



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

CUMULO GIURIDICO NELLE SANZIONI FISCALI: I REQUISITI APPLICATIVI SECONDO LA CASSAZIONE

Publicato il 5 Aprile 2025 di Sabatino Pizzano



La recente Ordinanza n. 6752/2025 della Corte di Cassazione definisce con precisione i confini dell'istituto del cumulo giuridico in ambito tributario, stabilendo che questo non si applica quando il contribuente viola disposizioni diverse attraverso azioni multiple. La pronuncia chiarisce che le violazioni riguardanti l'infedele dichiarazione dei redditi e l'omessa compilazione del quadro RW costituiscono infrazioni distinte che non possono beneficiare del trattamento sanzionatorio più favorevole previsto dall'art. 12 del D.lgs. 472/1997.

I presupposti del cumulo giuridico nelle sanzioni tributarie

Il cumulo giuridico rappresenta un istituto fondamentale nel sistema sanzionatorio tributario, costituendo un'eccezione al principio generale del cumulo materiale delle sanzioni. La sua applicazione consente di mitigare il carico sanzionatorio quando si verificano violazioni multiple, evitando che il contribuente subisca una punizione sproporzionata rispetto alla condotta complessiva.

L'art. 12 del D.lgs. 472/1997 disciplina due fattispecie distinte in cui opera il cumulo giuridico:

- Quando con **una sola azione od omissione** si violano diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi;
- Quando con **più azioni od omissioni** si viola la medesima disposizione.

In entrambi i casi, la sanzione applicabile è quella prevista per la violazione più grave, aumentata fino al doppio. Questo meccanismo permette di modulare la risposta sanzionatoria in modo proporzionale, evitando l'applicazione della somma aritmetica di tutte le sanzioni (cumulo materiale).

Un terzo caso è previsto dal comma 2 dell'art. 12, che estende l'applicazione del cumulo giuridico alle violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo, anche se commesse in tempi diversi.

Il caso esaminato dalla Corte di Cassazione

La controversia giunta all'esame della Suprema Corte riguardava un contribuente sanzionato per aver presentato dichiarazioni infedeli omettendo redditi di capitale e per non aver compilato il quadro RW relativamente a investimenti finanziari detenuti all'estero per diverse annualità.

Il percorso processuale ha visto:

- La Commissione Tributaria Provinciale annullare parzialmente gli atti impugnati, ordinando all'Agenzia delle Entrate di ricalcolare le sanzioni applicando il cumulo giuridico;
- L'Agenzia ricalcolare le sanzioni per un importo di 373.451,20 euro;
- La Commissione Tributaria Regionale accogliere parzialmente l'appello del contribuente, ritenendo non corretta la quantificazione operata dall'Agenzia;
- L'Agenzia delle Entrate ricorrere in Cassazione contestando l'interpretazione della CTR.

La questione centrale verteva sulla possibilità di applicare il cumulo giuridico a violazioni di natura diversa commesse con azioni distinte.

Distinzione tra violazioni e azioni nella giurisprudenza di legittimità

L'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 6752/2025 risulta particolarmente rilevante per delineare i

confini applicativi del cumulo giuridico.

I giudici di legittimità hanno sottolineato che nel caso esaminato il contribuente aveva violato **norme diverse mediante una pluralità di azioni**:

- L'art. 1 del D.lgs. 471/1997 per l'infedele dichiarazione dei redditi;
- L'art. 5 del D.L. 167/1990 per l'omessa presentazione del quadro RW.

Queste violazioni, pur commesse nell'ambito della presentazione della dichiarazione dei redditi, costituiscono infrazioni distinte che rispondono a logiche e finalità differenti:

- L'infedele dichiarazione attiene alla corretta determinazione dell'imponibile;
- L'omessa compilazione del quadro RW riguarda gli obblighi di monitoraggio fiscale per i patrimoni detenuti all'estero.

La Cassazione ha pertanto ritenuto erronea la tesi del contribuente, condivisa dalla CTR, secondo cui si sarebbe dovuta applicare la sanzione relativa alla sola violazione dell'omessa compilazione del quadro RW (209.380,41 euro), con applicazione del cumulo giuridico limitato a questa fattispecie.

Implicazioni pratiche per i contribuenti e i professionisti

La pronuncia della Suprema Corte ha rilevanti conseguenze operative. Quando un contribuente commette violazioni riconducibili a norme diverse attraverso azioni distinte, dovrà fronteggiare l'applicazione separata delle relative sanzioni, senza poter beneficiare del meccanismo più favorevole del cumulo giuridico.

Prendiamo ad esempio il caso di un contribuente che:

- Omette di dichiarare redditi di capitale derivanti da investimenti esteri (violazione dell'art. 1 D.lgs. 471/1997);
- Non compila il quadro RW per gli stessi investimenti (violazione dell'art. 5 D.L. 167/1990).

In questa situazione, secondo l'orientamento della Cassazione, le sanzioni verranno calcolate separatamente per ciascuna violazione:

- Per l'infedele dichiarazione: dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta;
- Per l'omessa compilazione del quadro RW: dal 3% al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Il contribuente non potrà beneficiare dell'applicazione della sola sanzione più grave aumentata fino al doppio, come previsto dal meccanismo del cumulo giuridico.

Quando il cumulo giuridico resta applicabile

L'orientamento espresso dalla Cassazione non esclude l'applicabilità del cumulo giuridico in tutte le situazioni di pluralità di violazioni, ma ne circoscrive l'ambito operativo.

Il cumulo giuridico continua ad applicarsi quando:

- Con una sola azione si violano disposizioni diverse (ad esempio, l'omissione di un dato in dichiarazione che comporta sia l'infedele dichiarazione sia l'indebita detrazione IVA);
- Con più azioni si viola la stessa disposizione (ad esempio, l'omessa fatturazione di diverse operazioni imponibili);
- Si commettono violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano la determinazione dell'imponibile (come nel caso di omessa tenuta della contabilità e conseguente infedele dichiarazione).

La distinzione risulta sottile ma fondamentale per determinare il regime sanzionatorio applicabile e richiede un'attenta analisi delle violazioni commesse, delle norme violate e delle modalità attraverso cui si è realizzata l'infrazione.

IN SINTESI

Qual è il principio stabilito dalla Cassazione con l'Ordinanza n. 6752/2025? La Corte ha stabilito che il cumulo giuridico non si applica quando il contribuente commette più violazioni di norme diverse attraverso azioni distinte, come nel caso dell'infedele dichiarazione dei redditi e dell'omessa compilazione del quadro RW.

Cosa prevede l'art. 12 del D.lgs. 472/1997 sul cumulo giuridico? Il cumulo giuridico si applica solo quando con una singola azione si violano più disposizioni o quando più azioni violano la stessa disposizione, prevedendo l'applicazione della sanzione più grave aumentata fino al doppio.

Qual era la questione al centro della controversia esaminata dalla Cassazione? La controversia riguardava se fosse possibile applicare il cumulo giuridico a due violazioni diverse (infedele dichiarazione e omessa compilazione RW) compiute per più anni da un contribuente in relazione a investimenti esteri.

Come ha risposto la Cassazione all'interpretazione delle Commissioni Tributarie? La Cassazione ha respinto l'interpretazione della CTR, ritenendo che le due violazioni fossero autonome e non cumulabili giuridicamente, quindi soggette a sanzioni distinte.

Quali sono le implicazioni pratiche per i contribuenti? I contribuenti che commettono violazioni diverse con azioni distinte non possono beneficiare del trattamento sanzionatorio più favorevole previsto dal cumulo giuridico e saranno soggetti al cumulo materiale delle sanzioni.

In quali casi rimane applicabile il cumulo giuridico? Il cumulo giuridico resta valido quando una sola azione viola più disposizioni, quando più azioni violano la stessa disposizione, o quando le violazioni si succedono in modo tale da compromettere la determinazione dell'imponibile.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA