciando il vizio di ultrapetizione. Denuncia che, per la determinazione del valore imponibile delle aree, il comune si sia avvalso solo di una relazione del tecnico comunale e di due atti compravendita, ma non ha mai allegato, né dedotto le delibere comunali e le tabelle dei valori agricoli medi utilizzate in sentenza per la motivazione circa la determinazione della base imponibile e del valore unitario medio.

La ricorrente si duole che la sentenza impugnata abbia, in realtà richiamato in motivazione le tabelle «al fine di dimostrare la natura sottostimata, pur considerando il terreno come agricolo, del valore imponibile dell'area originariamente dichiarato dalla società contribuente».

- 3.1. Il motivo è infondato. Giova, in proposito, ricordare che in tema di scrutinio di legittimità del ragionamento sulle prove adottato del giudice di merito, la valutazione del materiale probatorio - in quanto destinata a risolversi nella scelta di uno (o più) tra i possibili contenuti informativi che il singolo mezzo di prova è, per sua natura, in grado di offrire all'osservazione e alla valutazione del giudicante - costituisce espressione della discrezionalità valutativa del giudice di merito ed è estranea ai compiti istituzionali della S.C. (con la conseguenza che, a seguito della riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., non è denunciabile col ricorso per cassazione come vizio della decisione di merito), restando totalmente interdetta alle parti la possibilità di discutere, in sede di legittimità, del modo attraverso il quale, nei gradi di merito, sono state compiute le predette valutazioni discrezionali (Cass. Sez. 3, n. 37382/2022, Rv. 666679 - 05).

Deve escludersi che la sentenza sia incorsa in un vizio di ultrapetizione, in quanto uno dei temi centrali della controversia riguardava la



determinazione del valore dei terreni e la congruità del valore unitario posto a base del calcolo per gli imponibili. La circostanza che la sentenza abbia valorizzato dei dati emergenti da alcuni mezzi istruttori, piuttosto che quelli addotti dalla parte ricorrente non significa che sia uscita fuori dal perimetro del decidere.

4. Con il quarto motivo la ricorrente lamenta in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt. 1, comma 161, della l. n. 296 del 2006, 3 della l. n. 241 del 1990, 7 della l. n. 212 del 2000, 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992 e 13, comma 13, del d.lgs. n. 201 del 2011. Si duole che il valore imponibile ritenuto congruo di € 30 al mq sia eccessivo per i seguenti ordini di motivi: a) l'individuazione è avvenuta prescindendo dall'obbligatoria determinazione al 1° gennaio di ogni anno di imposta, come richiesto dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, e, inoltre, per l'intera area senza distinguere zona destinata a parco e zona destinata a strade; b) nella stessa relazione del funzionario comunale si riconosce che le aree sono scarsamente edificabili, tanto che viene preso come riferimento il valore di esproprio, che ha natura risarcitoria ed è ben diverso dal valore in comune commercio, come, invece, richiesto dalla normativa; c) il valore non trova conferma neanche negli atti di compravendita presi come riferimento; d) non è stata riconosciuta la riduzione del 20% prevista dal comune per aree site in periferia (delibera comunale n. 124 del 6 giugno 2013); e) non è stato neanche tenuto conto, ai fini della determinazione del valore delle fasce di rispetto stradale previste dall'art. 17 delle Norme Tecniche operative al Piano degli Interventi.
- 4.1. Il motivo è, in parte, inammissibile e, in parte, infondato. È la stessa ricorrente a riconoscere che la relazione di stima del tecnico comunale fa riferimento alle indennità di esproprio. In proposito si riporta nuovamente la parte di sentenza riferita alla determinazione del valore imponibile delle aree: *« la società ha versato l'imposta in sede di autoliquidazione su una base imponibile pari a € 11.695,71 e un valore unitario di 0,87 al mq; tale valore è irrealistico in rapporto anche ai valori agricoli medi (VAM) attribuiti*



dalla Commissione provinciale espropri per terreni coltivati a prato individuati per il 2009 in € 7,43 al mq, per il 2010 e il 2011 in € 7,50 al mq, per il 2013 in € 7,75;

- dalle delibere comunali agli atti risulta che il valore attribuito alle aree situate nella "zona 2" è pari a € 231 per gli anni 2011 e 2012, e a € 225 per l'anno 2013;

- risulta, pertanto, evidente il significativo abbattimento operato dal comune nell'attribuire ai terreni per cui è causa un valore unitario pari a € 30 al mq, che è da ritenersi congruo;»

La sentenza, con la motivazione riportata anche nella parte in fatto della presente ordinanza, ha dimostrato che, pur a volere prendere in considerazione i valori agricoli medi, considerati per gli espropri per terreni coltivati, il valore unitario (di 0,87 almq) preso a base nella fase di autoliquidazione è irrealistico.

Se anche in sentenza non si è fatto riferimento esplicito all'obbligatoria determinazione al 1° gennaio di ogni anno di imposta, in ogni caso si è tenuto conto dei valori medi agricoli, nonché di quelli adottati nelle delibere comunali e si è ritenuto congruo il considerevole abbattimento effettuato dall'odierno controricorrente.

Le deduzioni del motivo in esame, se pure presentate come censure di violazione di legge, non dimostrano e non indicano la ragione per cui il valore unitario cui è pervenuta la sentenza sia contraria a disposizioni normative, ma tendono sostanzialmente a fare ritenere che tale determinazione sia eccessiva, inducendo a una rivalutazione degli esiti istruttori, preclusa in questa sede. Sotto tale profilo le censure sono inammissibili.

Le stesse osservazioni valgono con riferimento alle censure relative all'incongruenza degli atti di compravendita presi a paragone, basate su presunzioni o supposizioni circa le ragioni per cui il proprietario del terreno limitrofo si sia determinato alla vendita.

Si ritiene, viceversa, che la sentenza abbia tenuto conto degli elementi che la ricorrente lamenta siano stati omessi (v. punti 8,9,10,11 della



sentenza) e che il considerevole abbattimento del valore unitario da € 225/231 a € 30 operato dal comune, sia stato ritenuto congruo dai giudici di secondo grado proprio in relazione all'esistenza dei vincoli di destinazione gravanti sulle aree. Sulla base di tali rilievi il motivo è infondato.

5. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta in relazione all'art. 360, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di fatti decisivi dedotti e allegati, oggetto di discussione tra le parti. Contesta, riprendendo le ragioni riportate nella lett. e) del punto 4 della presente ordinanza, che la sentenza non abbia in alcun modo preso in considerazione i documenti probatori da cui risulta che le aree oggetto d'imposizione sono sottoposte a gravosi vincoli di rispetto, in ragione dell'esistenza di prospicienti strade urbane di alto scorrimento, o di strade comunali che ne compromettono il valore commerciale.
6. Il motivo è, in parte, inammissibile e, in parte, infondato per le stesse ragioni indicate al punto 2 della presente ordinanza in relazione al secondo motivo di ricorso, cui si fa rinvio.
7. Con il sesto motivo la ricorrente lamenta in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997. Si denuncia l'erroneità della sentenza nella parte in cui ha ritenuto che il comune abbia applicato la disposizione sopra citata, quando, viceversa, ha considerato ogni annualità a sé stante e provveduto ad applicare per ciascuna di esse la sanzione per infedele dichiarazione pari al 50%. Evidenzia che l'art. 12 sopra citato non è neanche richiamato negli avvisi di accertamento e contesta l'inapplicabilità dell'istituto della continuazione tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo.
8. Il motivo è fondato nei termini di seguito esposti.

Per quanto concerne l'effettiva applicazione nel caso concreto dell'istituto della continuazione ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, osserva il Collegio che la motivazione della sentenza sul punto non chiarisce perché e in che termini le stesse siano state ritenute determinate «in



considerazione dell'importo irrogabile ai sensi dell'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992».

Negli avvisi di pagamento agli atti (doc. 2 ricorso primo grado fascicolo del controricorrente) non c'è alcun riferimento alla continuazione, ma risulta, invece, che la sanzione «è irrogata contestualmente con applicazione degli importi minimi edittali previsti pari al 100% dell'imposta non versata in caso di omissione di denuncia e pari al 50% dell'imposta non versata in caso di infedele denuncia...». Né, poi, nella specifica sottostante si dà conto della continuazione.

Il giudice del rinvio, pertanto, dovrà verificare anche se sugli importi richiesti per l'ICI e per l'IMU a titolo di sanzioni sia stata effettivamente applicata la continuazione, ai sensi dell'art. 12 sopra citato e, in caso negativo, provvedere alla determinazione del dovuto.

8.1. Superata tale questione, riguardante l'effettiva applicazione nel caso concreto dell'istituto della continuazione ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, occorre affrontare la questione di fondo riguardante la possibilità di porre in continuazione illeciti accertati per infedele denuncia e insufficiente versamento riguardanti l'ICI con i medesimi illeciti riguardanti l'IMU, ovvero se la continuazione dovrà essere calcolata solo nell'ambito delle violazioni riguardanti il medesimo tributo.

Si pone, quindi, la necessità di:

- a) coordinare le disposizioni di cui all'art. 7, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che definisce le violazioni della stessa indole, con l'art. 12, comma 5, del medesimo d.lgs., riguardante la previsione del cumulo giuridico nell'ipotesi di violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi;
- b) stabilire se - una volta configurata la portata del cumulo giuridico delineato dall'art. 12, comma 5, in termini di autonomia rispetto alla (diversa) disposizione che delinea l'istituto della cd. progressione dell'illecito (art. 12, comma 2) - possano considerarsi della stessa indole, secondo la disposizione di cui all'art. 7, comma 3, cit., anche



violazioni relative a tributi diversi in ragione di «profili di sostanziale identità».

- 8.2. Con riferimento al quesito a) si ricorda che una delle innovazioni della riforma dell'apparato sanzionatorio - introdotta per effetto della delega contenuta nell'art. 3, comma 133, della legge n. 662 del 1996 - è rappresentata dall'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, rubricato Criteri di determinazione della sanzione, il quale, al comma 3, regola la recidiva in materia tributaria. Nel testo vigente *ratione temporis*, la disposizione prevedeva che: «Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è 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 articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di accertamento di mediazione e di conciliazione con adesione. 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».
- L'art. 12, del citato d.lgs. disciplina, invece, il concorso di violazioni e la continuazione. Con esso è stata introdotta, infatti, nell'ordinamento tributario la regola penalistica del cumulo giuridico in luogo di quella previgente del cumulo materiale.
- Esso, nella versione *ratione temporis* vigente, prevede: «1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
2. Alla stessa sanzione soggiace 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.



3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.

4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

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...*omissis*»

Nei casi di cui ai commi 1 e 2 l'ordinamento ha, dunque, previsto l'applicazione di una sanzione unica, c.d. cumulo giuridico.

Il dato letterale della disposizione *ratione temporis* vigente (art. 12, comma 1, d.lgs. cit.) prevede espressamente la sua applicazione anche a violazioni relative a diversi tributi.

I commi 5 e 6 delineano i confini tra la continuazione (istituto di favore) e la recidiva (istituto punitivo).

La continuazione ha la funzione di attenuare la sanzione applicabile al contribuente che abbia commesso violazioni della stessa indole per più periodi d'imposta. La *ratio* di tale attenuazione va rinvenuta nel fatto che



il contribuente potrebbe non essersi reso conto dell'antigiuridicità del comportamento tenuto, fino a che questo non sia stato oggetto di constatazione da parte dell'Ente deputato alla verifica o all'accertamento. Una conferma di tale assunto si rinviene nel successivo comma 6, in base al quale l'individuazione della violazione e la sua constatazione ad opera dell'Amministrazione interrompono la continuazione. Da quel momento, il contribuente è avvertito dell'esistenza di una potenziale violazione alla normativa d'imposta.

L'interruzione della continuazione (art. 12, comma 6), dunque, preclude l'applicazione del trattamento sanzionatorio di favore previsto dall'art. 12, comma 1. 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. Tale interruzione è anche il momento a partire dal quale la reiterazione della potenziale violazione assume l'opposta fisionomia della recidiva.

La giurisprudenza di legittimità, nell'analisi delle norme sopra riportate, ha già valutato il fondamento della recidiva e della continuazione nel sistema tributario per concludere nel senso della compatibilità e la contestuale coniugabilità dei due istituti (Cass., Sez. 5, n. 13330 del 2019). L'analisi, cui si rinvia per i chiari passaggi ricostruttivi, ha portato a concludere che, per giustificare la recidiva, nel sistema delineato dall'art. 7 comma 3 e dall'art. 12 comma 5 del d.lgs. 472/1992, 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.

La soluzione giurisprudenziale ha trovato, poi, conferma nella recente riforma introdotta con il d.lgs. n. 87 del 2024 che, nel riformulare il citato art. 7, al comma 3 ha previsto: «3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la



violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole....».

- 8.3. Con riferimento al quesito b), relativamente al profilo riguardante il coordinamento tra le disposizioni ora riportate, si può ritenere che, dopo alcune oscillazioni, la Corte ha rilevato come l'istituto della continuazione, di cui al comma 5 dell'art. 12 citato, sia 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).

Si è, così affermato che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, ai fini dell'applicazione dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997 (come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a, del d.lgs. n. 99 del 2000), il quale reca un precetto autonomo rispetto alle altre previsioni di favore contenute nella stessa disposizione, è indispensabile, non già che le singole violazioni siano legate da un nesso di progressione, bensì che si tratti di violazioni della stessa indole, per tali dovendosi intendere, ai sensi dell'art. 7 dello stesso decreto, le violazioni delle medesime 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 (Cass., Sez. 5, n. 34868/2021, Rv. 663135 - 01; nello stesso senso già Sez. 5, n. 15554/2009, Rv. 608848 - 01, secondo cui la previsione di diverse violazioni, della stessa indole, commesse in periodi di imposta diversi, rappresenta il paradigma legale della fattispecie).



Come è stato chiarito (Cass., Sez. 5, n. 34868/2021, Rv. 663135 - 01, cit.), le diverse previsioni configuranti l'applicabilità del cumulo giuridico, in caso di applicazioni di più sanzioni tributarie, sono caratterizzate dalla scelta di attenuare, sotto il profilo dell'esigenza di effettività e proporzionalità, la sanzione da applicare e, quindi, il rigore sanzionatorio che sarebbe derivato dall'applicazione del cumulo materiale per ogni singola violazione tributaria realizzata. In particolare, nel comma 2, l'attenuazione del rigore sanzionatorio trova la sua ragione nella unicità finalistica della condotta, posto che, nell'intento del legislatore, sussiste un intrinseco legame tra le varie violazioni commesse che si sostanzia nell'incidenza progressiva e continua di ciascuna di esse sulla complessiva determinazione dell'imponibile riferibile ad un determinato periodo di imposta (continuazione); nel comma 5, con specifico riferimento alle violazioni commesse in periodi di imposta diversi, è presa in considerazione la specifica natura delle violazioni compiute, cioè il fatto che si tratti di violazioni della stessa indole.

- 8.4. Per quanto concerne l'ICI, già da tempo, la S.C. ha riconosciuto l'applicabilità della disciplina del cumulo giuridico obbligatorio (Cass. Sez. 5, n. 19650/2008, Rv. 604407 - 01, Sez. 5, n. 16526/2010, Rv. 614144 - 01) e, in proposito, ha espressamente affermato che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, il principio della continuazione, sancito dall'art.12, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, secondo il quale quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata della metà al triplo, è applicabile anche all'ICI (Cass., Sez. 5, n. 26077/2015, Rv. 638112 - 01; Sez. 5, n. 3265/2012, Rv. 621989 - 01; Sez. 5, n. 16051/2010, Rv. 614092 - 01, cit.; Sez. 5, n. 15554/2009, Rv. 608848 - 01, cit.). Tale orientamento ha trovato recente conferma con specifico riferimento in ipotesi di plurime violazioni per omesso o insufficiente versamento, su un medesimo immobile per il quale fossero stati emessi più accertamenti per annualità successive (Cass., Sez. 5, n. 11432/2022,



Rv. 664351 – 01, Sez. 5, n. 24234/2024, Rv. 672207 – 01, Sez. 5, n. 26921/2025, Rv. 676724 - 01).

8.5. Con riguardo al secondo quesito posto alla lett. b), ovvero se possano considerarsi della stessa indole, secondo la disposizione di cui all'art. 7, comma 3, cit., anche violazioni relative a tributi diversi in ragione di «profili di sostanziale identità», si osserva quanto segue.

La giurisprudenza di legittimità in diverse occasioni ha affermato che l'ICI e l'IMU, pur disciplinando tributi diversi, si pongono su una linea di continuità circa l'obbligo dichiarativo suscettibile di essere sanzionato e presentano tratti comuni, sotto diversi rilevanti profili riguardanti gli elementi costitutivi dei tributi stessi, quali la soggettività e il presupposto applicativo.

Sul rapporto tra i due tributi, è stato chiarito che la disciplina ICI funge, nell'ambito della fiscalità locale, da matrice di riferimento anche per i tributi che si sono ad essa succeduti (d.lgs.23/2011, IMU; l.n. 147/2013, Iuc-Tasi; l.n.160/2019, nuova IMU) e che hanno accolto la medesima nozione di area fabbricabile (Cass., Sez. U, n. 23902/2020, Rv. 659609 - 01).

La continuità sotto il profilo dell'obbligo dichiarativo è evincibile dagli stessi dati normativi, quali per l'ICI, dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, mentre per l'IMU, dall'art. 13, comma 12-ter, d.l. n. 201 del 2011, conv. con modif. dalla l. n. 214 del 2011, *ratione temporis* applicabile, e successivamente dall'art. 1, comma 769, l. n. 160 del 2019 (Cass., Sez. 5, n. 26921/2025, cit., con riferimento all'onere dichiarativo della variazione degli elementi di imposizione ritenuto insussistente nell'ipotesi in cui la variazione consiste nella sopravvenuta trasformazione di un terreno agricolo in area edificabile in forza dello strumento urbanistico generale adottato dall'ente impositore).

In altre pronunce si è affermata, poi, l'identità di *ratio* tra le discipline: ai fini della soggettività passiva (Cass., Sez. 5, n. 11006/2025, Rv. 674703 – 01, in particolare, ha riconosciuto per l'ICI e l'IMU l'equipollenza degli effetti reali o obbligatori della concessione su aree demaniali); con



riguardo all'obbligo dichiarativo e all'omesso versamento (Cass., Sez. 5, n. 26921/2025, RV. 676724 - 01, cit.).

Analogamente sotto il profilo della legittimazione passiva, il regime speciale di privatizzazione del patrimonio immobiliare pubblico (art. 2, comma 6, d.l. n. 351 del 2001, conv., con modif., dalla l. n. 410 del 2001), è stato ritenuto applicabile all'ICI e all'IMU (Cass., Sez. 6-5, n. 30081/2022, Sez. 6-5, n. 30078/2022, Sez. 6-5, n. 23111/2022, Sez. 5, n. 17124/2021, Sez. 5, n. 4138/2021, Rv. 660665 - 02).

La continuità tra i due tributi in esame è stata anche evidenziata dalla Corte Costituzionale (sent. n. 112 del 2025, n. 21 del 2024, n. 12 del 2023), la quale ha sottolineato, in linea con la giurisprudenza di legittimità, parte della quale sopra richiamata, le «rilevanti similitudini esistenti fra i due tributi», affermando che «l'IMU si pone in ideale linea di continuità con l'ICI».

Non risultano, per contro, dirimenti, in quanto esterne alla struttura del tributo, le diversità di gettito e finalizzazione di spesa esposte dal Comune a sostegno della non identità di indole.

Da quanto sopra esposto, appare possibile concludere che l'ICI e l'IMU, pur non potendo considerarsi come un identico tributo, presentano fortissime similitudini, sia negli elementi oggettivi, sia in quelli soggettivi, essendo identica per entrambi la *ratio* della pretesa impositiva, tanto che le violazioni delle rispettive normative fiscali possono essere considerate della medesima indole.

La lettura dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, nella versione *ratione temporis* vigente, consente di ritenere che il legislatore ha inteso dilatare l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico anche alle ipotesi di violazioni riguardanti tributi diversi e, in questo senso depone il dato letterale della disposizione.

Occorre, tuttavia, precisare che, anche al di là del dato letterale, in assenza di un'esplicita definizione normativa la lettura coordinata degli art. 7 e 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, come fornita dalla giurisprudenza



di legittimità sopra richiamata, fornisce l'interpretazione del concetto di violazioni della medesima indole.

Tale interpretazione si riflette, quindi, sull'applicazione dell'istituto della continuazione anche nelle successive modifiche dell'art. 12, almeno sino all'entrata in vigore del d.lgs. n. 87 del 2024. Per lo *ius superveniens*, la questione, per le violazioni commesse dal prossimo 1° gennaio 2027, è stata risolta nel senso che l'applicazione del cumulo viene circoscritta alle ipotesi del concorso e della progressione declinate nei primi due commi dell'articolo citato.

- 8.6. Il motivo deve, pertanto, essere accolto e può formularsi il seguente principio di diritto: «In tema di sanzioni tributarie, ai sensi dell'art. 12, comma 5, d.l.gs. n. 472 del 1997 (come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a, del d.lgs. n. 99 del 2000), l'istituto del cumulo giuridico va applicato anche tra illeciti accertati per infedele denuncia e insufficiente versamento riguardanti l'ICI ed i medesimi illeciti riguardanti l'IMU, potendo essere considerate della medesima indole le violazioni delle rispettive normative fiscali, posta l'identità di *ratio* e presupposti della pretesa impositiva».
9. All'accoglimento del sesto motivo di ricorso consegue la cassazione della sentenza impugnata *in parte qua* ed il rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, per la determinazione della sanzione sulla base dei principi fin qui espressi.
- Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto motivo ricorso, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.



Così deciso nella camera di consiglio della Sezione Tributaria il 28 gennaio 2026.

Il Consigliere est.

Stefania Billi

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla

