

ACCERTAMENTO

Omessa denuncia Tarsu per gli anni successivi al primo: riduzione o non applicabilità delle sanzioni?

di **Massimo Conigliaro**

Nel caso di omessa denuncia Tarsu, per gli anni successivi a quello della violazione si applica la sanzione ridotta in virtù del principio della **continuazione**. E' quanto stabilito dalla [Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione n. XXIV, con la sentenza n.203 del 21 ottobre 2013](#) che ha sancito l'**illegittimità delle sanzioni** irrogate ogni anno, in **misura piena**, da un'Amministrazione Comunale che contestava ad un contribuente l'omessa denuncia ai fini **Tarsu**.

Una pronuncia di **parziale favore** per il contribuente che solitamente si vede applicare le sanzioni piene anche per tutti gli anni successivi a quello in cui ha commesso la violazione.

Si tratta di una circostanza assai diffusa a livello di **tributi locali**: nel momento in cui viene "scoperto" un contribuente a non pagare l'ICI per un immobile ovvero la tassa sui rifiuti solidi urbani (e odierni surrogati), il Comune procede all'accertamento per omessa denuncia irrogando la **medesima sanzione** (in misura ordinaria) per tutti gli anni ancora accertabili. Il cittadino si vede così notificare una sfilza di avvisi, per quali solitamente valuta – qualora non vi siano vizi da sollevare dinanzi al giudice tributario – la **convenienza o meno dell'acquiescenza** con il pagamento della sanzione ridotta ad un terzo per ogni anno.

In tema di Tarsu, l'art. 70 del D.Lgs. n. 507 del 1993 prevede che i soggetti interessati presentano al comune, entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione, **denuncia unica dei locali ed aree tassabili** siti nel territorio del comune. La denuncia ha **effetto** anche per gli **anni successivi**, qualora le condizioni di tassabilità siano rimaste invariate. In caso contrario l'utente è tenuto a denunciare, nelle medesime forme, ogni **variazione** relativa ai locali ed aree, alla loro superficie e destinazione che comporti un maggior **ammontare della tassa** o comunque influisca sull'applicazione e riscossione del tributo in relazione ai dati da indicare nella denuncia.

Il successivo art. 71 del D.Lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che in caso di **denuncia infedele o incompleta**, l'ufficio comunale provvede ad emettere, relativamente all'anno di presentazione della denuncia ed a quello precedente per la parte di cui all'art. 64, comma 2, avviso di accertamento in rettifica, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **terzo anno** successivo a quello di presentazione della denuncia stessa. In caso di omessa denuncia, l'ufficio emette

avviso di accertamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **quinto anno** successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata (termine così stabilito dall'art. 1 comma 161 L. n. 296 del 2006 (Finanziaria 2007)).

Nella sentenza in commento, i giudici siciliani precisano che *è da osservare che l'omessa denuncia è **rilevabile anche nelle annualità successive***, circostanza che in verità non convince in pieno come spiegheremo in appresso.

*In tali casi - sostiene la CTR Palermo - sarebbero applicabili le sanzioni di cui all'art. 76 del D. Lgs. n. 507 del 1993 per ciascuna annualità. Ad evitare tale effetto giuridico, la **dottrina consolidata** ritiene applicabile il principio del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 472 del 1997. La sanzione applicabile deve essere, quindi, unica determinata tramite l'individuazione di una sanzione base che deve essere **augmentata da un quarto al doppio** nelle ipotesi in cui il trasgressore con una sola azione od omissione commette più violazioni della medesima disposizione o di disposizioni diverse (concorso formale).*

Se le violazioni riguardano **un solo tributo ma rilevano per più periodi d'imposta**, come nel caso dell'omessa denuncia Tarsu, la sanzione base, cui applicare l'aumento del quarto, è quella prevista per la violazione più grave (ossia, 200% della tassa) aumentata dalla metà al triplo.

Il Comune dovrebbe pertanto irrogare una sanzione inferiore, sulla quale il contribuente avrebbe poi la possibilità di fruire dell'ulteriore sconto di un terzo.

Vediamo perché con un esempio.

A fronte di **cinque avvisi di accertamento** per omessa denuncia Tarsu, un Comune richiede € 100 di imposta per ogni anno ed € 100 di sanzioni (**misura minima** considerando che la sanzione è dal 100% al 200%). Se il contribuente decide di prestare adesione a tale accertamento, paga i 500 complessivi di imposte e le sanzioni di ogni anno ridotte ad un terzo, e dunque € 166,65 (100: 3 x 5). Totale € 666,65.

Applicando il principio della continuazione di cui all'art. 12 del D. Lgs. 472/97, l'ufficio dovrebbe invece irrogare la sanzione prevista per la **violazione più grave**, aumentata dalla metà al triplo: dunque 200 è la sanzione per la violazione più grave, che aumentata della metà diventa 300.

In tal caso il Comune notifica gli accertamenti per i **cinque anni** richiedendo i 500 di imposta ed € 300 di sanzioni. A fronte di tali atti il contribuente potrebbe prestare acquiescenza pagando le sanzioni ad un terzo (100) con un esborso totale di 600 anziché 666,65. Ovviamente il **beneficio sarebbe maggiore** nel caso di sanzioni irrogate in misura superiore al minimo, poiché lieviterebbe soltanto il costo dell'**acquiescenza** e non quello della **continuazione**.

La **mancata applicazione** a monte di tale principio comporta quindi un **aggravio per il**

contribuente, che difficilmente riesce a districarsi in tali calcoli e, considerato che gli importi di norma non sono particolarmente elevati, è portato a pagare per “**togliersi il pensiero**” (ben sapendo peraltro di essere in torto).

In casi del genere, però, **sembrerebbe più corretto non applicare alcuna ulteriore sanzione** per gli anni successivi a quello della violazione. Rileggendo con attenzione le regole di alcuni tributi locali (ICI e Tarsu, ad esempio) pare evidente che l'**obbligo di denuncia** ai fini ICI sorge soltanto nell'anno in cui vi sono variazioni e, pertanto, l'eventuale sanzione può essere applicata una sola volta trattandosi di un'unica violazione. In casi del genere non è legittimo applicare la **sanzione di omessa denuncia** anche per l'anno successivo atteso che, comunque, nulla risulta cambiato rispetto all'accertamento per l'anno precedente, i cui effetti sono **assimilabili per i periodi successivi a quelli di una denuncia**, così come deciso da altra sezione della stessa **Commissione Tributaria Regionale di Palermo (sez. n. 7, sentenza n. 76 del 9.4.2008 dep. 9.7.2008)**.