



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi
Art. 37, comma 3, del DPR n.
600/1973- interposizione
Fittizia- titolarità dei redditi-
Abuso dello schema societario-
Riqualificazione della società di
capitali come società di fatto-
imputazione dei redditi ai soci
di fatto quali interponenti-

Composta da:

Tania Hmeljak - Presidente -

Roberto Succio - Consigliere -

Maria Giulia Putaturo - Consigliere relatore -

Donati Viscido di Nocera

Gianluca Grasso - Consigliere -

Giovanni Galasso - Consigliere

Oggetto

R.G.N. 11721/2024+1

Cron.

cc 25/11/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso n. 11721 del ruolo generale dell'anno 2024 proposto

Da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata
in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che
la rappresenta e difende;

-ricorrente-

Contro

[REDACTED] Srl in liquidazione, in persona del liquidatore
pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv.to **[REDACTED]** (indirizzo PEC:



- controrricorrente-

e

-intimati-

Sul ricorso n. 11976 del ruolo generale dell'anno 2024 proposto

**Srl in liquidazione, in persona del liquidatore
pro tempore** _____ rappresentata e difesa dall'Avv.to _____
(indirizzo PEC: _____), in forza di procura
speciale allegata al ricorso, domiciliata presso la cancelleria della Corte di
cassazione, in Roma, piazza Cavour;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- controrricorrente-

per la cassazione della sentenza della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 4898/11/2022, depositata in data 13 dicembre 2022;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 novembre 2025 dal
Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;



RILEVATO CHE

1. In punto di fatto dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa si evince che:

1) previo p.v.c. del 17 luglio 2019 dei funzionari della Direzione provinciale II di Milano, l'Agenzia delle entrate notificava nei confronti di [REDACTED] s.r.l., esercente attività di costruzione di edifici residenziali e non residenziali, e dei soci [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] [REDACTED] a) avviso di accertamento n. [REDACTED] con il quale erano stati ripresi a tassazione, per il 2016, costi indebitamente dedotti dalla società, ai fini delle imposte dirette, e detratti ai fini Iva, in relazione a fatture emesse da [REDACTED] s.r.l., ritenute afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti di acquisto di beni, poi, a loro volta, rivenduti fittiziamente senza applicazione di imposta (o perché rivolti a fittizi esportatori abituali o in quanto operazioni definite "esportazioni" in assenza dei requisiti) con riqualificazione della s.r.l. in società di fatto, quale mero schermo societario fittizio (secondo un meccanismo fraudolento che vedeva [REDACTED] società interposta e [REDACTED] e [REDACTED] - soci di fatto interponenti ex art. 37, comma 3, del DPR n. 600/73) e conseguente imputazione del carico fiscale della società (ai fini Irap e Iva) in capo ai soci di fatto, quali responsabili illimitatamente e solidalmente ex art. 2291 c.c., nonché, quali responsabili anche ai fini Irpef, ai sensi dell'art. 5 del DPR n.917/86 (TUIR) in applicazione del principio di trasparenza; in particolare, era emersa una più ampia e complessa frode che vedeva coinvolte quattro società ([REDACTED] la [REDACTED] srl, la [REDACTED] srl e la [REDACTED] srl tutte riconducibili alla medesima famiglia [REDACTED] al fine di creare, attraverso l'utilizzo del suddetto schema fraudolento, riserve occulte nel patrimonio aziendale di cui beneficiavano gli appartenenti alla famiglia [REDACTED] b) atto di contestazione n. [REDACTED] con il quale l'Ufficio - riscontrate le violazioni relative alla registrazione e dichiarazione di "costi da reato" per euro 516.394,00 derivanti da acquisti effettuati nell'anno 2016 per euro 537.000,00 oltre l'iva, rettificati, a loro volta, da una nota di credito "da ricevere" di euro 20.606,00 - aveva irrogato sanzioni, per l'anno 2017, ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 8, comma 2, del d.l. n. 16/2012 sull'importo di euro 516.394,00



quale componente negativo derivante da operazioni fittizie; ai fini Iva, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 417/97 in riferimento alla infedele fatturazione di operazioni non imponibili e ai fini Iva, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471/97 in riferimento ai dati inesatti indicati in dichiarazione; c) l'atto di contestazione n. [REDACTED] che richiama l'avviso di accertamento n. [REDACTED] con il quale l'Ufficio aveva irrogato sanzioni per il 2016, per omessa dichiarazione di variazione di attività e mancata attestazione di tenuta contabilità presso terzi; 2) avverso l'avviso di accertamento n. [REDACTED] e l'atto di contestazione n. [REDACTED] la società, in liquidazione, e i soci, avevano proposto separati ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano che, con sentenza n. 103/17/2022, previa riunione, li aveva rigettati; 3) avverso l'avviso di contestazione n. [REDACTED] la società, in liquidazione, e i soci, avevano proposto separati ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano che, con sentenza n. 106/17/2022, previa riunione, li aveva rigettati; 3) avverso le suddette sentenze di primo grado, la società, in liquidazione, e i soci avevano proposto separati appelli dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, con la sentenza n. 4898/11/2022, depositata in data 13 dicembre 2022, previa riunione, li aveva accolti parzialmente.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CGT di II grado - dopo avere dichiarato inammissibile l'eccezione di incompetenza territoriale della Direzione Provinciale Milano II per non avere la società contribuente indicato nell'atto di appello alcunché circa il proprio effettivo domicilio per cui si doveva ritenere corretto quello risultante dall'anagrafe tributaria (visibile nel timbro apposto in fondo al p.v.c. al momento della sottoscrizione dell'allora legale rappresentante) - ha osservato che: 1) premesso che occorreva tenere distinto l'onere motivazionale da quello probatorio, non sussisteva il lamentato vizio di motivazione degli atti impositivi impugnati in quanto, pur essendo il p.v.c. dei funzionari della Direzione provinciale II di Milano dell'Agenzia delle entrate del 17 luglio 2019 solo in essi richiamato (e non consegnato alle parti personalmente ma soltanto alla società [REDACTED] i medesimi erano, sia pure sinteticamente,



adeguatamente motivati, essendo chiarissimo che la ripresa fosse avvenuta sulla contestazione di due operazioni oggettivamente inesistenti con indicazione delle fatture e delle società coinvolte; era altresì chiaro che l'imputazione alle contribuenti persone fisiche fosse avvenuta sulla base del ritenuto abuso dello schema societario; 2) l'Agenzia delle entrate non aveva provato ma neppure analiticamente descritto l'assunto abuso di schema societario attraverso l'interposizione fittizia di [REDACTED] al fine di creare riserve occulte nel patrimonio aziendale di cui avrebbero beneficiato gli appartenenti alla famiglia [REDACTED] (interponenti); tanto nel p.v.c. che negli atti impositivi (che, a loro volta, riproducevano pedissequamente il p.v.c.) non vi era alcuna descrizione del "meccanismo fraudolento" posto in essere dai componenti della famiglia [REDACTED] che avrebbe coinvolto quattro società ([REDACTED] s.r.l. [REDACTED] s.r.l. e [REDACTED] s.r.l., [REDACTED] s.r.l.) e quattro persone fisiche ([REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] per cui non era dato spostare sulle persone fisiche (i soci [REDACTED] e [REDACTED] il carico fiscale imputabile alla società, non essendovi "elementi a sostegno [di tale contestazione] di alcun tipo"; 3) era, invece, fondata la contestazione dell'Ufficio circa l'indetraibilità dell'Iva e l'indeducibilità dei relativi costi ai fini delle imposte dirette in quanto afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti, avendo quest'ultimo fornito una serie di elementi indiziari - emergenti dal p.v.c. avente un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati (è richiamata Cass. 24461/2018) e stimati precisi, gravi e concordanti - della fittizietà degli acquisti da [REDACTED] s.r.l. (assenza di qualsiasi immobile riferibile alla società presso la sede legale; omissione di adempimenti fiscali dal 2012; omissione di versamenti di imposte dal 2014; assenza di lavoratori dipendenti; assenza di bilanci depositati dal 2012), peraltro relativi a beni estranei all'oggetto sociale della fornitrice (esercante attività di compravendita di immobili), poi ceduti fittiziamente alla [REDACTED] s.r.l. la quale presentava i medesimi elementi indiziari di fittizietà e non avendo la contribuente provato l'effettività delle operazioni attraverso la produzione di documenti di trasporto privi di sottoscrizione del destinatario e, comunque, non riferibili a soggetto terzo; 4) in



conclusione, andavano confermate le riprese fiscali nei confronti di [REDACTED] s.r.l. mentre andavano annullati gli atti impositivi notificati a [REDACTED] e [REDACTED] in proprio. Ugualmente andavano annullati gli atti sanzionatori emessi nei confronti delle persone fisiche atteso che, essendo venuto meno il "teorema dell'abuso di schema societario", trovava applicazione l'art. 7 del d.l. n. 269/2003 in ordine alla riferibilità delle sanzioni alla sola persona giuridica; l'atto di contestazione n. [REDACTED] risultava, invece, fondato limitatamente alla società [REDACTED] srl in relazione al mancato rinvenimento della documentazione contabile al momento dell'accesso ispettivo (e mancata esibizione di attestazione di regolare tenuta presso terzi) ed all'omessa dichiarazione di variazione attività; 5) in relazione alle false fatturazioni sarebbe stato onere dell'Ufficio procedere alle imputazione per trasparenza dei redditi derivanti dall'inesistenza oggettiva delle operazioni contestate.

3. Nel procedimento RG 11721/2024 avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi. Resiste, con controricorso, [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, in persona del liquidatore *pro tempore*. [REDACTED] e [REDACTED] sono rimasti intimati.

4. Nel procedimento RG 11976/24, avverso la suddetta sentenza, [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, in persona del liquidatore *pro tempore*, propone ricorso, affidato a undici motivi. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso (per mero errore materiale depositato nel fascicolo del procedimento RG 11721/2024).

5. Nel procedimento RG n. 11976/24, [REDACTED] in qualità di legale rappresentante *pro tempore* di [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, e in proprio, ha depositato memoria illustrativa.

CONSIDERATO CHE



1. In via preliminare va disposta la riunione, ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ., del ricorso RG 11976/2024 a quello RG 11721/2024 trattandosi di giudizi avverso la medesima sentenza della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 4898/11/2022.

2. Preliminarmente va poi rilevata la tempestività della proposizione di entrambi i ricorsi per cassazione.

2.1. Va premesso che in tema di impugnazioni, la modifica dell'art. 327 cod. proc. civ. introdotta dalla legge 18 giugno 2009 n. 69, che ha sostituito il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza all'originario termine annuale, è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della predetta legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009, restando irrilevante il momento dell'instaurazione di una successiva fase o di un successivo grado di giudizio (Cass., 3 aprile 2019, n. 9206).

2.2. Ai sensi del comma 199 dell'art. 1 della legge n. 197/2022: *«Per le controversie definibili sono sospesi per undici mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore della presente legge [1 gennaio 2023] e il 31 ottobre 2023»*.

2.3. Il periodo di 11 mesi deve essere aggiunto al termine computato secondo le ordinarie regole processuali (Cass. Civ., Sez. V, 20/03/2024, n. 7510).

2.4. Questa Corte si è anche espressa sulla non cumulabilità della sospensione straordinaria delle liti definibili (con riguardo all'art. 6, comma 11, del d.l. n. 119 del 2018, conv., con modificazioni dalla legge n. 136 del 2018) con quella dei termini processuali nel periodo feriale, nei casi di coincidenza o sovrapposizione dei relativi periodi (Cass. 15/10/2021, n. 28398; Cass. n. 3598 del 6 febbraio 2023).

2.5. Nella specie, dalla data della pubblicazione della sentenza di appello (13 dicembre 2022) decorreva il termine semestrale, ex art. 327, comma 1, cod. proc. civ. *(si tratta di giudizio instaurato dopo il 4 luglio 2009 essendo stati*



impugnati l'avviso di accertamento n. [REDACTED] notificato in data 22 ottobre 2019 relativo all'anno d'imposta 2016; l'atto di contestazione n. [REDACTED] notificato in data 22 ottobre 2019, relativo all'anno d'imposta 2017; l'atto di contestazione n. [REDACTED] notificato in data 28 ottobre 2019 e relativo all'anno d'imposta 2016; cfr. pag. 2 e segg. del ricorso per cassazione) per proporre il ricorso per Cassazione, scadente in data 13.6.2023 (quindi nella forbice temporale, prevista dal comma 199 dell'art. 1 della legge n. 197/22, tra il 1° gennaio 2023 e il 31 ottobre 2023), per cui allo stesso, dalla data della sua scadenza naturale, era applicabile la sospensione di undici mesi di cui all'art.1, comma 199, della legge n. 197/2022, con conseguente scadenza del termine ultimo per impugnare in data 13.5.2024 e tempestività sia del ricorso per cassazione notificato, nel procedimento R.G. n. 11721/2024, dall'Agenzia delle entrate, via pec, il 13.5.2024, ad [REDACTED] s.r.l. in liquidazione (presso l'indirizzo PEC del difensore: [REDACTED]) che di quello notificato, nel procedimento RG 11976/2024, da [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, via pec, in pari data, all'Agenzia delle entrate ([REDACTED] t).

3.Nel procedimento R.G. n. 11721/2024, con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione del combinato disposto dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d. lgs. n. 546 del 1992, per avere la CGT di II grado, con una motivazione apparente, illogica e contraddittoria, ritenuto, senza esplicitare le ragioni a supporto del *decisum*, che il quadro indiziario fornito dall'Agenzia delle entrate fosse dotato dei caratteri di gravità, precisione e concordanza ai soli fini dell'accertamento dell'inesistenza oggettiva delle operazioni di cui alle fatture emessa da [REDACTED] s.r.l. ma non anche ai fini della dimostrazione della sussistenza di un "abuso di schema societario". In particolare, la CGT non avrebbe esplicitato le ragioni per le quali una pluralità di validi elementi indiziari, gravi, precisi e concordanti, fossero stati ritenuti idonei a comprovare l'inesistenza di operazioni documentate in fattura, salvo poi essere



totalmente tralasciati ai fini dell'accertamento dell'interposizione fittizia societaria e della riconducibilità dei redditi imponibili ai soci (di fatto), quali effettivi interponenti.

4. Con il secondo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986, nonché degli artt. 2291, 2697, 2727 e 2729 c.c., per avere la CGT di II grado ritenuto che l'Ufficio - in base al p.v.c. e agli atti impositivi che lo richiamavano - non avesse fornito non solo un principio di prova ma neppure un'analitica descrizione del meccanismo fraudolento posto alla base della contestazione dell'abuso di schema societario, pur asserendo, peraltro contraddittoriamente, di non nutrire dubbi, in base ai medesimi elementi indiziari, sulla natura oggettivamente inesistente delle operazioni contestate alla società contribuente; in particolare, ad avviso dell'Agenzia, la CGT avrebbe sminuito, in violazione delle norme di formazione della prova presuntiva e del criterio distributivo dell'onere probatorio, gli elementi indiziari emersi dall'indagine (contabilizzazione di acquisti fittizi di beni con detrazione Iva e vendite fittizie degli stessi senza applicazione d'imposta - o perché rivolte a un fittizio "esportatore abituale" che aveva emesso false lettere d'intento o perché definite "esportazioni" senza averne i requisiti - al fine di creare riserve occulte nel patrimonio aziendale a beneficio degli appartenenti alla famiglia [REDACTED] ritenendoli inidonei a dimostrare la responsabilità diretta dei soci per i debiti societari, quali autori della frode con utilizzo strumentale dello schermo societario, equiparabile nei rapporti interni ad una società di fatto sebbene tali indizi, da valutare complessivamente, fossero dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, anche sotto tale profilo e non soltanto ai fini della qualificazione delle operazioni in questione come oggettivamente inesistenti.

5. Con il terzo motivo l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, del d.l. n. 269/2003 per avere la CGT di II grado annullato le sanzioni irrogate nei confronti



delle persone fisiche "essendo venuto meno il teorema dell'abuso di schermo societario" ritenendo applicabile l'art. 7 del d.l. n. 269/2003 in ordine alla riferibilità delle sanzioni alla sola persona giuridica; ciò sebbene, nella specie, la società [REDACTED] s.r.l. fosse stata utilizzata da [REDACTED] e [REDACTED] quale schermo societario (c.d. *mera fictio*), creata nell'esclusivo interesse delle persone fisiche, autrici degli illeciti tributarie e la CGT si fosse limitata, sotto tale aspetto, a ritenere, con una valutazione superficiale, non probante l'impianto indiziario offerto dall'Ufficio in base agli esiti del p.v.c.

6. Nel procedimento RG 11976/2024, con il primo motivo, la società in liquidazione, denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 31, comma 3, d.p.r. 600/1973, per non avere la CGT dichiarato l'illegittimità dell'atto impugnato per incompetenza territoriale dell'Ufficio accertatore, pur avendo i soci e la società domicilio fiscale- alla data in cui la dichiarazione era stata o avrebbe dovuto essere presentata - al di fuori dell'ambito di competenza della Direzione Provinciale II di Milano emittente l'atto medesimo.

7. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per motivazione omessa in relazione alla censura relativa al difetto di motivazione degli atti impositivi in ordine ai presupposti del meccanismo fraudolento contestato, avendo fatto rinvio *per relationem* al p.v.c. del 17.7.2019, ad essi non allegato.

8. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per motivazione omessa in relazione alla censura relativa alla assunta illegittimità del regime impositivo applicato, ovvero alla illegittima tassazione per trasparenza dei minori costi accertati con imputazione da parte dell'Ufficio in capo ai soci reali (della società di capitali) e ipotetici (della riqualificata società di fatto) dei maggiori redditi derivanti non da utili occulti, bensì da minori costi scaturenti dal disconoscimento delle operazioni contabilizzate.



9. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per *motivazione omessa* in relazione alla censura - quanto alla contestata indeducibilità dei costi in quanto afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti- circa l'omessa prova della frode da parte dell'Ufficio e la prova contraria fornita dalla contribuente avuto riguardo anche alle deduzioni svolte in sede di gravame.

10. Con il quinto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 19, comma 1, 26, comma 3, del D.p.r. n. 633/72, 109, D.p.r. n. 917/1986, e 2697 e 2729, c.c. per avere la CGT- quanto alla contestata indeducibilità dei costi in quanto afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti- ritenuto erroneamente assolto l'onere probatorio in capo all'Agenzia circa la oggettiva fittizietà delle operazioni contestate in base ad elementi indiziari (assenza di qualunque immobile riferibile alla [REDACTED] [REDACTED] srl presso la sede legale, omissione di adempimenti fiscali dal 2012, omissione versamenti imposte dal 2014, assenza di lavoratori dipendenti, assenza di bilanci depositati dal 2012), non rivestenti i caratteri della gravità, precisione e concordanza.

11. Con il sesto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per omessa motivazione - e conseguente omessa pronuncia- in relazione alla censura circa l'assenza di prova dei presupposti per l'imputazione delle sanzioni alle persone fisiche.

12. Con il settimo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per omessa motivazione - e conseguente omessa pronuncia- in relazione alla illegittimità del provvedimento sanzionatorio per omessa motivazione circa l'irrogazione in concreto delle sanzioni e circa la conseguente violazione degli artt. 7 e 16, del D.lgs. n. 472/1997.

13. Con l'ottavo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per omessa motivazione- e di conseguenza omessa pronuncia- in relazione alla illegittimità del provvedimento sanzionatorio per violazione dell'art. 12, comma 5, D.Lgs.



472/1997 stante la mancata applicazione dell'istituto della continuazione (a fronte di violazioni della medesima indole commesse in periodi d'imposta diversi) e la mancata determinazione di una sanzione meno gravosa in ossequio al principio del c.d. cumulo giuridico.

14. Con il nono motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per omessa motivazione- e conseguente omessa pronuncia- in relazione all'illegittimità del provvedimento sanzionatorio per violazione dell'art. 8, comma 2, D.L. n. 16 del 2012 avendo l'Ufficio irrogato non un'unica sanzione pari ad un importo tra il 25% e il 50% dell'ammontare delle spese relative a beni e servizi non effettivamente scambiati indicati nella dichiarazione, bensì due sanzioni di pari importo, ossia una correlata all'Irap e l'altra all'Ires.

15. Con il decimo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per omessa motivazione- e conseguente omessa pronuncia- in relazione alla censura circa l'omessa deduzione e prova da parte dell'Ufficio dei presupposti per l'affidamento anticipato all'agente della riscossione ai sensi dell'art. 29 comma 1 lett. c) del D.L. 78/2010 per fondato pericolo per la riscossione.

16. Con l'undicesimo motivo si denuncia ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 111, 112, 131 e 132, c.p.c., per omessa motivazione- e conseguente omessa pronuncia - in relazione alla illegittimità l'illegittimità del provvedimento sanzionatorio (n. [REDACTED] per violazione o falsa applicazione dell'art. 9, comma 2 del D. Lgs, n. 471 del 1997 atteso che le scritture contabili- per quanto non rinvenute presso la sede legale della società - erano regolarmente tenute ed aggiornate e si trovavano presso la sede effettiva della società e da tale condotta del contribuente, non era derivato alcun pericolo per l'erario, come anche con riguardo alla rilevata omessa dichiarazione di variazione attività.

17. L'esame del primo motivo con riferimento al procedimento RG 11976/2024 si pone logicamente in via pregiudiziale in quanto afferisce ad una questione -



quella del denunciato vizio *ab origine* degli impugnati atti impositivi per incompetenza territoriale - in ipotesi a carattere assorbente.

17.1. Il mezzo si profila inammissibile in quanto non attinente al *decisum*, atteso che la CGT di II grado ha dichiarato inammissibile, per difetto di specificità, la censura relativa all'assunta incompetenza territoriale della Direzione Provinciale di Milano II, non avendo la società contribuente indicato alcunché nell'atto di gravame circa il proprio effettivo domicilio, per cui si doveva ritenere corretto quello risultante dall'anagrafe tributaria (visibile nel timbro apposto in fondo al p.v.c. al momento della sottoscrizione dell'allora legale rappresentante); ciò, peraltro, conformemente all'orientamento di questa Corte secondo cui il domicilio fiscale, per i soggetti diversi dalle persone fisiche ed in mancanza di una diversa indicazione, si trova nel comune ove il contribuente ha la sede legale (Cass. sez. 5, Ordinanza n. 33287 del 2021); va altresì ricordato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la competenza territoriale dell'Ufficio accertatore è determinata dall'art. 31 d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento al domicilio fiscale indicato dal contribuente; nel caso in cui questi abbia ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi e non abbia mai comunicato in modo formale all'Amministrazione il proprio mutamento di domicilio fiscale, resta competente, per il principio dell'affidamento, l'Ufficio in relazione all'ultimo domicilio fiscale noto, con riguardo all'anagrafe tributaria del Comune, a nulla rilevando gli altri elementi fattuali (Sez. 5 - , Ordinanza n. 23362 del 23/10/2020).

18. Posto quanto sopra, appare a tal punto pregiudiziale l'esame del ricorso RG 11721/24, i cui motivi aggrediscono, sotto vari aspetti, la sentenza impugnata nella parte in cui la CGT di II grado ritiene non adottati "elementi di alcun tipo" a sostegno del "teorema dell'abuso di schermo societario" e, dunque, dello spostamento, ex art. 37, comma 3, del DPR n. 600/73, sulle persone fisiche (soci [REDACTED] e [REDACTED] del carico fiscale imputabile alla società).

19. Il primo motivo è infondato.



19.1. Come precisato da questa Corte, *«ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento»* (Cass. n. 9105 del 2017; Cass. n. 25456 del 2018; n. 22949 del 2018; Cass., Sez. 1[^], 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6^{^-5}, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5[^], 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., sez. 6-5, 28829 del 2021). Nella specie, la CGT di II grado, ha ritenuto infondata la contestazione dell'abuso di schema societario e dunque dello spostamento del carico fiscale di [REDACTED] s.r.l. sui soci-persone fisiche ([REDACTED] e [REDACTED] della riqualificata società di fatto atteso che *"nel richiamato PVC quanto negli atti dell'Agenzia (gli atti sono, sul punto, una riproduzione degli avvisi che, a loro volta, riproducono pedissequamente il PVC) non vi era alcuna descrizione del meccanismo fraudolento posto in essere dai componenti della famiglia [REDACTED] per cui difettava non solo un principio di prova ma altresì un'analitica descrizione del contestato meccanismo fraudolento. In particolare, nei verbali di contestazione era contenuta in merito una laconica indicazione ("Come meglio esposto nei verbali di constatazione redatti nei confronti delle singole società, con il meccanismo fraudolento sono state create riserve occulte nel patrimonio aziendale di cui hanno beneficiato gli appartenenti alla famiglia [REDACTED] Tali soggetti, soci ed amministratori delle società interessate, sono pertanto i reali autori, ideatori e beneficiari della frode, che rispondono per intero del debito tributario e delle sanzioni delle singole società") per cui non si ravvisavano "elementi di alcun tipo" a sostegno del "teorema dell'abuso di schermo societario". Trattasi, pertanto, di una motivazione che, benchè succinta, assurge al "minimo costituzionale" di cui all'art. 111, sesto comma, Cost. (Cass., sez. un., 07/04/2014, n. 8053, nonché, ex multis, Cass., 07/04/2021, n. 9288; Cass., 30/06/2020, n. 13248; Sez. 5, n. 15889 del 2024).*



20.I motivi secondo e terzo - da trattare congiuntamente per connessione - sono fondati.

20.1. Il meccanismo che, nel nostro ordinamento, mira a riallineare l'attività svolta da un altro soggetto sull'effettivo percettore dei redditi è quello previsto dall'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 che dispone: «In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona». Per la sua ampia latitudine, l'applicazione di questa norma non è limitata dalla tipologia di reddito oggetto di accertamento e, dunque, si estende anche al reddito d'impresa e all'ipotesi in cui l'interposto sia una società di capitali, salva la necessaria specifica verifica della relazione di fatto tra contribuente e reddito per operare la traslazione del reddito d'impresa prodotto all'effettivo titolare. Si è, quindi, affermato che «in tema di accertamento sulle imposte dirette e sull'Iva, nei confronti del soggetto che abbia gestito *uti dominus* una società di capitali si determina, ai sensi dell'art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, la traslazione del reddito d'impresa, e delle relative imposte, in quanto effettivo possessore del reddito della società interposta; inoltre, in tale ipotesi, tra i due soggetti si instaura un rapporto di mandato senza rappresentanza, dove il mandatario è il gestore *uti dominus* e la mandante è la società, sicché, ove le prestazioni di servizi cui il primo abbia partecipato per conto della seconda siano soggette a IVA, pure il rapporto giuridico tra il mandatario e la società interposta è soggetto all'IVA; *a tali fini incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, il totale asservimento della società interposta all'interponente, spettando quindi al contribuente l'onere di fornire la prova contraria dell'assenza di interposizione ovvero della mancata percezione dei redditi del soggetto interposto*» (Cass. n. 23231 del 2022). L'oggetto della prova incombente sull'Amministrazione finanziaria non attiene agli elementi costitutivi dell'interposizione; quel che rileva è che il soggetto nei confronti del quale è rivolto l'accertamento sia l'effettivo possessore del reddito per interposta persona. La funzione della norma, dunque,



è quella di evitare che il contribuente (effettivo possessore) si sottragga al prelievo occultando all'Amministrazione finanziaria la propria identità di contribuente, ricorrendo a interposizioni tali da attribuire a terzi il possesso del reddito. In altri termini, il possesso del reddito «per interposta persona» costituisce il fatto ignoto oggetto della prova logica a carico dell'Ufficio, quale elemento che lega il reddito prodotto dal soggetto interposto al titolare effettivo. La rilevanza dell'effettivo possesso del reddito rispetto alla sua titolarità formale sancisce la prevalenza della sostanza (possesso del reddito) sulla forma (titolarità del reddito) e della realtà sull'apparenza, dovendosi individuare non la natura fittizia o ingannevole della titolarità del reddito, bensì l'effettività dell'esercizio del possesso del reddito a prescindere dalla sua formale titolarità (Cass. 25/07/2022, n. 23231; Cass., sez. 5, n. 1369 del 2024).

20.2. Ciò che rileva ai fini tributari è, pertanto, che l'interponente disponga delle risorse del soggetto interposto uti dominus; infatti, è nella prova della relazione dell'interponente con la fonte di reddito del soggetto interposto che si risolve la prova del «possesso» del reddito. Inoltre, trattandosi di possesso come situazione di fatto tale da comportare l'individuazione di un titolare effettivo del reddito complessivo diverso e divergente dal titolare formale è coerente che la prova sia affidata anche a circostanze di carattere indiziario. (Cass. 17/02/2022, n. 5276).

20.3. Coerentemente con la funzione della previsione, la disciplina dell'interposizione non prevede una responsabilità aggiuntiva dell'interposto oltre a quella dell'interponente, poiché la norma ha la funzione di attribuire l'onere del pagamento delle imposte a carico dell'effettivo titolare dei redditi, mentre l'interposto non è soggetto passivo di imposta in quanto non ha il possesso dei redditi; se quindi risulta accertato che il possessore del reddito è l'interponente, che si cela all'Erario nascondendosi dietro l'interposto, è esclusivamente in capo a questi che va determinato il reddito, attribuendogli anche quanto solo in apparenza conseguito dall'interposto (Cass. 23/06/2021, n. 29228).



20.4. Costituisce, inoltre, principio consolidato quello per cui la disciplina prevista dall'art. 37 cit. non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale costituente il presupposto d'imposta (Cass. 27/04/2021, n. 11055; da ultimo, Cass., sez. 5, n. 1369 del 2024).

20.5. Questo inquadramento ha immediate conseguenze anche sul piano sanzionatorio. *L'irrogazione delle sanzioni, difatti, trova il suo diretto riferimento nella condotta dell'interponente, il quale è sanzionato in proprio, in relazione all'avvenuta traslazione del reddito e dei relativi tributi dell'ente collettivo, con conseguente imputazione anche delle condotte evasive.* La fattispecie è esterna al perimetro dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, perché il rapporto fiscale che viene in considerazione non è quello, previsto dalla citata norma, «proprio di società o enti con personalità giuridica» ma, in conseguenza della traslazione del reddito all'effettivo possessore ex art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1970, quello specifico e proprio dell'interponente. *Il contribuente non riveste, in questo caso, la posizione di amministratore ma è l'effettivo possessore dei redditi formalmente intestati alla società come se fossero stati da lui prodotti, sicché assume rilievo, anche per tale versante, il suo rapporto fiscale, con le correlate sanzioni per gli inadempimenti e le violazioni che lo caratterizzano, e non quello della società* (Sez. 5, Ordinanza n. 23149 del 2025; Cass. sez. 5 n. 33434 del 2022).

20.6. Quanto alla denunciata violazione delle norme di formazione della prova presuntiva, è pacifico che competa alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poiché se è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon



uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., sez. 5, ord. 19352 del 2018, Cass., sez. 6-5, n. 10973/2017, Cass., sez. 5, n. 1715/2007). Infatti, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione e concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360, n. 3, c.p.c. (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Sez. 3, Sentenza n. 19485 del 04/08/2017; Sez. 3, Sentenza n. 17535 del 26/06/2008). Ebbene, in ordine all'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti, accertati dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova. La giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorché preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (tra le più recenti cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). Ciò che dunque rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi, o anche di un solo significativo indizio, a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria.



20.7. Nella sentenza impugnata la CGT, facendo mal governo dei suddetti principi di diritto – a fronte della contestazione dell'Ufficio di un abuso di schermo societario, nell'ambito di una più complessa frode coinvolgente quattro società ([redacted] s.r.l., la [redacted] s.r.l., la [redacted] s.r.l. e la [redacted] s.r.l.) tutte riconducibili alla medesima famiglia [redacted] con imputazione del carico fiscale (debito tributario e sanzioni) direttamente sui soci-persone fisiche ([redacted] [redacted] della riqualificata società di fatto, quali autori, ideatori e beneficiari della frode realizzata attraverso la contabilizzazione di acquisti fittizi di beni con relativa detrazione di IVA e vendita fittizia degli stessi senza applicazione d'imposta (o perché rivolte a un fittizio "esportatore abituale" che ha emesso false lettere d'intento o perché definite "esportazioni" in assenza dei requisiti) al fine di generare fittizi crediti IVA, utilizzati poi nelle liquidazioni periodiche e/o in compensazione nei mod. F24 della società - ha ritenuto offerti dall'Amministrazione soltanto gli elementi indiziari relativi al compimento delle operazioni oggettivamente inesistenti (in ordine alla fittizietà della fornitrice [redacted] [redacted] s.r.l., l'assenza di qualsiasi immobile riferibile alla società presso la sede legale; l'omissione di adempimenti fiscali dal 2012; l'omissione di versamenti di imposte dal 2014; l'assenza di lavoratori dipendenti; l'assenza di bilanci depositati dal 2012; i medesimi elementi indiziari, in ordine alla fittizietà della cessionaria [redacted] s.r.l. cui venivano "rivenduti" gli stessi beni; l'estraneità dei beni "acquistati" e "ceduti" all'oggetto sociale di [redacted] [redacted] dedita alla compravendita di immobili, v. pagg. 5-6 della sentenza impugnata) e, diversamente, in merito al contestato "abuso dello schermo societario" con interposizione della [redacted] Srl riqualificata come società di fatto e totalmente asservita agli interponenti [redacted] legati da una comunione di interessi e di scopo (c.d. "affectio societatis"), ha ritenuto non forniti dall'Ufficio "elementi a sostegno di alcun tipo", non esistendo non solo un principio di prova ma neppure nei verbali di contestazione una descrizione del meccanismo fraudatorio contestato; con ciò, il giudice di appello, in violazione dei richiamati principi di diritto e delle regole di formazione della prova presuntiva, non ha valutato, in un giudizio globale, anche gli altri elementi



indiziari, possibili indici del contestato totale asservimento della società-interposta ai soci (di fatto), emersi dalla indagine di cui al p.v.c. del 17.7.2019 della Direzione Provinciale II di Milano - Ufficio Controlli (allegato al ricorso), quali la totale riconducibilità della società [REDACTED] Srl, come delle altre coinvolte nel contestato meccanismo fraudolento, alla medesima famiglia [REDACTED] (in particolare, nella misura del 66% delle quote societarie in capo a [REDACTED] e del 34% in capo a [REDACTED] la mancata percezione da parte dei predetti soggetti di alcun tipo di compenso o remunerazione né a titolo di amministratore né sotto forma di utili (unicamente [REDACTED] percepiva una minima remunerazione da lavoro dipendente), le dichiarazioni fiscali degli stessi di redditi irrisori, tali da non assicurare neanche le minime necessità di sopravvivenza, né tantomeno da consentire il sostenimento di spese per contributi, assicurazioni, IMU, pure risultanti sostenute in anagrafe tributaria, la mancanza di lavoratori alle dipendenze della [REDACTED] Srl essendo i lavori di costruzione di immobili eseguiti da imprese appaltatrici. Tale vizio del ragionamento presuntivo del giudice di appello - che non ha, dunque, valutato, nel loro complesso, tutti gli elementi indiziari offerti dall'Ufficio al fine di verificare, con riguardo alla contestazione dell'abuso di schema societario, l'assolvimento da parte di quest'ultimo dell'onere probatorio, anche attraverso elementi presuntivi (gravi precisi e concordanti), circa il totale asservimento della società [REDACTED] s.r.l. interposta ai soci (di fatto) interponenti - si è riflesso anche sul piano sanzionatorio comportando erroneamente l'annullamento degli atti di contestazione notificati nei confronti delle persone fisiche ([REDACTED] e [REDACTED] in applicazione dell'art. 7 del d.l. n. 269/2003).

21. L'accoglimento dei motivi secondo e terzo del ricorso dell'Agenzia (RG 11721/24), implicando una rinnovazione da parte del giudice del rinvio del giudizio presuntivo circa il contestato abuso di schema societario con interposizione fittizia di [REDACTED] s.r.l., riqualificata come società di fatto e totale asservimento della stessa ai soci, con imputazione a questi ultimi dei redditi quali interponenti, comporta l'assorbimento dei motivi dal secondo all'undicesimo del ricorso riunito della società in liquidazione (RG 11976/24).



22. In conclusione, previa riunione del procedimento RG n. 11976/2024 a quello RG n. 11721/2024, con riguardo al procedimento RG n. 11721/2024, vanno accolti i motivi secondo e terzo, rigettato il primo; con riguardo al procedimento RG n. 11976/2024, va dichiarato inammissibile il primo, assorbiti i motivi dal secondo all'undicesimo, con cassazione della sentenza impugnata – in relazione ai motivi accolti con riguardo al ricorso RG n. 11721/2024 - e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione;

P.Q. M.

La Corte, previa riunione del ricorso RG n. 11976/24 a quello RG n. 11721/24; con riguardo al procedimento RG n. 11721/24, accoglie i motivi secondo e terzo, rigetta il primo; con riguardo al procedimento RG n. 11976/24, dichiara inammissibile il primo, assorbiti i motivi dal secondo all'undicesimo, con cassazione della sentenza impugnata – in relazione ai motivi accolti con riguardo al ricorso RG n. 11721/24 - e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione;

Così deciso in Roma il 25 novembre 2025

La Presidente

Tania Hmeljak

