



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

FRANCESCO FEDERICI	Presidente
LUCIO LUCIOTTI	Consigliere
GIANLUCA GRASSO	Consigliere Rel.
PIERPAOLO GORI	Consigliere
SALVATORE LEUZZI	Consigliere

Oggetto:

IVA

Ad.30/10/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27447/2017 R.G. proposto da:

FALLIMENTO [REDACTED] S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del liquidatore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avvocato [REDACTED] [REDACTED], elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avvocato [REDACTED] in Roma, Via [REDACTED]

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui Uffici è domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, n. 1986/2017, depositata il 7 aprile 2017.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 ottobre 2025
dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – L'Ufficio dell'Agenzia delle entrate di Frosinone notificava alla [REDACTED] s.r.l. l'avviso di accertamento n. [REDACTED] / [REDACTED] IRE, per l'anno d'imposta 2008 per l'importo complessivo di euro 351.545,00 oltre interessi, sanzioni e spese. Tale avviso veniva redatto in conseguenza di un processo verbale di constatazione del 5 aprile 2013 redatto dalla Guardia di Finanza, per presunte irregolarità nell'emissione di fatture.

La società presentava ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Frosinone.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria provinciale di Frosinone, con sentenza n. 1197/03/14 depositata il 29 settembre 2014, accoglieva solo parzialmente il ricorso relativamente alla erronea contestazione dell'indeducibilità degli interessi passivi eccedenti la misura di cui all'art. 96 del TUIR, confermando per il resto l'avviso di accertamento impugnato.

2. – Avverso tale pronuncia, la ricorrente proponeva atto di appello.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate depositando controdeduzioni.

La Commissione tributaria regionale di Roma, sezione staccata di Latina, con sentenza n. 1986/18/17 depositata il 7 aprile 2017, ha rigettato l'appello.

3. – La contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE



1. - Con il primo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1470 c.c. e dell'art. 6 del r.d.l. 15 marzo 1927, n. 436, convertito nella legge 19 febbraio 1928, n. 510, erronea determinazione della proprietà e del momento della vendita delle autovetture - violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2703 e 2729 c.c., erronea valutazione delle prove; anche in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Secondo quanto dedotto, l'operato della società sarebbe corretto e legittimo poiché, nel porre in essere le contestate operazioni commerciali di vendita si sarebbe attenuta, nel rispetto delle disposizioni normative, a una prassi lecita nel settore. Le diverse circolari ministeriali, quanto la giurisprudenza di questa Suprema Corte, avrebbero avuto modo di chiarire che le autovetture acquistate dai concessionari nel rispetto degli obblighi di contratto con la casa cedente, rientrano tra i beni strumentali dell'impresa (sono quindi cespiti e non beni merce) e i relativi costi risultano interamente deducibili. Le vendite delle autovetture oggetto di contestazione, nelle diverse annualità accertate (dal 2008 al 2011), hanno avuto ad oggetto proprio le menzionate autovetture acquistate e immatricolate direttamente dalla [REDACTED] s.r.l. Ciò che l'Ufficio e i giudici avrebbero travisato è il fine perseguito dalla società con la strategia commerciale messa in atto, ritenendo erroneamente che quella strategia di consegnare le auto in prova ai clienti per lunghi periodi di tempo, con conseguente deprezzamento del valore commerciale delle auto a causa del loro utilizzo, fosse in realtà poco plausibile perché espressione di una politica commerciale antieconomica e, pertanto, indice, al contrario, di un'attività elusiva di norme imperative, finalizzata all'illecito perseguimento della riduzione di costi. Con la strategia commerciale posta in atto, la concessionaria avrebbe escogitato un modo del tutto lecito per aggirare esclusivamente i rigidi vincoli contrattuali con la cedente casa madre per non tenere troppo a lungo immobilizzati i propri capitali, mediante l'incentivazione dei clienti all'acquisto futuro,



consentendo loro lunghi periodi di prova, di quei veicoli che per obblighi contrattuali con la casa madre, la concessionaria aveva dovuto acquistare, immatricolare, pagare e tenere a disposizione per un determinato e non breve periodo di tempo, prima di poterli vendere come veicoli usati. Ciò risulterebbe dal contratto di concessionaria, acquisito agli atti e allegato al processo verbale di constatazione. Gli aspetti negativi di tale politica commerciale, consistenti nel minor prezzo di vendita praticato per tali autovetture usate, unitamente al rischio del deprezzamento dell'autovettura dovuto all'utilizzo protratto nel tempo e all'eventuale mancata vendita e loro restituzione, sopportati dalla concessionaria, risultavano favorevolmente bilanciati dal repentino recupero (attraverso i depositi cauzionali e/o le caparre confirmatorie) di parte dei capitali immobilizzati e dalla possibilità del loro riutilizzo nell'attività di impresa. Pertanto, il fine perseguito dalla [REDACTED] s.r.l. con la detta politica commerciale, non era quello illecito ipotizzato dall'Ufficio e condiviso dai giudici, trovando invero riscontro in una ben precisa e profittevole logica imprenditoriale del tutto lecita. Alla fattispecie doveva trovare applicazione l'art. 1470 c.c. e l'art. 6 del r.d.l. 436/1927 convertito in legge n. 510/1928, che regolano la vendita di beni mobili registrati. Invero, la Commissione tributaria regionale, in violazione di tali norme, avrebbe totalmente errato nell'attribuire correttezza alla tesi dell'Ufficio, che ha portato a far coincidere presuntivamente il momento della vendita con quello della stipulazione della polizza assicurativa.

Con il secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli art. 1, 2 e 6 del d.P.R. n. 633/72, anche in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. - erronea determinazione del momento impositivo. Chiarito il momento dell'avvenuto trasferimento di proprietà tra la società concessionaria e i clienti, in nessun caso sarebbe riscontrabile la vendita, come erroneamente



supposto dall'Ufficio e dai giudici della Commissione tributaria regionale, nel momento della consegna dell'autovettura o nel momento in cui il cliente accendeva la polizza assicurativa a proprio nome sull'autovettura stessa. I giudici avrebbero violato gli artt. 1, 2 e 6 del d.P.R. 633/72 nella determinazione del momento impositivo e nel contestuale obbligo dell'emissione della fattura. Infatti, alcun obbligo di emissione di fattura incombeva in capo alla concessionaria sino al momento della effettiva vendita con voltura al P.R.A., atteso che la normativa fiscale non prevede alcun obbligo per le somme ricevute a titolo di caparra e/o deposito cauzionale. I giudici della Commissione tributaria regionale avrebbero completamente disatteso le risultanze processuali derivanti dai documenti acquisiti al fascicolo di giudizio, non considerando che le somme di denaro versate dai clienti alla società, unitamente alla "proposta di acquisto" dell'autovettura, per volontà delle parti stesse, venivano qualificate come "deposito cauzionale", anche se risultavano contabilizzate dalla █████ s.r.l. nei propri registri come "caparra confirmatoria". Tanto che si tratti di deposito cauzionale, quanto di caparra confirmatoria, poiché non si trattava di somme versate a titolo di prezzo o di acconto sul prezzo, in nessun caso sarebbe potuto nascere in capo alla █████ s.r.l. l'obbligo di emissione di fattura e il relativo versamento dell'IVA.

1.1. – Entrambi i motivi, da trattarsi congiuntamente, sono inammissibili.

La compravendita è un contratto bilaterale avente ad oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto reale di godimento oppure di un diritto di credito, verso il corrispettivo di un prezzo.

Il nostro ordinamento giuridico accoglie il principio del consenso traslativo (c.d. principio consensualistico), in virtù del quale il trasferimento della proprietà si attua attraverso il semplice consenso delle parti legittimamente manifestato ex art. 1376 c.c. Dunque,



anche nel caso di vendita di un'autovettura è sufficiente il consenso delle parti e si diviene proprietari di ciò che si è acquistato nel momento stesso in cui l'accordo che perfeziona il contratto viene raggiunto.

La trascrizione della vendita di autoveicolo nel pubblico registro automobilistico non incide sulla validità, né è requisito di efficacia del contratto in cui l'effetto traslativo della proprietà si verifica a seguito del mero consenso delle parti, ma è preordinata al solo fine di regolare i conflitti tra pretese contrastanti sullo stesso veicolo da parte di coloro che abbiano causa dal medesimo autore; ne consegue che, al di fuori di tale ipotesi, le risultanze del pubblico registro automobilistico hanno il valore di presunzione semplice, che può essere vinta con ogni mezzo di prova (Cass. n. 22605/2009; Cass. n. 21055/2006).

Errata, pertanto, risulta la prospettazione secondo cui la vendita avverrebbe nel momento della sottoscrizione del certificato di proprietà, con registrazione del contratto nel pubblico registro automobilistico, e dell'incasso del saldo del prezzo.

Al di là di tale profilo, parte ricorrente ritiene lecita la prassi aziendale consistente nella proposta di acquisto sottoscritta dal cliente con il versamento di una somma a titolo di deposito cauzionale o caparra per l'utilizzo della vettura, la concessione di un lungo periodo di prova dell'autovettura (anche di due anni) con l'emissione della fattura solo al momento della voltura al PRA e il saldo del prezzo.

Le parti, pur potendo concludere contratti innominati (art. 1322, comma 2, c.c.) non sono libere di autoregolamentare qualsivoglia assetto dei loro privati interessi giacché l'ordinamento consente loro di perseguire funzioni pratiche che abbiano una utilità sociale e non il mero capriccio o l'arbitrio individuale. Esse non possono perseguire un interesse che non risponde ad alcuna delle funzioni (cause)



ammesse dalla coscienza sociale, o che contrasti con i principi riconosciuti dall'ordinamento.

La causa del contratto si identifica con la funzione economico sociale che il negozio obiettivamente persegue e che il diritto riconosce come rilevante ai fini della tutela apprestata, rimanendo ontologicamente distinta rispetto allo scopo particolare che ciascuna delle due parti si propone di realizzare; ne consegue che si ha illiceità della causa, sia nell'ipotesi di contrarietà di essa a norme imperative, all'ordine pubblico e al buon costume, sia nell'ipotesi di utilizzazione dello strumento negoziale per frodare la legge, qualora entrambe le parti attribuiscono al negozio una funzione obiettiva volta al raggiungimento di una comune finalità contraria alla legge (Cass. n. 5324/2003).

Nel procedere all'identificazione del rapporto contrattuale, alla sua denominazione ed all'individuazione della disciplina che lo regola, il giudice deve procedere alla valutazione "in concreto" della causa, quale elemento essenziale del negozio, tenendo presente che essa si prospetta come strumento di accertamento, per l'interprete, della generale conformità a legge dell'attività negoziale posta effettivamente in essere, della quale va accertata la conformità ai parametri normativi dell'art. 1343 c.c. (causa illecita) e 1322, secondo comma, c.c. (meritevolezza di tutela degli interessi dei soggetti contraenti secondo l'ordinamento giuridico) (Cass. n. 1898/2000).

Con accertamento di merito compiuto in maniera conforme sia in primo sia in secondo grado, la prassi negoziale descritta, caratterizzata da una consegna in "prova" per lunghi periodi di tempo, al di là dello scopo specifico di una circolazione "dimostrativa" o di "prova", è stata ritenuta elusiva della normativa fiscale.

Nel caso di specie, la relativa fattura di acquisto veniva infatti emessa solo uno o due anni dopo la consegna del bene, con il pagamento del "saldo" da parte del cliente, differendo in tal modo la



contabilizzazione del relativo ricavo all'anno in cui veniva emessa la fattura. Inoltre, la concessionaria contabilizzava i beni come strumentali e non tra i beni merce, deducendo ammortamenti e registrando minusvalenze con riferimento a beni destinati in realtà alla vendita (autovetture "dimostrative" cedute a clienti per lunghi periodi di "prova"), che non potevano quindi essere annoverati, per le modalità di utilizzo, tra i cespiti strumentali dell'azienda.

L'accertamento di una causa illecita, di spettanza del giudice di merito, non è censurabile in sede di legittimità, se non per vizi di motivazione (Cass. n. 25161/2014; Cass. n. 15093/2009), nella specie non deducibile, neanche nelle forme consentite dall'attuale formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., a fronte di una "doppia conforme". Parte ricorrente, in realtà, mira a conseguire una inammissibile rivalutazione dei fatti così come accertati.

2. - Con il terzo motivo si censura la violazione e falsa applicazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. per l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti e relativo alla presupposta tardiva fatturazione e contestata doppia imposizione. La Commissione tributaria regionale avrebbe omesso di pronunciarsi su un fatto decisivo e controverso tra le parti riguardante la circostanza che in ogni caso la società ricorrente ha comunque emesso le fatture relative alla vendita delle autovetture e versato la relativa IVA, per cui, qualora dovesse essere ritenuta fondata la pretesa erariale, si verrebbe a creare una illegittima doppia imposizione dal momento che l'iva afferente le stesse prestazioni risulterebbe essere stata versata per ben due volte. Da ciò consegue che un eventuale riconoscimento della fondatezza della pretesa erariale comporterebbe l'insorgere, in capo alla società, di un diritto di rimborso dell'IVA asseritamente versata nei periodi d'imposta successivi. Su questo punto, la Commissione tributaria regionale non si sarebbe pronunciata.



2.1. – Il motivo è infondato.

Nel caso di specie, ciò che si censura, al di là delle norme indicate in rubrica, non è un omesso esame di fatti decisivi ma una omessa pronuncia.

L'assorbimento "proprio" postula che la decisione della domanda assorbita divenga superflua per effetto della decisione sulla domanda assorbente, con conseguente sopravvenuta carenza di interesse all'esame della domanda rimasta assorbita; l'assorbimento "improprio" presuppone che la decisione assorbente escluda la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto della domanda formulata e dichiarata assorbita. Quale che sia la forma di assorbimento, la relativa declaratoria implica la specifica indicazione, da parte del giudice, dei presupposti in fatto e in diritto che la legittimano sicché, ove ciò non avvenga, si è in presenza di una omissione di pronuncia, comportante la nullità della decisione sul punto (Cass. n. 26507/2023).

Nella motivazione vi è stato peraltro un assorbimento improprio a fronte delle difese dell'Agenzia delle entrate che aveva specificato che *«la Direzione Provinciale, avendo condotto un esame critico del PVC e degli atti a lei pervenuti in allegazione al medesimo PV ha rivisto l'impostazione data dalla Guardia di Finanza provvedendo a considerare ricavi non contabilizzati solo la parte di importo percepito e non documentato debitamente (pari quindi alla differenza tra il valore della vettura e l'imponibile indicato in fattura), mentre per la parte di fatturazione avvenuta successivamente la data di consegna è stata contestata la sola tardività relativamente all'imponibile documentato, eliminando così in radice, il rischio di doppia imposizione.*

Si precisa, e si controdeduce allo specifico motivo di appello (da pa. 20 a 25), che naturalmente l'operazione di cui sopra ha potuto riguardare esclusivamente le "fatturazioni tardivamente effettuate"



secondo il disposto normativo dettato dall'art. 26 del dpr 633/72 (quindi esclusivamente quelle avvenute entro l'anno dalla effettuazione della operazione).

Perché - per esemplificare - se una vendita avviene nel 2008 e una fattura di vendita viene emessa nel 2011, siamo di fronte non alla tardività (riconosciuta a questo punto anche da controparte), ma a una vera e propria omissione (che ha consentito persino di proseguire con l'ammortamento illecito), che in qualche caso ha fatto persino registrare la minusvalenza».

3. - Con il quarto motivo si contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5 del d.P.R. 22/12/1986, n. 917 (T.U.I.R.), degli artt. 2697 e 2727 c.c., anche in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. - erroneo disconoscimento di costi inerenti, omessa valutazione delle prove e violazione del principio dell'onere della prova. La Commissione tributaria regionale avrebbe errato nell'applicazione dell'art. 109, comma 5 del T.U.I.R. e nella distribuzione dell'onere probatorio tra le parti. Nella sentenza non si comprenderebbe per quale ragione i giudici ritengono non inerenti - perché non necessarie - spese per la locazione di un capannone, per lo stoccaggio delle merci (id est autovetture e pezzi di ricambio) e per la pubblicità, sostenute da un'azienda che opera nel settore del commercio degli autoveicoli. Nel caso in esame la società ricorrente avrebbe dimostrato che le spese sostenute fossero inerenti all'attività d'impresa, fornendo documentazione attestante l'esistenza di validi contratti, registrati ed aventi data certa, alla base dei servizi di locazione, custodia e stoccaggio e, sulla base di tali contratti, la società ha dedotto le relative fatture.

Con il quinto motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. per l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti e relativo all'inversione dell'onere della prova sull'inerenza delle spese, in presenza di bilancio sottoposto a



revisione legale. La sentenza impugnata sarebbe altresì affetta da insanabile nullità atteso che la Commissione tributaria regionale, sempre in merito alla questione della inerenza dei costi, avrebbe omesso di pronunciarsi su un fatto decisivo per il giudizio e controverso tra le parti e riguardante la circostanza che in ogni caso la società ricorrente ha redatto e depositato un bilancio sottoposto a revisione legale, il quale avrebbe determinato un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico dell'Ufficio l'onere di provare la non inerenza delle spese relative ai servizi di pubblicità, locazione, custodia e stoccaggio.

3.1. – Entrambi i motivi, da trattarsi congiuntamente, sono in parte infondati e in parte inammissibili.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ai sensi dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 (già art. 75), va definita come una relazione tra due concetti (la spesa, o il costo, e l'impresa), sicché il costo o la spesa assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù di una sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili (Cass. n. 30030/2018).

La deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale e indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché



in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé (Cass. n. 24880/2022).

Nel caso di specie non vi è stata nessuna inversione dell'onere della prova.

I giudici del gravame, in conformità alla pronuncia di prime cure (con "doppia conforme", ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 348-ter c.p.c.), hanno ritenuto non soddisfatto l'onere della prova circa l'inerenza dei costi. La motivazione in merito al rigetto del motivo di appello va letta in relazione alla contestazione della deducibilità dei costi da parte dell'Ufficio e degli elementi determinanti ai fini della indeducibilità, così come riportati all'interno del punto n. 2 che precede la disamina del motivo, giacché si ritiene che i rilievi formulati siano conformi al dettato normativo e che le giustificazioni fornite dalla società appaiono generiche e incongruenti.

Sotto altro profilo va evidenziato che, al di là del difetto di specificità sul bilancio e la società di revisione che vi avrebbe provveduto, la questione del bilancio certificato rappresenta una deduzione che avrebbe dovuto essere formulata nel ricorso introduttivo e non con memoria illustrativa ex art. 32 d.lgs. 546 del 1992, come invece evidenziato dalla stessa ricorrente a pagina 35.

Nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma dell'impugnazione dell'atto fiscale, l'indagine sul rapporto sostanziale è limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che il giudice deve attenersi all'esame dei vizi di invalidità dedotti in ricorso, il cui ambito può essere modificato solo con la presentazione di motivi aggiunti, ammissibile, ex art. 24 del d.lgs. n. 546 del 1992, esclusivamente in caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (Cass. n. 23856/2024; Cass. n. 9637/2017).



4. - Con il sesto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 d.lgs. 472/97, anche in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. - Erronea determinazione delle sanzioni. Sin dal giudizio di primo grado, la società avrebbe contestato l'atto di irrogazione delle sanzioni contenuto nei singoli avvisi di accertamento per errata applicazione dell'istituto del cumulo giuridico previsto dall'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997, in quanto, la determinazione delle sanzioni degli accertamenti IRES 2008 e IRES 2009 non tiene conto delle sanzioni irrogate con gli accertamenti IRAP/IVA 2008 e IRAP/IVA 2009 e viceversa. Se l'Ufficio avesse correttamente applicato - come avrebbe dovuto fare - il cumulo giuridico, facendo concorrere nel calcolo anche la sanzione IRES 2008 con la sanzione IRAP/IVA 2008, la sanzione unica complessiva sarebbe risultata pari ad euro 527.317,50. Stesso discorso vale per gli accertamenti IRES 2009 e IRAP/IVA 2009 per i quali l'Ufficio avrebbe dovuto calcolare un'unica sanzione, tenendo conto anche degli avvisi di accertamento relativi al 2008 e così via.

4.1. - Il motivo è infondato.

In tema di sanzioni amministrative tributarie, il cumulo giuridico di cui l'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 opera anche nelle ipotesi di cd. "concorso materiale omogeneo", ossia quando, con più azioni od omissioni, si commettono diverse violazioni della stessa disposizione, "formali" e non "sostanziali" perché non incidenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ma tali da arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo (Cass. n. 28938/2020).

La Commissione tributaria regionale ha fatto applicazione del cumulo giuridico e della continuazione, respingendo dunque la lettura "atomistica" del calcolo delle sanzioni prospettata dalla società, applicando una sanzione unica ridotta in luogo di un cumulo materiale che avrebbe determinato l'applicazione di sanzioni più



elevate, avendo il cumulo giuridico la funzione di **attenuare il** maggior rigore del cumulo materiale delle sanzioni.

5. – Il ricorso va dunque rigettato.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dell'art. 13, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 115 del 2002, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 8.200,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dell'art. 13, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 115 del 2002, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 30 ottobre 2025.

Il Presidente
Francesco Federici

