



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Roberto Succio	Presidente
Gianluca Grasso	Consigliere
Giovanni Galasso	Consigliere
Raffaella Brogi	Consigliera Relatrice
Luigi d'Alessandro	Consigliere

Oggetto:

Sanzioni tributarie – Recidiva – Art. 7, comma 3, d. Lgs. n. 472 del 1997 (<i>ante</i> d. Lgs. n. 87 del 2024) – Definitivo accertamento della violazione precedente – Necessità. A.C.30/01/2026
--

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7705/2020 R.G. proposto da:

██████████ SOCIETÀ CONSORTILE A R.L. IN LIQUIDAZIONE,
in fallimento, in persona del legale rappresentante *pro tempore*
rappresentata e difesa dall'avv. ██████████ unitamente all'avv.
██████████

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-controricorrente-



avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA n. 3115/2019 depositata il 16/07/2019;
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30/01/2026
dalla Consigliera Raffaella Brogi

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate ha notificato ad [REDACTED] Società consortile a r.l. (successivamente dichiarata fallita, *hinc*: la società contribuente o la contribuente o [REDACTED] tre avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2010, 2011 e 2012, con i quali veniva contestata l'illegittima detrazione dell'IVA conseguente a operazioni soggettivamente inesistenti.

1.1. In particolare, la contestazione dell'Amministrazione Finanziaria era che la società contribuente (che faceva capo a [REDACTED] e a una serie di persone a lui legate da vincoli personali e familiari), costituita per iniziativa di società cooperative di lavoro a mutualità prevalente (di cui lo stesso [REDACTED] era amministratore di fatto), reperiva, per queste ultime, appalti di servizi in materia di facchinaggio, logistica e trasporto per imprese leaders della grande distribuzione organizzata. In particolare, i contratti di appalto erano stipulati dalla società contribuente (quale mandataria senza rappresentanza delle cooperative consorziate), che fatturava le prestazioni alle imprese della grande distribuzione. Al contempo, le consorziate, sul presupposto di aver eseguito i servizi usando soci e lavoratori inquadrati al loro interno, fatturavano nei confronti della società consortile e mandataria, che otteneva, così, il diritto di detrarre l'IVA che compensava il debito IVA emerso dalle fatture emesse alle imprese della grande distribuzione organizzata committente. In tal modo, l'importo fatturato dalle consorziate alla consortile, e conseguentemente l'IVA addebitata in rivalsa dalle seconde alla prima,



era sempre pari all'importo fatturato dalla consortile alle imprese della grande distribuzione.

Tale meccanismo integrava una frode dell'IVA, in quanto il reale e unico prestatore di servizi alle imprese committenti era la (sola) consortile, che a fronte del debito IVA derivante dalla fatturazione delle prestazioni alle committenti, non avrebbe potuto dedurre l'IVA addebitatale dalle consorziate. Queste ultime, infatti, ribaltavano sulla consortile il costo del lavoro rappresentato dai compensi spettanti ai soci lavoratori formalmente inquadrati nelle consorziate. Diversamente, laddove la consortile avesse considerato – secondo quanto corrispondeva a realtà – i soci lavoratori come propri dipendenti operanti sotto la sua diretta organizzazione, non ci sarebbe stato alcuno costo e l'IVA detraibile da parte della consortile e il debito IVA originato dalle fatture emesse verso le imprese committenti non sarebbe stato azzerato da tale indebita detrazione.

2. La contribuente impugnava gli avvisi di accertamento davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che respingeva i ricorsi, con sentenza n. 293/2018, confermata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia (*hinc*: CTR), con la sentenza n. 3115/2019 depositata in data 16/07/2019.

3. In sintesi, ai fini del presente giudizio, è sufficiente evidenziare che ad avviso della CTR:

- non sussisteva la supposta illegittimità dell'avviso di accertamento integrativo emesso per l'anno 2012, posto che la sussistenza di nuovi elementi emerge da un diverso PVC elevato a carico della società contribuente e del sig. [REDACTED] ad opera della Guardia di Finanza di Melegnano, iniziato in data 29/04/2016, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento avvenuta il 27/04/2016. Con tale p.v.c. l'Amministrazione finanziaria ha avuto contezza della quantificazione dell'IVA indebitamente detratta per ogni annualità. Mentre la



successione cronologica era ben compresa dai primi giudici, la società appellante insisteva nel confrontare gli elementi emersi nel solo p.v.c. della Guardia di Finanza di Milano e accennava marginalmente a quello della Guardia di Finanza di Melegnano, affermando che le notizie erano già note. Risultava, tuttavia, che nel PVC del 29/04/2016 i militari avessero verificato tutte le fatture ricevute da [REDACTED] nel 2012 da parte delle cooperative, con distinta indicazione delle operazioni fatturate dalle singole consorziate, per un importo complessivo dell'IVA indebitamente detratta pari a Euro 6.004.330,00;

- non è neppure ravvisabile una carenza motivazionale del secondo avviso di accertamento per l'anno 2012, posto che al suo interno sono evidenziati i rilievi mossi con il PVC, a giustificazione dell'IVA indebitamente detratta;

- in merito alla prospettata violazione dell'art. 2697 cod. civ. con riferimento all'onere della prova sulla contestazione della fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti sia i militari della Guardia di Finanza che l'Ufficio hanno fornito plurimi e convergenti elementi per delineare il quadro fraudolento delle operazioni realizzate da [REDACTED] mediante lo schermo delle cooperative di produzione e lavoro, alle quali affidava, commesse da parte di società leader nel comparto della grande distribuzione, dopo averle acquisite a prezzi illecitamente concorrenziali. La società appellante – pur rivendicando il ruolo di rappresentanza unitaria delle cooperative consorziate sul mercato – ha speso solo poche parole per negare il ruolo di amministratore di fatto del [REDACTED] limitandosi a sostenere che, per mera comodità di gestione, le cooperative si servivano del *server* gestionale contabile di [REDACTED] anche per la stesura delle fatture e avevano lo stesso recapito del centralino, oltre a usare gli stessi spazi operativi. Non sono poi stati contrastati adeguatamente gli elementi emersi nel corso delle indagini penali, utilizzabili nel procedimento tributario, come le intercettazioni



telefoniche, da cui emerge chiaramente il coinvolgimento diretto del [REDACTED] - nonché di persone di sua fiducia (figlie, coniuge separata ecc...) - nella gestione delle cooperative per le quali impartiva disposizioni con riguardo alla formazione del bilancio, alla rifatturazione, alla ricerca di soggetti che potessero firmare i documenti. Non emerge alcun supposto travisamento da parte dell'Ufficio del contenuto di conversazioni telefoniche. Tanto più che, quanto affermato dall'appellante a pag. 14 della memoria depositata in data 03/01/2014 non fa che avvalorare la tesi dell'amministrazione, confermando che le cooperative e [REDACTED] fossero un'unica realtà;

- non rilevano le sentenze penali di assoluzione di alcuni legali rappresentanti dalla contestazione di cui all'art. 10-ter d. Lgs. n. 74 del 2000 per mancato versamento dell'IVA per carenza di liquidità, perché tali provvedimenti non contengono alcuna affermazione o motivazione concernente l'esistenza del disegno fraudolento contestato nel giudizio;
- sulle sanzioni irrogate è già stata fatta una correzione da parte dell'Ufficio con riferimento al calcolo della continuazione (art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997), mentre non può essere accolta la richiesta di disapplicazione della recidiva.

4. Contro la sentenza della CTR la società contribuente ha proposto ricorso in cassazione con sette motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata l'illegittimità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, nella parte in cui viene affermato che l'avviso di accertamento integrativo per il 2012 è legittimo, in quanto emesso in presenza delle condizioni previste dalla norma appena richiamata.



1.1. La ricorrente evidenzia che sono stati emessi nei suoi confronti due avvisi di accertamento relativi all'anno 2012:

- il primo avviso è stato notificato in data 27/04/2016 ed è stato emesso sulla base di un PVC redatto il 22/12/2016, in esito a una verifica avviata dalla Guardia di Finanza di Melegnano, con riguardo all'IRAP, IRES e IVA, per i periodi 2013, 2014 e 2015, successivamente estesa anche al 2012. In tale avviso venivano esaminati i rapporti della ricorrente con le consorziate, ipotizzando che le fatture fossero state emesse per operazioni soggettivamente inesistenti. A pag. 23 ss. del ricorso in cassazione viene riprodotto, in via analogica, il primo avviso di accertamento. La ricorrente rileva che dalla motivazione di tale avviso emerge che l'Agenzia delle Entrate non avesse condiviso quanto ipotizzato dalla Guardia di Finanza di Milano, ritenendo del tutto lecito il rapporto tra [REDACTED] e le consorziate e del tutto legittima la fatturazione tra le stesse, con la conseguente legittimità anche della detrazione dell'IVA da parte della contribuente. Tale conclusione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, è avvenuta nella piena conoscenza degli esiti delle indagini penali, richiamati nella motivazione del primo avviso, con riferimento all'ipotesi di inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate dalle consorziate ad [REDACTED]

- con il secondo avviso di accertamento per il 2012, notificato in data 28/10/2016, a seguito di una seconda verifica fiscale della Guardia di Finanza di Melegnano (relativa agli anni 2012, 2010 e 2011) è stato ritenuto configurabile un sistema fraudolento, in base al quale [REDACTED] avrebbe maturato indebitamente costi fiscalmente deducibili dal reddito e avrebbe detratto IVA a credito non spettante: i medesimi elementi di fatto sono stati, quindi, oggetto di diversa valutazione. A pag. 27 ss. del ricorso in cassazione viene riportato tale secondo avviso.



1.2. Nel presente giudizio è stato impugnato il secondo avviso per il 2012, evidenziando come fosse stato emesso, senza che fosse sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi ex art. 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972. A tal fine la ricorrente riporta, a pag. 29 ss. del ricorso in cassazione, le censure svolte in primo e in secondo grado, evidenziando (pag. 31) che l'Amministrazione aveva ammesso, nelle controdeduzioni in appello, che le risultanze del p.p. n. 27410/2013 effettuate dal Nucleo della Guardia di Finanza di Milano erano già conosciute al momento dell'emissione del primo avviso di accertamento, per poi sostenere che solo successivamente alla notifica di quest'ultimo – grazie al PVC del 29/04/2016 – era stata in grado di quantificare l'IVA relativa alle operazioni intercorse tra la società consortile e le consorziate. Tuttavia, lo schema relativo alle operazioni fatturate dalle consorziate non costituisce un elemento di novità, in quanto si tratta di un'elaborazione di elementi già conosciuti o conoscibili.

Inoltre, gli elementi sopravvenuti possono rilevare, ai sensi dell'art. 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972 solo se rilevanti in termini probatori, non bastando, quindi, che l'Amministrazione finanziaria venga a conoscenza di documenti o fatti nuovi in genere. A pag. 35 del ricorso in cassazione la ricorrente opera, quindi, una comparazione tra i due avvisi di accertamento emessi nel 2016 per evidenziare che il secondo avviso si basa su elementi fattuali e dati probatori già noti.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 57, comma 4, e 56, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, nella parte in cui afferma che l'avviso di accertamento (integrativo) per l'anno 2012 non è affetto da nullità per vizio di motivazione, sebbene non indichi gli



asseriti "nuovi elementi" che giustificerebbero l'integrazione del precedente accertamento.

2.1. La parte ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto insussistente la carenza di motivazione dell'atto impositivo impugnato, violando, in tal modo, l'art. 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, secondo il quale per l'accertamento integrativo devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio. La CTR – si sostiene – ha quindi errato, facendo applicazione solamente dell'art. 56, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972. A tal fine riproduce analogicamente l'avviso di accertamento impugnato (pag. 38 ss. del ricorso in cassazione).

3. I primi due motivi di ricorso possono essere esaminati insieme, in quanto entrambi riferiti a vizi relativi all'atto impositivo impugnato, integrativo di un diverso e precedente avviso di accertamento e sono infondati.

3.1. Occorre premettere che, secondo l'art. 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, fino alla scadenza dei termini previsti nei primi tre commi della disposizione appena richiamata gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto.

3.2. Occorre evidenziare che nel caso di specie, tuttavia, secondo quanto risulta dalla lettura degli avvisi riprodotti, in via analogica, dalla ricorrente nel ricorso in cassazione risulta che il primo avviso di accertamento (v. pag. 25) concludesse evidenziando che: *«l'Ufficio ritiene che la società [REDACTED] abbia utilizzato fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, indeducibili ai sensi dell'art. 109*



del TUIR, per un ammontare pari ad € 270.000,00». Diversamente, il secondo avviso conclude, a pag. 29 del ricorso in cassazione, affermando che: *«l'Ufficio, ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. 633/1972 recupera l'IVA indebitamente detratta pari ad € 6.004.330,00».* Deve, quindi, ritenersi che, trattandosi di pretese distinte gli atti impugnati nel presente procedimento non siano integrativi nel senso di cui alle ridette disposizioni, ma solamente relativi a una diversa pretesa impositiva.

4. Con il terzo motivo è stata denunciata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36, comma 2, d. Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., per motivazione apparente in conseguenza dell'insanabile contraddittorietà della pronuncia con cui la CTR ha dichiarato legittima la pretesa impositiva.

4.1. Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la violazione dell'art. 2967 cod. civ. in relazione alla ripartizione dell'onere della prova sulla fatturazione contestata. A tal fine riporta a pag. 45 ss. del ricorso in cassazione il contenuto degli avvisi di accertamento impugnati, per richiamare, poi, a pag. 46 i contenuti della sentenza impugnata, in ordine ai rapporti tra società consortile e società consorziate, nonché al ruolo del sig. [REDACTED]. Evidenzia, quindi, che il convincimento della CTR fosse che gli elementi indicati dall'amministrazione finanziaria (le commesse erano ottenute dalla società consortile che le affidava in subappalto alle società consorziate; il coinvolgimento del [REDACTED] nell'amministrazione di queste ultime attraverso le istruzioni sulla formazione del bilancio, la rifatturazione da parte delle consorziate – i.e. il ribaltamento dei costi e dei ricavi tra consorzio e consorziati – l'uso degli stessi spazi operativi e del server gestionale della società consortile da parte delle consorziate) portasse a ritenere che le cooperative consorziate non



fossero realmente esistenti. La ricorrente rileva, in senso contrario, che l'affidamento a una società dell'esecuzione di commesse richieste da aziende della grande distribuzione presuppone non solo l'esistenza, ma anche la capacità concreta della società di eseguire tali commesse. Rileva, quindi, che la vicenda, così come ricostruita dal giudice di seconde cure, è antitetica rispetto a quella che connota le ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, secondo quanto emerge nella giurisprudenza di legittimità.

4.2. Il motivo è inammissibile, in quanto l'asserita carenza motivazionale della sentenza (che peraltro va ben al di là del minimo costituzionale richiesto dalle Sezioni Unite di questa Corte, v. Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053) viene evocata per contrastare la ricostruzione e valutazione dei fatti da parte della CTR, secondo una lettura alternativa prospettata dalla parte ricorrente non più proponibile in questa sede di Legittimità.

5. Con il quarto motivo è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729, primo comma, cod. civ., nonché dell'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, nella parte in cui ha dichiarato legittima la pretesa impositiva.

5.1. Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per aver confermato la pretesa impositiva – e quindi la presunzione di inesistenza delle operazioni fatturate dalle consorziate – nei confronti della società contribuente, basandosi su elementi indiziari privi di gravità, precisione e concordanza, cioè su elementi privi dei caratteri legali previsti dagli artt. 2727 e 2729, comma 1, cod. proc. civ., con particolare riferimento:

- alla presunzione, dall'attività di coordinamento e gestione di attività di interesse comune svolta dalla società consortile, che il sig. [REDACTED] fosse amministratore di fatto delle società consorziate: ad



avviso della ricorrente tale presunzione è carente del requisito della gravità, dal momento che la CTR ha ignorato i rapporti tra la società consortile e le consorziate, così come delineati dall'art. 2612 cod. civ.;

- alla presunzione, dall'asserita amministrazione da parte del sig.

██████ che le consorziate fossero fittizie: anche tale elemento è privo del requisito di gravità, non costituendo un fatto da cui poter risalire alla prova che le consorziate fossero fittizie e che, parimenti, fossero fittizie le operazioni fatturate alla società contribuente;

- il ragionamento secondo cui le consorziate sono fittizie è privo anche del requisito della concordanza: la CTR ha omesso di accertare se gli elementi indiziari acquisiti a giudizio fossero, nel loro complesso, concordanti (e non lo sono) e se la loro combinazione fosse in grado di fornire una valida prova presuntiva circa il carattere fittizio delle società consorziate. Il giudice di seconde cure, in particolare, non ha tenuto conto dell'esistenza di elementi probatori dissonanti rispetto alla prova della fittizietà delle consorziate. Queste ultime, infatti, contavano un numero di soci-lavoratori rilevante, coerente con i volumi di servizi prestati dalla consorziata e hanno regolarmente remunerato i soci lavoratori; questi ultimi erano regolarmente sottoposti a periodiche visite mediche di controllo per verificarne l'idoneità all'espletamento delle mansioni affidate; frequentavano corsi di formazione attinenti al settore di attività della rispettiva consorziata; le consorziate presentavano regolarmente il bilancio di esercizio e le dichiarazioni fiscali periodiche; l'IVA è sempre stata regolarmente dichiarata e versata, all'infuori di alcuni anni nei quali si verificava una situazione di temporanea illiquidità che impediva di provvedere ai versamenti alle scadenze, cui seguiva la presentazione di istanze di rateizzazione all'amministrazione finanziaria (come da sentenza irrevocabile di assoluzione in ordine al reato di cui all'art. 10-ter d. Lgs. n. 74 del



2000). Richiama, quindi, a pag. 56 del ricorso in cassazione le allegazioni in primo e secondo grado sulle singole società consorziate.

5.2. Il motivo è infondato: nel caso di specie la contestazione dell'Amministrazione finanziaria scaturisce dal fatto che [REDACTED] reperiva sul mercato, a prezzi concorrenziali, commesse nell'ambito della grande distribuzione, che venivano, formalmente, subappaltate alle singole consorziate. Ciò ha consentito ad [REDACTED] di poter detrarre dall'IVA addebitata in rivalsa alle società committenti quella applicata, a sua volta, in rivalsa dalle singole consorziate che figuravano come subappaltatrici.

5.3. In ordine alla prova di tale meccanismo la sentenza impugnata afferma che: *«in punto di onere della prova sulla contestata fatturazione "soggettivamente" inesistente si osserva che i militari della GdF e l'Ufficio, successivamente, hanno fornito plurimi e convergenti elementi per delineare il quadro fraudolento delle operazioni poste in essere da [REDACTED] mediante lo schermo delle cooperative di produzione e lavoro [a] "mutualità prevalente" ai sensi dell'art. 2512 c.c. alle affidava, dopo aver acquisito in virtù dei prezzi illecitamente concorrenziali le commesse da parte di società leader nel comparto della grande distribuzione tra le quali [REDACTED] [REDACTED] come, peraltro, già illustrato con dovizia di particolari dai giudici di primo grado con considerazioni che qui si condividono pienamente.»*

Il giudice di seconde cure rileva, poi, che: *«Dalle intercettazioni emerge chiaramente il coinvolgimento diretto del [REDACTED] nonché di soggetti di sua fiducia (tra cui le figlie, la coniuge separata [REDACTED] [REDACTED] e via scorrendo), nella gestione delle cooperative per le quali impartiva disposizioni con riguardo alla formazione del bilancio, alla rifatturazione, alla ricerca di soggetti che potessero firmare i documenti. Non emerge alcun supposto travisamento da parte dell'Ufficio del contenuto delle*



conversazioni telefoniche, anzi quanto affermato dall'appellante e a pagina 14 della memoria depositata in data 3 gennaio 2014 non fa che avvalorare la tesi dell'amministrazione giacché conferma che "le cooperative e [REDACTED] fossero un'unica realtà."»

5.4. Nel caso di specie viene in rilievo, ai fini fiscali, la questione se l'esecuzione delle commesse assunte dalla società consortile nella catena della grande distribuzione fosse (solo) formalmente riferibile alle singole consorziate e sostanzialmente imputabile alla stessa consortile (odierna ricorrente), in modo da creare un duplice meccanismo di fatturazione dalla consortile verso le imprese committenti, da un lato, e dalle società consorziate alla consortile, dall'altro lato, tale da consentire a quest'ultima (grazie alla fatturazione delle consorziate) la detrazione dell'IVA che non avrebbe, altrimenti, potuto detrarre (da quella applicata in rivalsa alle società committenti e che avrebbe dovuto, quindi, versare per intero) ove fosse risultata (anche) formalmente esecutrice delle commesse, che figurava, invece, di aver subappaltato alle società consorziate (sul punto v. l'avviso di accertamento riprodotto nel controricorso, dove a pag. 5 si legge che: *«Le otto società cooperative assumevano solo formalmente centinaia di persone con la qualifica di "socio-lavoratore" che in realtà erano dipendenti dal consorzio [REDACTED] Tale meccanismo permetteva alle società cooperative di fatturare prestazioni di manodopera per svariati milioni di euro ad [REDACTED] la quale quindi, maturava costi indebitamente deducibili con illecita detrazione dell'IVA»*).

In tale prospettiva il dato dirimente non è, quindi, quello relativo a chi formalmente predisponesse le buste paga ai lavoratori (e neppure quello relativo all'esistenza/inesistenza delle società cooperative), ma il dato sostanziale relativo a *chi* utilizzasse le prestazioni lavorative per l'esecuzione delle commesse. A tal fine occorre evidenziare che la possibilità che, nell'ambito di un gruppo di imprese, il rapporto di lavoro



subordinato intercorso con una società appartenente a un gruppo possa essere esteso a un'altra società è riconosciuto anche dalla giurisprudenza di questa Corte in materia lavoristica. È stato, infatti, precisato che il collegamento economico-funzionale tra imprese gestite da società del medesimo gruppo non è, di per sé solo, sufficiente a far ritenere che gli obblighi inerenti a un rapporto di lavoro subordinato, formalmente intercorso fra un lavoratore ed una di esse, si debbano estendere anche all'altra, a meno che non sussista una situazione che consenta di ravvisare un unico centro di imputazione del rapporto di lavoro. Tale situazione ricorre ogni volta vi sia una simulazione o una preordinazione in frode alla legge del frazionamento di un'unica attività fra i vari soggetti del collegamento economico-funzionale e ciò venga rivelato dai seguenti requisiti, il cui accertamento, rimesso al giudice del merito, è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato: a) unicità della struttura organizzativa e produttiva; b) integrazione tra le attività esercitate dalle varie imprese del gruppo ed il correlativo interesse comune; c) coordinamento tecnico ed amministrativo-finanziario tale da individuare un unico soggetto direttivo che faccia confluire le diverse attività delle singole imprese verso uno scopo comune; d) utilizzazione contemporanea della prestazione lavorativa da parte delle varie società titolari delle distinte imprese, nel senso che la stessa sia svolta in modo indifferenziato e contemporaneamente in favore dei vari imprenditori (Cass. 24/01/2022, n. 2014).

5.5. Nel caso di specie il carattere soggettivamente inesistente delle operazioni fatturate dalle cooperative si annida nella riferibilità all'odierna parte ricorrente dell'attività di esecuzione delle commesse, considerato non solo il ruolo del [REDACTED] ma anche la presenza di una comune struttura organizzativa che faceva capo ad [REDACTED] (anche con riferimento all'uso del gestionale), nonché l'unicità delle direttive



impartite tramite il [REDACTED] anche con riferimento alla fatturazione. Tale impianto argomentativo della sentenza impugnata non risulta scalfito dalle censure svolte dalla ricorrente con il motivo di ricorso in esame (in relazione alla violazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ.), non essendo dirimenti, da un punto di vista sostanziale, le attività formalmente imputate alle società consorziate (presentazione dei bilanci, predisposizione delle buste paga ecc...), quanto la circostanza che vi fosse un unico centro di riferimento non solo per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2612 cod. civ. (che invero non contemplano un'ingerenza gestoria della consortile negli assetti e nell'attività svolta dalle singole società consorziate), ma anche in relazione all'esecuzione delle commesse la cui fatturazione nei confronti delle committenti è stata fatta figurare in capo alle società consorziate.

Non è pertanto dirimente la circostanza che queste ultime abbiano versato per intero l'IVA nel 2012 e – peraltro parzialmente negli altri anni, diversamente da quanto sostenuto in ricorso - in ragione di carenze di liquidità ritenute giustificative degli omessi versamenti anche da parte del giudice penale. La questione dirimente non è tanto il versamento dell'IVA addebitata in rivalsa alle committenti della grande distribuzione, quanto quella della duplicazione dei soggetti che emettevano le fatture in ordine a una medesima prestazione di esecuzione delle commesse, nonostante la riferibilità a un unico centro propulsore e organizzativo individuato dall'amministrazione finanziaria nella società consortile, odierna parte ricorrente.

6. Con il quinto motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'illegittimità della sentenza e, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115, comma 1, cod. proc. civ., nella parte in cui la CTR ha omesso di porre a fondamento della decisione un fatto non contestato e provato dalla documentazione



prodotta in giudizio dall'Agenzia delle entrate, costituito dall'avvenuto integrale versamento dell'IVA per il 2012 da parte delle società consorziate.

6.1. Ad avviso di parte ricorrente la mancata valutazione del versamento integrale dell'IVA da parte delle società consorziate per il 2012 rileva, sia perché negli avvisi impugnati viene fatto riferimento alla sistematica omissione degli obblighi tributari, all'evasione delle imposte dei redditi e dell'IVA e al mancato versamento di quest'ultima da parte delle cooperative, sia perché l'omesso versamento dell'IVA sulle operazioni attive costituisce, secondo la giurisprudenza di legittimità, elemento paradigmatico dell'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

6.2. La ricorrente rileva che dalla stessa documentazione dell'amministrazione finanziaria emerge che l'IVA nel 2012 è stata pagata integralmente, mentre le cooperative hanno versato il 67% dell'IVA dovuta per il 2010 e l'81% dell'IVA dovuta per il 2011.

6.3. Il motivo è, in parte, inammissibile, perché presuppone una rivalutazione dei fatti sottratta al sindacato di legittimità di questa Corte.

6.4. Il motivo è, in parte, anche infondato, considerato quanto evidenziato nell'esame del quarto motivo di ricorso – al quale si rinvia – sulla questione relativa ai versamenti dell'IVA da parte delle società consorziate.

7. Con il sesto motivo è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997, sotto plurimi profili.

7.1. La ricorrente rileva che, con ciascuno dei tre avvisi di accertamento, era stata contestata, per i singoli anni d'imposta, la violazione costituita dall'illegittima detrazione dell'IVA e dalla



dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta, con applicazione della continuazione ex art. 12, comma 5, d. Lgs. n. 472 del 1997 e un aumento del 25% per la recidiva (sul presupposto che nel 2010 – cioè uno dei tre anni precedenti al 2011 e al 2012 – era stata contestata analoga contestazione, *i.e.* presentazione di dichiarazione infedele IVA). Nel corso del giudizio di primo grado è stato emesso un provvedimento di annullamento parziale delle sanzioni, essendo stata riconosciuta, da parte dell'Agenzia delle entrate, la non corretta quantificazione della sanzione base, senza che, tuttavia, fosse accolta la contestazione della società, secondo cui la sanzione-base doveva essere parametrata alla violazione più grave dell'anno 2010 e non a quella più grave del 2012.

7.3. Ai fini del presente motivo viene, tuttavia, in rilievo il mancato accoglimento, anche da parte del giudice di seconde cure, della contestazione circa l'inapplicabilità della recidiva ex art. 7, comma 3, d. Lgs. n. 472 del 1997, sotto un duplice profilo.

Il primo è che, ad avviso di parte ricorrente, non poteva essere applicato l'aumento per la cd. recidiva, dal momento che i tre anni precedenti al 2012 sono il 2011, il 2010 e il 2009 e in quest'ultima annualità non era stata commessa alcuna violazione. La CTR, nel confermare sul punto la decisione di primo grado, avrebbe, quindi, violato l'art. 7, comma 3, *cit.* sia perché avrebbe ritenuto che per l'applicazione della recidiva fosse sufficiente la constatazione della violazione in uno qualsiasi degli anni del triennio precedente, sia perché avrebbe ritenuto che per l'applicazione della recidiva fosse sufficiente la (sola) constatazione della violazione e non la sua definitività. Ad avviso della ricorrente è infondato anche l'argomento letterale proposto dal giudice incentrato sulla formulazione della norma (art. 7, comma 3, d. Lgs. n. 472 del 1997) che fa riferimento al singolare («*in altra violazione*»), richiamando il confronto con la (previgente) formulazione



dell'art. 49 d.P.R. n. 633 del 1972 («*in un'altra violazione*»). La differenza lessicale, ad avviso di parte ricorrente, giustifica l'interpretazione secondo cui l'applicazione della recidiva richiederebbe che l'*altra violazione* fosse commessa in ciascuno dei tre anni precedenti.

Il secondo profilo censura la sentenza impugnata per aver ritenuto applicabile l'art. 7, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997, sulla base della mera constatazione della sanzione e non della sua definitività.

7.5. Il motivo di ricorso è infondato nella parte in cui evoca l'interpretazione letterale dell'art. 7, comma 3, d. Lgs. n. 472 del 1997, non essendo rilevante la circostanza del passaggio dalla formulazione contenente l'articolo indeterminativo (*in un'altra violazione*) a quella attuale contenuta nell'art. 7, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997 (*altra violazione*), essendo semmai dirimente la circostanza che (anche) in quest'ultima norma il riferimento alla violazione rimane sempre al singolare, con la conseguenza che è sufficiente, ai fini della recidiva, il fatto che sia commessa una sola violazione. Peraltro, l'interpretazione prospettata dalla ricorrente avrebbe richiesto che la formulazione dell'art. 7, comma 3, *cit.* prevedesse, quale riferimento temporale, *in ciascuno dei tre anni precedenti* e non *nei tre anni precedente*. In altre parole, l'adozione di quest'ultima formulazione implica, primo luogo, che il triennio precedente debba essere considerato complessivamente e, in secondo luogo, che sia sufficiente, ai fini della recidiva, la perpetrazione di una (sola) violazione.

7.5. Il motivo è invece fondato nella parte in cui, ai fini dell'applicazione della recidiva, rileva la necessità dell'accertamento definitivo della violazione perpetrata nel triennio precedente, alla luce di ragioni sistematiche inerenti alla compatibilità tra recidiva e cumulo giuridico già evidenziate da questa Corte: mentre il cumulo giuridico rappresenta un beneficio che discende dalla sostanziale unitarietà della



trasgressione, la recidiva, al contrario, punisce con più rigore chi si ostini a commettere consecutivamente la stessa violazione. Inoltre, se la recidiva non necessitasse di una precedente irrogazione definitiva di sanzioni, essa non sarebbe mai applicabile unitamente alla continuazione la quale, viceversa, è interrotta dalla punizione delle violazioni pregresse. Se, pertanto, si individuasse il fondamento della recidiva nella reiterazione di una violazione, contestata ma non definitivamente accertata, la compatibilità tra i due istituti non potrebbe essere ritenuta. Lo escluderebbe l'unificazione dovuta al vincolo della continuazione cui sono soggette violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi. L'incompatibilità tra tali istituti sarebbe determinata dalle loro differenti strutture logiche. Infatti, l'unicità delle violazioni della stessa indole si contrappone, in via di principio, alla pluralità di violazioni che fungono da presupposto della recidiva. Se invece si afferma che la recidiva si fonda sulla sussistenza di un precedente accertamento definitivo la preclusione costituita dall'inserimento nella vicenda della continuazione viene meno: il soggetto può ben aver commesso più violazioni della stessa indole ed è in tal caso possibile tener conto contemporaneamente delle valutazioni operate dal legislatore corrispondenti alla continuazione e alla recidiva. Il compimento di un'altra violazione incarnante il superamento di quel momento di valore rappresentato dall'accertamento giudiziale della violazione (o dalla definitività della stessa per mancata impugnazione) potrà coniugarsi col disvalore proprio della perpetrazione di una ripetuta condotta di violazioni della stessa indole (Cass., 25/02/2025, n. 4912; Cass., 27/02/2024, n. 5115, in motivazione; Cass., 22 maggio 2019, n. 13742; Cass. 17 maggio 2019, n. 13329).

7.6. Deve, quindi, affermarsi che: *«in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'applicazione della recidiva prevista nell'art.*



7, comma 3 d.lgs. n. 472 del 1997 (nella versione anteriore alle modifiche apportate dall'art. 3 d.lgs. 14/06/2024, n. 87) – considerata la compatibilità con l'istituto della continuazione disciplinato nell'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997 – richiede che la violazione sia stata definitivamente accertata dal giudice tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione.»

8. Con il settimo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in ordine al motivo d'appello concernente la violazione dell'art. 7, comma 4, d. Lgs. n. 472 del 1997 e quindi la riduzione delle sanzioni irrogate, l'illegittimità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4, d. Lgs. n. 546 del 1992.

8.1. La ricorrente rileva di aver invocato l'applicazione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997 e la conseguente riduzione della sanzione alla metà del minimo.

8.2. Il motivo di ricorso è fondato. Nel caso di specie la sentenza impugnata ha dato atto della correzione dell'ufficio in relazione alla continuazione ex art. 12, comma 5, d. Lgs. n. 472 del 1997 e ha ritenuto che non potesse essere accolta la richiesta di disapplicazione della recidiva. Il giudice di seconde cure non si è quindi pronunciato sulla questione relativa alla violazione dell'art. 7, comma 4, d. Lgs. n. 472 del 1997. A tal fine occorre evidenziare che, dalla lettura dell'illustrazione del motivo ricorso risulta che rispetto agli anni interessati dagli avvisi di accertamento impugnati (2010, 2011 e 2012) la parte ricorrente invoca la formulazione dell'art. 7, comma 4, d. Lgs. n. 472 del 1997 introdotta ad opera del d.lgs. n. 158 del 2015, secondo il quale *«Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la*



sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.» Sul punto questa Corte, in senso conforme a quanto prospettato dalla ricorrente, ha precisato che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario, introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015 e vigente dal 1° gennaio 2016 a norma dell'art. 32 del medesimo d. Lgs., è applicabile retroattivamente in forza del principio del "favor rei", a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (Cass., 30 marzo 2021, n. 8716).

9. Alla luce di quanto sin qui evidenziato devono essere accolti il sesto e il settimo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, mentre devono essere rigettati gli altri.

10. La sentenza impugnata deve essere, pertanto, cassata, limitatamente ai motivi di ricorso accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il sesto e il settimo motivo nei limiti di cui in motivazione; rigetta gli altri motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata, limitatamente ai profili di cui ai motivi di ricorso accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese processuali del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 30/01/2026.

Il Presidente
Roberto Succio

