

# Imu omessa per più anni: sì al cumulo ma la riforma lo limiterà a pochi casi

## Sanzioni

Istituto ammesso per omessi e reiterati versamenti nell'ambito dei tributi locali

La Cgt Bergamo riconosce il diritto ma il Dlgs 87/24 lo riserverà a situazioni limite

### Luigi Lovecchio

In caso di omesso versamento dell'Imu per più anni d'imposta compete l'applicazione del cumulo giuridico, di cui all'articolo 12, Dlgs 472/1997. Questa la condivisibile conclusione della Cgt di primo grado di Bergamo, nella sentenza n. 420/1/2024 (presidente Fischetti, relatore Pavone), destinata tuttavia ad essere superata dalla riforma del regime sanzionatorio.

Il problema dell'applicazione del

cumulo giuridico nel campo dei tributi comunali si è posto in origine in considerazione del fatto che questo istituto, per violazioni commesse all'interno di una annualità d'imposta, non trova mai corrispondenze nel comparto locale.

Invero, in forza dei primi due commi del previgente articolo 12, il cumulo operava, all'interno dell'anno, in presenza di:

- concorso formale (con una singola azione o omissione si violano disposizioni diverse);
- concorso materiale formale (più violazioni formali della medesima disposizione);
- continuazione o progressione (pluralità di violazioni prodromiche alla evasione dichiarativa).

Nessuna di esse impatta in modo significativo nei tributi comunali. Ciò che ha sempre consentito l'applicazione del cumulo nel settore in esame era il quinto comma dell'articolo 12 che è rivolto a violazioni della stessa indole commesse per più annualità.

La Cassazione ha in proposito af-

fermato che, stante l'autonomia della disposizione in oggetto, la stessa trova ingresso anche nei casi in cui il cumulo non potrebbe essere applicato all'interno della stessa annualità. L'unica condizione di ammissibilità è pertanto la ripetuta commissione della violazione per una molteplicità di anni (si veda, ad esempio, la Cassazione n. 18447/2021, in materia di omessa dichiarazione). Inoltre, mentre la reiterata violazione degli obblighi dichiarativi è stata sin da subito ammessa alla sanzione unica, per la violazione degli obblighi di pagamento, dopo un iniziale orientamento negativo, si è assistito solo di recente ad una apertura dei giudici di vertice (Cassazione n. 3885/2024).

Questo è per l'appunto il caso deciso dalla Cgt di Bergamo nella sentenza

in commento che ha per l'appunto riconosciuto il diritto del contribuente alla sanzione unica, debitamente maggiorata, di fronte al ripetuto omesso pagamento dell'Imu.

### La riforma delle sanzioni

Con la riforma delle sanzioni, di cui al Dlgs 87/2024, tutto ciò è destinato ad essere superato. Il quinto comma dell'articolo 12 viene infatti posto espressamente a servizio delle prime tre ipotesi di cumulo giuridico, con espressa esclusione della violazione degli obblighi di pagamento. Come confermato anche dalla nota di commento alla riforma dell'Ifel (l'Istituto studi dell'Anci), ciò significa che – dalle violazioni commesse dal 1° settembre scorso – il cumulo sarà applicabile solo qualora sia ravvisabile il concorso formale, il concorso materiale e la continuazione, anche in presenza di illeciti commessi in più annualità. Ma tali fattispecie, come sopra rilevato, non trovano quasi mai riscontro nel mondo dei tributi comunali.



**Per le infrazioni commesse a partire dal 1° settembre l'applicazione non scatterà quasi mai**