



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

Cumulo giuridico

PAOLO DI MARZIO	Presidente
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere REL
MARCELLO FRACANZANI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere I

R.G. N. 631/2021

CC – 25/9/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

S.P.A., in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, sedente in
rappresenta e difesa dall'avv.
elettivamente domiciliati in Roma,
come da procura su foglio congiunto;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato,
e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. della PUGLIA, sez.
staccata di Lecce, n. 959/20, depositata il 27 maggio 2020.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio
del 25 settembre 2025 dal consigliere Alberto Crivelli.

RILEVATO CHE:

1. L'Agenzia con avviso notificato il 17 settembre 2002
disconosceva l'agevolazione ILOR di cui all'art. 101 TU n. 218/78,
liquidava maggior imposta e irrogava la relativa sanzione, il tutto
con riferimento all'anno d'imposta 1996.



La controversia è giunta davanti a questa Corte nella presente camera di consiglio e il ricorso della contribuente è stato rigettato.

Analoghi avvisi venivano peraltro emessi con riferimento alle annualità 1995 e 1997.

Anche per tali annualità la società ricorrente ha introdotto separati ricorsi in cassazione, l'uno (Rg 25814/13, inerente all'anno d'imposta 1995) definito con ordinanza n. 2820/22, che proprio in ordine alle sanzioni annullava la sentenza impugnata preso atto dell'*jus superveniens* (d.lgs. n. 158/15); l'altro (Rg n. 28384/13, inerente appunto all'anno d'imposta 1997) è stato definito con integrale rigetto.

Ciò premesso a seguito della sentenza di secondo grado impugnata nell'altra controversia definita in questa stessa data (CTR Puglia n. 331/13), l'Agenzia notificava cartella di pagamento per la riscossione dell'ILOR, di sanzioni e interessi.

La cartella veniva impugnata e la CTP accoglieva il ricorso per la rideterminazione delle sanzioni alla luce dello *jus superveniens* (d.lgs. n. 158/15).

La CTR respingeva l'appello proposto dalla ricorrente e quest'ultima propone così ricorso in cassazione, relativamente alla sola questione inerente alle sanzioni ed agli interessi, affidato a quattro motivi.

L'Agenzia resiste a mezzo di controricorso.

In data 17 gennaio 2023 la controricorrente ha presentato istanza di sospensione ai sensi dell'art. 1, comma 197, l. 29 dicembre 2022, n. 197, rappresentando di voler accedere alla definizione agevolata della lite a mente dell'art. 1, comma, comma 186, l. cit., che veniva accolta.

Successivamente la stessa rinunciava a ricorrere alla definizione agevolata.

CONSIDERATO CHE



1. Con il primo motivo si denuncia violazione dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472/97; 24 e 97 Cost., 7 e 16, l. n. 212/2000, censurando la sentenza d'appello per non aver applicato alle sanzioni il cumulo giuridico in luogo di quello materiale, e in particolare non aver tenuto conto delle sanzioni già irrogate con riferimento alle annualità 1995 e 1997, di cui alle altre due controversie.

Nello specifico la CTR ha respinto il motivo in quanto a suo parere il contribuente avrebbe dovuto sollevare la questione nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento e non quello inerente alla cartella.

1.1. Il motivo è fondato.

In effetti l'art. 12 del d.lgs n. 472/97 stabilisce che "quando violazioni della stessa indole vengono commessi in periodi di imposta diversi si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo...".

In caso di controversie, il giudice a cui è devoluta la cognizione dell'ultimo degli atti di irrogazione per una delle violazioni coinvolte procede ad una ricostruzione unitaria, rideterminando quindi la sanzione unica applicabile (Cass. n. 5648/20).

A ciò non è d'ostacolo la definitività di tutte o talune delle altre pronunce.

Invero "In tema di processo tributario, il giudice, investito della controversia in ordine alle sanzioni conseguenti a plurime violazioni tributarie avvinte dal vincolo della progressione o continuazione ed accertata la invalidità parziale dell'atto per avere escluso la rilevanza o la sussistenza di alcune condotte, provvede anche al calcolo della sanzione risultante dal cumulo giuridico, in ossequio al generale principio espresso dall'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, e, in mancanza di detta determinazione, provvede il giudice adito per l'impugnazione del provvedimento amministrativo esecutivo della precedente pronuncia, non potendo anche quest'ultimo



limitarsi a rimettere il calcolo all'autorità amministrativa" (Cass. n. 12722/24), che dunque afferma la possibilità di applicare il cumulo giuridico anche in sede esecutiva, cioè dopo la definitività delle pronunce, da parte del giudice della controversia che abbia ad oggetto appunto l'atto amministrativo esecutivo della precedente pronuncia, come nella specie.

2. Col secondo motivo si denuncia violazione dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472/97 per avere la CTR addossato alla contribuente l'inesistente onere processuale di dedurre il cumulo giuridico in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento.

2.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del precedente.

3. Col terzo motivo si eccepisce l'illegittimità della cartella per non avere l'Agenzia illustrato il criterio per la quantificazione degli interessi.

3.1. Il motivo è infondato.

Invero " La cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il "quantum" del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata - con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati - attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori, indicazione che soddisfa l'obbligo di motivazione prescritto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990; se, invece, la cartella costituisce il primo atto riguardante la pretesa per interessi, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione essa deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto, la base normativa relativa agli interessi reclamati - la quale può anche essere implicitamente desunta dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi oggetto della pretesa ovvero del tipo di tributo a cui questi accedono - e la decorrenza dalla quale gli accessori sono dovuti, senza che sia necessaria la



specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati o delle modalità di calcolo” (Cass. n. 22282/22).

4. Con il quarto motivo si sostiene la violazione degli artt. 24 e 97 Cost., 7 e 16 l. n. 212/2000 e 1 e 3 l. n. 241/1990, sempre con riferimento alla necessità di motivare nell’ambito della cartella in ordine alle modalità di calcolo degli interessi.

4.1. Il motivo è assorbito dal rigetto del precedente.

5. In definitiva il ricorso dev’essere accolto limitatamente al primo motivo, assorbiti il secondo ed il quarto e rigettato il terzo, con cassazione sul punto della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia-Lecce che, in diversa composizione, dovrà conformarsi ai principi qui espressi procedendo al calcolo delle sanzioni in virtù del cumulo giuridico con le altre annualità indicate, ed altresì alla determinazione delle spese del presente giudizio.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso limitatamente al primo motivo, assorbiti il secondo ed il quarto e rigettato il terzo; cassa sul punto la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia-Lecce che, in diversa composizione, dovrà conformarsi ai principi qui espressi, ed altresì procederà alla determinazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 25 settembre 2025

Il Presidente
(Paolo Di Marzio)

