



Direzione Centrale Catasto, Cartografia e
Pubblicità Immobiliare

Ufficio Normativa

Roma, 12 luglio 2016

Alle Direzioni Regionali

Alle Direzioni Provinciali

Agli Uffici Provinciali – Territorio di
Roma, Milano, Torino e Napoli

e, p.c. Direzione Centrale Audit

Prot. n. 2016/110213

**Oggetto: Sanzioni catastali - Art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997,
n. 472 - Cumulo giuridico - Applicabilità**

Sono pervenuti alla scrivente numerosi quesiti in merito all'applicabilità o meno dell'istituto del cumulo giuridico, disciplinato dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione a sanzioni amministrative irrogate a seguito della omessa o tardiva dichiarazione di nuova costruzione, ovvero di variazione, prescritta dal regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652¹.

Sul tema, questa Direzione ha recentemente reso un apposito parere in sede di riscontro ad una specifica richiesta di consulenza giuridica; considerato l'interesse generale della questione, si forniscono di seguito, in coerenza con il suddetto parere, alcune indicazioni.

Al fine di un corretto inquadramento della tematica, è opportuno premettere un sintetico cenno al quadro normativo di riferimento, prendendo le mosse dalle disposizioni catastali di diretto interesse.

¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249.

Come noto, l'articolo 28 del citato R.D.L. dispone che *“I fabbricati nuovi ed ogni altra stabile costruzione nuova che debbono considerarsi immobili urbani, a norma dell'art. 4, devono essere dichiarati all'Ufficio tecnico erariale entro trenta giorni dal momento in cui sono divenuti abitabili o servibili all'uso cui sono destinati, ancorché esenti, temporaneamente o permanentemente, dai tributi immobiliari, ovvero soggetti ad imposta mobiliare.*

Debbono del pari essere dichiarati entro lo stesso termine, i fabbricati che passano dalla categoria degli esenti a quella dei soggetti all'imposta.

La dichiarazione deve essere compilata per ciascuna unità immobiliare su apposita scheda fornita dall'Amministrazione dello Stato e deve essere corredata da una planimetria ...”.

Come si evince dal disposto normativo sopra indicato, l'obbligo dichiarativo ha ad oggetto le specifiche unità immobiliari di cui il fabbricato è composto, ovverosia ogni *“... porzione di fabbricato, o ... fabbricato, o ... insieme di fabbricati ... che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale”* (cfr. art. 2 del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28).

Alla nozione di unità immobiliare fa riferimento anche l'articolo 20 dello stesso R.D.L. n. 652 del 1939, il quale prevede l'obbligo di denunciare, fra l'altro, le variazioni nello stato dei beni².

Ad ogni unità immobiliare, autonomamente identificata nel catasto urbano³, è attribuita una distinta rendita catastale, che costituisce il parametro di riferimento per l'individuazione della base imponibile di una serie di tributi, secondo la disciplina apprestata dal legislatore per ciascuno di essi.

Il mancato adempimento dei prescritti obblighi dichiarativi nei termini di legge comporta – per ciò solo – l'applicazione della sanzione di cui al successivo

² Cfr. art. 20 R.D.L. n. 652 del 1939: *“Le persone e gli enti indicati nell'art. 3 sono obbligati a denunciare, nei modi e nei termini da stabilirsi col regolamento, le variazioni nello stato e nel possesso dei rispettivi immobili, le quali comunque implicino mutazioni ai sensi dell'art. 17. Nei casi di mutazioni che implicino variazioni nella consistenza delle singole unità immobiliari, la relativa dichiarazione deve essere corredata da una planimetria delle unità variate ...”.*

³ Per quanto concerne l'obbligo di dichiarare al catasto urbano i fabbricati rurali già iscritti nel catasto dei terreni, si veda l'art. 13, comma 14-ter, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

articolo 31, secondo comma del medesimo R.D.L. n. 652 del 1939 (*“Chiunque fa opposizione è punito con la sanzione amministrativa da lire 20.000 a lire 200.000 a meno che il fatto costituisca reato più grave. Con la stessa pena è punito colui che non adempie gli obblighi di cui agli artt. 3, 7, 20 e 28”*)⁴.

Sanzioni – quelle relative alla violazione degli articoli 20 e 28 – i cui importi edittali sono stati peraltro recentemente rideterminati, sulla base di quanto disposto, prima, dall'articolo 1, comma 338, della legge 30 dicembre 2001, n. 311⁵ e, successivamente, dall'articolo 2, comma 12, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23⁶.

Ciò posto, si osserva che, in tema di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, l'articolo 12 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 – rubricato “Concorso di violazioni e continuazione” – prevede, al comma 1, che *“E' 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”*.

La suddetta norma disciplina, dunque, espressamente sia le ipotesi di concorso formale che quelle di concorso materiale.

Con riguardo alla prima fattispecie, il legislatore ha stabilito l'applicabilità della sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, debitamente

⁴ Cfr. anche l'art. 13, comma 14-*quater*, del decreto-legge n. 201 del 2011.

⁵ *“Gli importi minimo e massimo della sanzione amministrativa prevista per l'inadempimento degli obblighi di cui all'articolo 31 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, dall'articolo 31 del medesimo regio decreto-legge n. 652 del 1939, come rideterminati dall'articolo 8, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 1989, n. 384, con riferimento al mancato adempimento degli obblighi previsti dagli articoli 20 e 28 del citato decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, sono elevati rispettivamente a euro 258 e a euro 2.066.”*

⁶ *“A decorrere dal 1° luglio 2011, gli importi minimo e massimo della sanzione amministrativa prevista per l'inadempimento degli obblighi di dichiarazione agli uffici dell'Agenzia del territorio degli immobili e delle variazioni di consistenza o di destinazione dei medesimi previsti, rispettivamente, dagli articoli 28 e 20 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, sono quadruplicati; il 75 per cento dell'importo delle sanzioni irrogate a decorrere dalla predetta data è devoluto al comune ove è ubicato l'immobile interessato”*.

aumentata secondo i dettami previsti dal medesimo articolo 12, sia nei riguardi di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi (c.d. “*concorso formale eterogeneo*”), che nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, commette violazioni plurime della medesima disposizione (c.d. “*concorso formale omogeneo*”).

Alla medesima sanzione, poi, soggiace chi con più azioni od omissioni commette – in via attiva od omissiva – diverse violazioni formali della stessa fattispecie (c.d. “*concorso materiale omogeneo*”).

Tanto premesso in linea generale, con riferimento all'applicabilità dell'istituto del cumulo giuridico nell'ipotesi in cui la condotta sanzionata sia relativa alla tardiva presentazione di un *Docfa* nel quale sono dichiarate più unità immobiliari, si osserva quanto segue.

In primo luogo, si rileva che, nel caso di specie, vengono constatate – e contestate - più violazioni del medesimo obbligo dichiarativo (di cui all'articolo 28 o all'articolo 20 del R.D.L. n. 652 del 1939), si configura un'ipotesi di concorso materiale omogeneo⁷.

Quanto sopra, in considerazione del fatto che l'obbligo dichiarativo è riferito, come sopra detto, alla “unità immobiliare”, per cui l'omessa o tardiva presentazione della relativa dichiarazione si sostanzia non già in un'unica condotta, ma in plurime attività omissive (ciascuna correlata alla singola unità immobiliare di nuova costruzione per la quale sussiste autonomo obbligo di dichiarazione).

D'altro canto, la circostanza che, nei casi di specie, si configuri un'ipotesi di concorso materiale è stata confermata dalla stessa Corte di Cassazione, nella recente sentenza n. 2223 del 6 febbraio 2015, laddove si legge che “... *in esito all'accertamento operato ... era emerso che [l'obbligato], avendo presentato tardivamente la "dichiarazione di nuova costruzione concernente n. 54 unità*

⁷ Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento agli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 13, comma 14-ter del D.L. n. 201 del 2011.

*immobiliari nel Comune di Campobasso", era incorso nella violazione della stessa disposizione con più omissioni"*⁸.

Per quanto concerne l'applicazione del regime del cumulo giuridico in ipotesi di concorso materiale, è utile evidenziare che, nel sistema delineato dall'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, lo stesso presenta un connotato del tutto peculiare; la norma – infatti – consente l'applicazione del regime sanzionatorio temperato a condizione che la condotta si connetta a violazioni di carattere formale.

Pertanto – al fine di valutare l'inquadrabilità o meno della fattispecie in esame nell'ambito del regime del cumulo giuridico di cui al citato articolo 12 – occorre innanzitutto individuare la natura ("formale" o di altro tipo) della violazione commessa.

Ciò posto, si ritiene opportuno operare preliminarmente una ricognizione dei principi sottesi alla disciplina del cumulo nel sistema sanzionatorio tributario.

Al riguardo, si rileva che i parametri per l'individuazione della natura della violazione possono desumersi dalle disposizioni dell'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), laddove prevede la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in *"mere violazioni formali senza alcun debito d'imposta"*.

Una puntualizzazione di tale disposto normativo - che nella sua ampia portata potrebbe portare ad includere nel relativo ambito applicativo anche le violazioni idonee ad impedire o ad ostacolare l'attività di controllo da parte dell'amministrazione - è stata introdotta dal decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32⁹, che ha aggiunto all'articolo 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 il comma 5-bis, in base al quale non sono punibili le violazioni che *"non arrecano pregiudizio*

⁸ Si riporta, per completezza, il seguito: *"In buona sostanza, la C. T. R., avendo rilevato che la dichiarazione era stata presentata in data 06 dicembre 2006, anziché il 31 gennaio 2006, ha ritenuto che, nel caso, la tardiva presentazione della dichiarazione di nuova costruzione, composta da n. 54 unità abitative, si fosse concretizzata in diverse violazioni formali della medesima disposizione, e sostanziasse un concorso materiale omogeneo, pur sempre riconducibile alla previsione dell'art. 12 citato."*

⁹ Cfr., in tal senso, C.Cass., sentenza n. 5897 dell'8 marzo 2013.

all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo"¹⁰.

In base al combinato disposto di tali statuizioni, che individua il *discrimen* tra violazione formale e violazione meramente formale – dato, rispettivamente, dalla presenza o dall'assenza di pregiudizio all'attività di accertamento – è possibile ricavare, in via residuale, anche la nozione di violazione sostanziale.

Più precisamente, come chiarito con la circolare n. 77/E del 3 agosto 2001, una violazione può dirsi “meramente formale” solo laddove, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudica l'esercizio del potere accertativo e di controllo da parte dell'amministrazione.

Per converso, una violazione ha natura “formale” laddove, pur non incidendo sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, né sul versamento del tributo, sia comunque idonea ad arrecare pregiudizio all'attività di accertamento e controllo.

Infine, una violazione ha natura “sostanziale” nell'ipotesi in cui i suoi effetti si riflettono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Alla luce delle considerazioni che precedono, può dunque pacificamente escludersi che, nel caso di omessa ovvero tardiva dichiarazione di più unità immobiliari, si configuri un'ipotesi di violazione “meramente formale”¹¹,

¹⁰ Trattasi di quelle violazioni definite da dottrina e giurisprudenza come “violazioni potenzialmente sostanziali”.

¹¹ Cfr. Circolare 77/E del 3 agosto 2001: “...la disposizione recata dal comma 5-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 stabilisce, come già detto, che non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Resta, invece, punibile ogni altra violazione che sia di ostacolo all'attività di controllo. Ai fini della non punibilità della commessa violazione, le condizioni negative appena richiamate devono intendersi alternative e non concorrenti, con la conseguenza che non può configurarsi una violazione meramente formale ove manchi in concreto una sola di esse. La natura meramente formale è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo. In relazione a tali violazioni, è stato posto il problema circa l'individuazione del momento in cui occorre stabilire se esse siano state o meno di ostacolo all'esercizio del potere di accertamento. In altre parole, se il giudizio sulla natura meramente formale della violazione debba essere compiuto in astratto (vale a dire a priori sulla sola base delle caratteristiche proprie di un

considerato, da un lato, che trattasi di atti, *ex se*, soggetti a controllo (anche in relazione al classamento e alla rendita catastale) e, dall'altro, che il mancato ovvero tardivo accatastamento incide a sua volta sull'attività di controllo degli enti impositori¹².

Posto quanto sopra, rimane da valutare se la violazione delle disposizioni di cui all'articolo 28 del menzionato R.D.L. n. 652 del 1939 (ovvero delle altre violazioni prese in considerazione) configuri una violazione formale o una violazione sostanziale, partendo innanzitutto dai presupposti per l'inquadrabilità della fattispecie nell'una o nell'altra categoria.

Al riguardo, si osserva innanzitutto che, nella materia di cui trattasi, la distinzione tra violazioni formali e violazioni sostanziali non è del tutto agevole, considerato che le sanzioni in esame, pur di natura tributaria, non afferiscono direttamente ad una specifica disciplina impositiva e, dall'altro, che, nei casi di specie, la sanzione risulta stabilita in misura fissa.

fatto illecito)ovvero in concreto (vale a dire a posteriori in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attività di controllo). Al riguardo, si ritiene che gli uffici debbano valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo. Per effetto di quanto appena chiarito, si può verificare che violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come, ad esempio, le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio. Quanto sopra premesso, va rilevato che l'esimente in esame non torna applicabile per quelle violazioni, pur sempre formali, aventi ad oggetto la presentazione, entro termini predeterminati normativamente, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo. Tra queste violazioni, che continuano ad essere sanzionabili, si possono annoverare quelle connesse all'obbligo di presentazione di dichiarazioni entro determinate scadenze (ad esempio: omessa presentazione della dichiarazione dei redditi nel caso in cui non sono dovute imposte, la cui sanzione è prevista dall'art.1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme sono state interamente versate, sanzionata ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva allorché il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, ovvero omessa presentazione della dichiarazione periodica Iva o quella prescritta dall'art. 50, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, la cui sanzione è prevista dall'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997)".

¹² Nel caso di omessa dichiarazione di nuova costruzione, l'immobile, fino a che perdura l'inadempimento dichiarativo, è addirittura "sconosciuto".

Effettuata tale necessaria premessa in ordine alla oggettiva difficoltà ad operare una siffatta classificazione nell'ambito catastale, può tuttavia ritenersi che le violazioni di specie assumano veste "formale".

Un primo indice rivelatore della natura formale delle violazioni in commento si rinviene nella sanzione ad esse correlata, i cui importi edittali sono stabiliti in misura fissa, circostanza tendenzialmente sintomatica della natura formale di una violazione.

Al di là del dato empirico costituito dalla misura della sanzione, si osserva poi che la violazione degli obblighi dichiarativi in esame presenta caratteri analoghi a quelli delle violazioni di natura formale, incidendo solo in via mediata e indiretta sugli elementi costitutivi delle obbligazioni tributarie *stricto sensu* considerate (base imponibile, imposta e versamento)¹³.

La circostanza che le violazioni di specie siano riconducibili fra quelle di natura formale, in relazione alle quali risulta applicabile il regime temperato del cumulo giuridico¹⁴, appare poi confermata dalla pronuncia della Corte di Cassazione n. 2223 del 2015 sopra citata.

In tale sede, infatti, la Suprema Corte ha riconosciuto corretto l'operato dei giudici di merito che, nel qualificare in termini di "concorso materiale omogeneo" la condotta omissiva tenuta dal contribuente¹⁵, avevano ritenuto applicabile alla fattispecie il regime del cumulo giuridico.

¹³ Come sopra illustrato, è invece pacifico che l'omissione o il ritardo nell'obbligo di accatastamento ostacoli l'attività di accertamento da parte degli enti impositori.

¹⁴ Sul punto si osserva che, con riferimento ad altre ipotesi - quali quelle relative all'omissione delle comunicazioni delle operazioni con i paesi "black list" - l'inapplicabilità del cumulo è espressamente prevista dal legislatore (cfr. articolo 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 nella parte in cui, al comma 3, dispone che "*Per l'omissione delle comunicazioni di cui al comma 1, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica, elevata al doppio, la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Nella stessa logica non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni*").

¹⁵ Il quale aveva presentato tardivamente una dichiarazione di nuova costruzione relativa a più unità immobiliari.

In proposito, la Corte ha invero affermato che *“risulta conforme a diritto ed improntato a ragionevolezza l'operato della CTR, che ... ha considerato "violazione formale" la tardiva presentazione delle dichiarazioni ...”*¹⁶.

In conclusione, alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene che, nei casi di tardiva presentazione di un *Docfa* riguardante più unità immobiliari, sia applicabile il regime sanzionatorio mitigato dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e che quindi vada irrogata, secondo i criteri del cumulo giuridico, un'unica sanzione, ovverosia quella stabilita per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Analoghi criteri andranno seguiti¹⁷ con riferimento alle violazioni di cui all'articolo 19, commi 8 e 10, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78¹⁸, nonché all'articolo 11, comma 7, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16¹⁹, relativamente alle sanzioni applicabili nei confronti dei titolari di diritti reali sulle unità immobiliari a cui è stata attribuita una rendita presunta che non hanno presentato gli atti di aggiornamento catastale entro i termini previsti.

* * *

¹⁶ E' da escludere, come sopra precisato, che le violazioni di specie possano essere inquadrare fra quelle “meramente formali”. Tale conclusione non pare incisa dall'accento, effettuato nella citata sentenza, sulla operata qualificazione in termini di violazione formale “... avuto riguardo al fatto che la contestata infrazione non aveva arrecato pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non aveva inciso sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo”. E' infatti da considerare che la CTR, senza indagare sulle possibili conseguenze della condotta omissiva, si era limitata ad affermare che *“Invero, l'applicazione delle sanzioni deve essere effettuata con il limite della misura più favorevole per il contribuente, essendo il principio del favor rei applicabile anche d'Ufficio (sic Cass. Civ., sez. Trib. n. 19653 del 17/07/2008). In aderenza a principio sancito dalla stessa Cassazione in recente sentenza (n. 8071 del 2 aprile 2010), in tema di sanzioni amministrative e per illeciti tributari, in caso di pluralità di infrazioni alla medesima disposizione, come nel caso di specie, trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico obbligatorio delle sanzioni stabilita dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997, nella considerazione che la funzione del cumulo è quella di attenuare il maggiore rigore del cumulo materiale delle sanzioni e, pertanto, non può comportare l'irrogazione di una sanzione uguale o maggiore di quella che deriverebbe dalla somma delle singole sanzioni irrogabili per ciascuna delle infrazioni commesse”*.

¹⁷ Relativamente alle situazioni non ancora rese definitive.

¹⁸ Convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Per il differimento dei termini ivi previsti, si veda l'art. 2, comma 5-bis, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10.

¹⁹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché delle indicazioni operative fornite sia fatta corretta e uniforme applicazione da parte delle Direzioni Provinciali e degli Uffici Provinciali - Territorio dipendenti

IL DIRETTORE CENTRALE

Fra neo Maggio

