Civile Ord. Sez. 5 Num. 25994 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 30/09/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14406/2021 R.G. proposto da:

Arzillo Felice, rappresentato e difeso dall'avvocato Angelo Petrone unitamente all'avvocato Lucio Modesto Maria Rossi

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Caserta in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 5394/2020 depositata il 12/11/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/09/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

FATTI DI CAUSA

Felice Arzillo impugnò l'avviso di irrogazione di sanzioni emesso dall'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Caserta, relativo a IRES, IRAP e IVA per l'anno d'imposta 2011, per l'importo di euro 232.886,00, fondato sulla ritenuta qualità del contribuente di amministratore di fatto della Sure s.r.l., società con sede in San Marino, reputata dall'Amministrazione finanziaria esterovestita e collegata a un più ampio meccanismo operativo nel mercato nazionale. Secondo la prospettazione dell'Ufficio, l'irrogazione sanzionatoria traeva origine dall'accertamento eseguito nei confronti della società, alla quale erano state contestate imposte evase e relative sanzioni, mentre Arzillo deduceva, tra l'altro, l'inapplicabilità nei suoi confronti della responsabilità sanzionatoria, invocando l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, nonché l'insussistenza della qualità di amministratore di fatto. Nel giudizio di primo grado si costituì l'Agenzia delle entrate, chiedendo il rigetto del ricorso. La Commissione tributaria provinciale di Caserta, con sentenza n. 7072/2016, respinse il ricorso, ritenendo l'atto adeguatamente motivato e reputando provata, sulla base degli elementi acquisiti e delle dichiarazioni richiamate dall'Ufficio, la gestione di fatto della società da parte del contribuente, quale ideatore e beneficiario del sistema. Arzillo propose appello, al quale resistette l'Agenzia delle entrate; nel corso del giudizio il contribuente presentò istanza di definizione agevolata delle sanzioni ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, istanza respinta dall'Amministrazione con provvedimento di diniego, a sua volta impugnato dinanzi alla medesima Commissione tributaria regionale. La Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 5394/19/2020, depositata il 12 novembre 2020, riunì il giudizio relativo all'impugnazione del diniego di definizione agevolata e quello relativo all'appello avverso la decisione di primo grado, rigettando sia il ricorso contro il diniego sia l'appello del contribuente e compensando integralmente le spese. Il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giudice regionale ritenne, quanto al diniego, che la definizione agevolata fosse comunque collegata al pagamento di una somma e che l'avvenuto consolidamento del debito tributario della società non consentisse l'azzeramento delle sanzioni; quanto al merito dell'appello, reputò utilizzabili le dichiarazioni valorizzate dall'Ufficio, confermò la ricostruzione della gestione di fatto della Sure s.r.l. da parte di Arzillo e affermò che l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 non opera quando la persona giuridica costituisca una mera fictio creata nell'interesse della persona fisica, la quale sia al tempo stesso trasgressore e contribuente. Avverso detta sentenza Arzillo ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione, l'errata interpretazione e la falsa applicazione dell'art. 6, comma 3, del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto legittimo il diniego di definizione agevolata sul presupposto che la definizione fosse comunque subordinata al pagamento di una somma, così confondendo, secondo il ricorrente, la disciplina dettata per le controversie relative a sanzioni non collegate al tributo con quella prevista per le controversie concernenti esclusivamente sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono. Il ricorrente deduce, in particolare, che le sanzioni oggetto di lite erano collegate ai tributi accertati nei confronti della Sure s.r.l. e che il rapporto tributario principale risultava ormai definito, anche se mediante iscrizione a ruolo definitiva a seguito della mancata impugnazione della sentenza favorevole all'Ufficio; da ciò fa discendere l'applicabilità del secondo periodo dell'art. 6, comma 3, cit., secondo cui, in caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni quando il rapporto relativo ai

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla definizione agevolata.

Il **primo motivo** è infondato.

L'art. 6, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018 distingue, nell'ambito delle controversie relative esclusivamente alle sanzioni, quelle concernenti sanzioni non collegate al tributo, definibili mediante il pagamento di una percentuale del valore della controversia, da quelle aventi ad oggetto sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per le quali non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla medesima definizione agevolata.

La sentenza impugnata ha dato atto della prospettazione del contribuente, secondo cui il diniego sarebbe stato illegittimo perché la controversia relativa all'avviso di accertamento prodromico concernente la Sure era stata definita *«con iscrizione a ruolo definitiva a seguito di sentenza della Commissione tributaria provinciale di Rimini favorevole all'Ufficio»*, richiamando il secondo periodo dell'art. 6, comma 3, cit., a norma del quale *«In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione»*.

Il giudice regionale ha tuttavia respinto il ricorso contro il diniego osservando che la disposizione doveva essere letta alla luce dell'intero comma 3 e che *«La definizione è comunque collegata al pagamento di una somma, l'ammontare della quale dipende dalla soccombenza, o no, dell'Agenzia»*; ha aggiunto che, nel caso in esame, *«l'accertamento della vicenda a monte, che evidenzia le ragioni dell'Ufficio, non può essere equiparata alla "definizione" contemplata dal legislatore per escludere qualsivoglia importo a titolo di sanzioni»*, poiché altrimenti si produrrebbe

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

«l'assurda conseguenza che, in un caso di conclamato debito tributario della società, non sia dovuta sanzione alcuna».

Il percorso argomentativo della CTR va corretto nella parte in cui sembra ricondurre in termini generali la definizione delle liti sanzionatorie al pagamento di una somma, affermazione riferibile propriamente alla prima parte del comma 3, concernente le sanzioni non collegate al tributo. Nondimeno, la decisione di rigetto è conforme a diritto, perché la previsione invocata dal ricorrente presuppone non solo che la lite abbia ad oggetto esclusivamente sanzioni collegate ai tributi, ma anche che il rapporto relativo ai tributi sia stato definito. Tale requisito non può essere identificato con la mera definitività dell'accertamento o dell'iscrizione a ruolo conseguente alla mancata impugnazione o al consolidamento della pretesa impositiva. La definitività dell'atto o della decisione rende incontestabile la pretesa tributaria, ma non dimostra, di per sé, che il rapporto sostanziale sia stato chiuso mediante pagamento, definizione agevolata, acquiescenza satisfattiva, conciliazione o altra modalità idonea a realizzare l'effettiva definizione del debito tributario.

L'inciso *«anche con modalità diverse dalla presente definizione»* amplia le forme attraverso le quali il rapporto tributario principale può ritenersi definito, ma non consente di equiparare alla definizione del rapporto la sola stabilizzazione della pretesa per mancata prosecuzione del contenzioso. Diversamente opinando, la mera inerzia del soggetto destinatario dell'accertamento sul tributo determinerebbe automaticamente l'azzeramento della lite sulle sanzioni collegate, pur in assenza di qualsiasi allegazione circa l'adempimento o altra chiusura satisfattiva del rapporto principale, con esito non coerente con la funzione della disciplina agevolativa. Nel caso in esame, il ricorrente deduce soltanto che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della Sure s.r.l. si sarebbe consolidato per effetto della mancata impugnazione della sentenza favorevole all'Ufficio e che l'iscrizione a ruolo sarebbe divenuta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

definitiva, senza allegare l'avvenuto pagamento del tributo né altra modalità idonea a dimostrare la definizione sostanziale del rapporto tributario principale. Ne consegue che il presupposto richiesto dall'art. 6, comma 3, secondo periodo, del d.l. n. 119 del 2018 per la definizione senza pagamento della controversia concernente le sanzioni collegate non risulta integrato. Il primo motivo va, quindi, rigettato.

Con il **secondo motivo** si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., nonché la violazione degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 7 della legge n. 212 del 2000, assumendosi che i giudici di merito avrebbero fondato la decisione su un presupposto diverso da quello posto a base dell'atto impositivo. Secondo il ricorrente, infatti, l'avviso di irrogazione delle sanzioni era motivato in ragione della responsabilità solidale ex art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997 e dell'asserita inapplicabilità dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 per effetto della natura esterovestita della Sure s.r.l., mentre soltanto in sede contenziosa l'Ufficio avrebbe introdotto la diversa prospettazione della società come mera *fictio* e dell'identità tra trasgressore e contribuente; la Commissione tributaria regionale, condividendo tale impostazione, avrebbe quindi consentito un'inammissibile integrazione o modificazione della motivazione dell'atto e pronunciato oltre i limiti del *thema decidendum*.

Il **secondo motivo** è infondato.

La censura muove dal presupposto che la Commissione tributaria regionale abbia deciso la controversia sulla base di un fatto costitutivo diverso da quello posto a fondamento dell'atto di irrogazione, così consentendo all'Ufficio di integrare in giudizio la motivazione dell'atto. Tale presupposto, tuttavia, non trova riscontro nella struttura della decisione impugnata.

La sentenza d'appello ha ricostruito il nucleo fattuale della pretesa sanzionatoria facendo riferimento alla qualità di amministratore di fatto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

attribuita ad Arzillo, alla piena operatività in Italia della Sure s.r.l. e al ruolo del contribuente quale ideatore del sistema. In particolare, la CTR ha richiamato l'accertamento del primo giudice secondo cui la società era *«pienamente operativa in Italia»* ed era *«gestita di fatto proprio da Felice Arzillo»*; ha inoltre evidenziato che, facendo leva sulle dichiarazioni rese dagli amministratori fittizi delle società e dal consulente fiscale della Of Course, era stato acclarato che *«l'ideatore del sistema fosse Felice Arzillo»*, il quale aveva inserito nel congegno, integralmente operativo in Italia, l'attività della Sure s.r.l.

La successiva qualificazione della società come mera *fictio*, creata nell'interesse della persona fisica, non introduce un diverso fatto costitutivo della pretesa, ma costituisce la qualificazione giuridica del medesimo quadro fattuale già posto a base dell'atto e devoluto al giudizio: la gestione di fatto della società, la sua esterovestizione, la riconducibilità del circuito operativo al contribuente e l'assenza di effettiva autonomia sostanziale della persona giuridica rispetto al soggetto che ne avrebbe tratto beneficio.

Occorre, sul piano teorico, distinguere l'ordinaria ipotesi dell'amministratore, anche di fatto, che agisca nell'esercizio delle funzioni gestorie per conto di una società dotata di effettiva autonomia soggettiva e patrimoniale, dall'ipotesi in cui la veste societaria sia impiegata come mero diaframma formale di un'attività economica riconducibile, nella sua ideazione, direzione e utilità, alla persona fisica. Nel primo caso permane l'alterità tra autore materiale della violazione e soggetto nel cui interesse essa è commessa, sulla quale si fonda l'imputazione esclusiva della sanzione alla persona giuridica prevista dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003; nel secondo, invece, tale alterità viene meno, poiché l'ente non esprime un autonomo centro d'interessi, ma costituisce lo strumento attraverso il quale la persona fisica realizza un programma da essa concepito e governato, appropriandosi in via esclusiva dei relativi risultati. La deroga

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non discende, dunque, dalla sola qualità di amministratore di fatto, né dalla mera esterovestizione della società, ma dalla coincidenza sostanziale, accertata in concreto, tra il *dominus* dell'organizzazione, l'autore delle violazioni e il beneficiario delle utilità che ne derivano.

È vero che l'Amministrazione non può, nel corso del giudizio, modificare o integrare il presupposto della pretesa originariamente espresso nell'atto impositivo, poiché è la motivazione dell'atto a delimitare l'oggetto della lite e l'ambito della difesa del contribuente (Cass. n. 6103/2016; Cass. n. 2382/2018). Tuttavia, non ricorre un'inammissibile mutazione della *causa petendi* quando il giudice valorizzi il medesimo nucleo fattuale già contestato e ne tragga le conseguenze giuridiche ritenute coerenti con la disciplina applicabile.

Nel caso in esame, la CTR non ha sostituito alla contestazione originaria un titolo diverso della pretesa sanzionatoria, né ha fondato la decisione su circostanze estranee al perimetro dell'atto. Essa ha invece ritenuto che il ruolo sostanziale attribuito ad Arzillo nel sistema societario, già oggetto di contestazione, impedisse l'operatività della regola di cui all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, regola che incontra limite quando la società sia artificiosamente costituita o utilizzata quale mero schermo nell'esclusivo interesse della persona fisica, la quale risulti al tempo stesso trasgressore e beneficiaria delle violazioni (Cass. n. 19716/2013; Cass. n. 5924/2017; Cass. n. 28332/2018; Cass. n. 1904/2020; Cass. n. 32594/2019).

È precisamente questa coincidenza che la CTR ha ravvisato nella fattispecie. L'accertamento non si arresta, infatti, al dato formale della partecipazione di Arzillo alla gestione della Sure s.r.l., ma individua in lui l'ideatore dell'intero circuito: la E-Commerce, a lui riconducibile, acquistava i prodotti informatici; la Of Course s.p.a. e la Sure s.r.l. ne

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

curavano i successivi passaggi; la commercializzazione sul mercato nazionale avveniva mediante il portale Youbuy.it, appartenente alla FBL unipersonale, posseduta integralmente dallo stesso Arzillo. Le dichiarazioni degli amministratori indicati come fittizi e del consulente fiscale della Of Course sono state valorizzate non quali elementi isolati, ma perché convergenti nel descrivere un assetto unitario, concepito e diretto dal ricorrente, nel quale la sede sammarinese della Sure assolveva una funzione meramente strumentale. A ciò si aggiunge l'accertamento, richiamato dalla sentenza regionale, che il centro effettivo dell'attività della Sure era esclusivamente in Italia e che tutte le società coinvolte erano riconducibili ad Arzillo, individuato come unico effettivo beneficiario del sistema. Non viene, pertanto, in rilievo il semplice vantaggio riflesso normalmente connesso all'attività gestoria, bensì l'appropriazione esclusiva del risultato economico del meccanismo, che priva la società di un interesse distinto e rende la persona fisica, sul piano sostanziale, insieme artefice, trasgressore e destinataria finale del vantaggio fiscale.

A tal proposito occorre richiamare l'evoluzione normativa che ha caratterizzato la disciplina relativa alla responsabilità degli enti aventi personalità giuridica. Inizialmente, la norma di riferimento era esclusivamente l'art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997, il quale prevedeva la responsabilità del dipendente o del rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica e, contestualmente, la responsabilità solidale della persona giuridica che beneficiava della violazione tributaria commessa. Tale impostazione è stata rovesciata per effetto dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, che ha previsto che, in caso di sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica, le sanzioni sono esclusivamente a carico dell'ente, spostando, in tal modo, la sanzione all'autore dell'illecito a carico dell'ente che ha beneficiato della perpetrazione di quest'ultimo. L'operatività dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

è stata, tuttavia, esclusa dalla giurisprudenza – cui si rifà anche la ricorrente – secondo cui l'applicazione della norma eccezionale appena richiamata, presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7, d.lgs. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (Cass., 12/05/2019, n. 12334; Cass., 20/10/2021, n. 29038).

Tale orientamento deve essere meglio puntualizzato in relazione a quanto affermato da questa Corte, che, nell’escludere la simulazione dell’atto costitutivo di società di capitali (Cass. n. 22560 del 04/11/2015; Cass. n. 20888 del 05/08/2019), ha precisato che la società una volta iscritta nel registro delle imprese, agisce coinvolgendo terzi a prescindere dalla volontà effettiva, vive di vita propria ed opera compiendo la propria attività per realizzare lo scopo sociale, a prescindere dall'intento preordinato dei suoi fondatori (Cass. n. 29700 del 14/11/2019). A seguito dell’iscrizione del registro delle imprese, con efficacia costitutiva (e anche sanante alla luce di quanto previsto nell’art. 2332 c.c.), l’acquisto della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

personalità giuridica diventa, quindi, un dato consolidato, il cui venir meno richiede un atto uguale e contrario con efficacia estintiva, costituito dalla cancellazione dal registro delle imprese, nelle ipotesi previste dalla legge. Le violazioni delle norme tributarie, per quanto perpetrate avvalendosi (anche) della costituzione di società di capitali, non comportano alcuna evaporazione della personalità giuridica.

In tale assetto sistematico il collegamento tra l'autore della condotta violativa della norma tributaria e la responsabilità in relazione al pagamento delle maggiori imposte non dichiarate o di cui sia stato omesso il versamento, così come delle eventuali sanzioni irrogate necessita di un parametro normativo, che esprime, come tale, una chiara voluntas legis di collegare l'obbligazione tributaria a un diverso soggetto, che si sia avvalso (effettivamente) di un diverso centro di imputazione munito di personalità giuridica per conseguire i proventi derivanti dall'evasione fiscale. Come rilevato da questa Corte (Cass., 25/07/2022, n. 23231) 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, d.P.R. n. 600 del 1973, il quale dispone che: «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». La norma prevede che l'Ufficio possa utilizzare elementi indiziari, dotati di pregnanza presuntiva, al fine di accertare il fatto costitutivo dell'imposizione tributaria rappresentato dal possesso effettivo di un reddito «per interposta persona».

Quanto all'Iva, inoltre, va sottolineata la piena convergenza su questo esito dei principi unionali. Nell'esecuzione delle prestazioni di servizi tra il soggetto gestore uti dominus e la società, infatti, si instaura, quando il primo agisca in nome proprio ma per conto della seconda, un rapporto riconducibile al mandato senza rappresentanza, dove il mandatario è il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

gestore e il mandante è la società. L'art. 6, par. 4, della Sesta direttiva, corrispondente all'art. 3, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce, infatti, che, qualora un soggetto passivo partecipi, in nome proprio ma per conto terzi, ad una prestazione di servizi, si deve ritenere che egli stesso abbia ricevuto o fornito i detti servizi a titolo personale. Si realizza, in altri termini, la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente sull'assunto che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi – il commissionario – abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, gli stessi servizi all'operatore per conto del quale agisce (v., tra le varie, Corte di giustizia, 4 maggio 2017, in C-274/15, Commissione c/ Lussemburgo, punto 86; nella giurisprudenza interna, v., ex multis, Cass. n. 30360 del 23/11/2018; Cass. 20591 del 29/09/2020): il mandatario, quindi, assume e acquista in nome proprio, rispettivamente, gli obblighi e i diritti derivanti dal compimento dell'affare trattato per conto del mandante. Tale interposizione comporta, infine che, ai fini delle sanzioni, non venga in rilievo il rapporto fiscale della società, ma quello che fa capo direttamente all'interponente in quanto effettivo possessore del reddito d'impresa, sicché, risultando come se il reddito fosse da lui prodotto, la fattispecie esula dal disposto di cui all'art. 7 d.l. n. 269 del 2003 e le violazioni, pur formalmente dell'ente collettivo, vanno riferite alla sua attività.

Ne deriva che il riferimento alla mera *fictio* societaria, riguardata anche alla luce della successiva evoluzione sopra descritta, non ha ampliato il *thema decidendum*, ma ha rappresentato il modo attraverso cui il giudice di merito ha qualificato il rapporto tra il contribuente e la società alla luce degli elementi già scrutinati. La doglianza, sotto la veste della violazione degli artt. 112 cod. proc. civ., 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 7 della legge n. 212 del 2000, tende in realtà a rimettere in discussione l'apprezzamento di merito circa il ruolo effettivo di Arzillo nel sistema e la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riconducibilità a lui della gestione della Sure s.r.l., profilo non sindacabile in sede di legittimità se non nei limiti del vizio motivazionale ritualmente dedotto.

Il secondo motivo va, pertanto, rigettato.

Con il **terzo motivo** si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione, in violazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, 112 e 132 cod. proc. civ., per avere la Commissione tributaria regionale omesso di esaminare e decidere lo specifico motivo di appello concernente l'asserito vizio di ultrapetizione della sentenza di primo grado e l'inammissibile ampliamento del *thema decidendum* da parte dell'Ufficio. Il ricorrente lamenta, altresì, che il giudice regionale si sarebbe limitato ad affermare la condivisione delle considerazioni in fatto svolte dal primo giudice, senza illustrare le ragioni idonee a sorreggere tale adesione e senza confrontarsi con la censura relativa alla modifica, nel corso del giudizio, dei presupposti della pretesa sanzionatoria.

Il **terzo motivo** è infondato.

Non ricorre, anzitutto, il dedotto vizio di omessa pronuncia. La Commissione tributaria regionale, nel confermare la decisione di primo grado, ha esaminato il tema della legittimità dell'irrogazione sanzionatoria nei confronti di Arzillo e ha escluso, sia pure implicitamente ma in modo incompatibile con la prospettazione del contribuente, la fondatezza della censura relativa all'asserito ampliamento del *thema decidendum*. Il giudice regionale ha infatti ricostruito il quadro fattuale della vicenda, ha richiamato la gestione di fatto della Sure s.r.l. da parte del contribuente e ha poi applicato il principio secondo cui la regola dell'esclusiva riferibilità delle sanzioni alla persona giuridica non opera quando l'ente sia una mera *fictio* – con le precisazioni di cui sopra - creata nell'esclusivo interesse della persona fisica.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La motivazione, inoltre, non è apparente né meramente assertiva. La CTR ha dato conto delle ragioni per le quali ha ritenuto provata la posizione sostanziale del contribuente, richiamando le dichiarazioni degli amministratori fittizi e del consulente fiscale della Of Course, la piena operatività in Italia della Sure s.r.l., il ruolo di Arzillo quale ideatore del sistema e l'inserimento dell'attività della società sammarinese in un congegno integralmente operativo sul territorio nazionale. Ha altresì valorizzato, quale ulteriore elemento di riscontro, la precedente ricostruzione secondo cui *«il centro di attività della Sure si trova soltanto in Italia»*, il negozio di San Marino era *«meramente strumentale»* e *«l'unico vero beneficiario era Arzillo, al quale sono riconducibili tutte le società coinvolte»*.

La centralità attribuita ad Arzillo presenta, dunque, una duplice valenza: probatoria, perché consente di leggere unitariamente gli indici raccolti circa la gestione effettiva delle società e l'operatività nazionale del circuito; qualificatoria, perché giustifica il superamento della separazione formale tra persona fisica ed ente ai soli fini dell'imputazione della sanzione. L'essere ideatore del sistema e suo unico beneficiario non costituisce una formula descrittiva o una mera clausola di stile, ma individua il punto di saldatura tra l'accertamento in fatto e la regola di diritto applicata: esclusa un'autonoma finalizzazione dell'attività sociale, la violazione non risulta commessa nell'interesse di un distinto soggetto collettivo, ma direttamente nell'interesse della persona fisica che ha predisposto e governato il meccanismo.

Tale percorso argomentativo consente di individuare la *ratio decidendi* della pronuncia, rappresentata dalla riconducibilità sostanziale ad Arzillo del sistema societario e dalla conseguente inapplicabilità, nella fattispecie concreta, della regola di cui all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la motivazione è apparente solo quando, pur graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice, sì da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., n. 22232/2016; Cass. n. 14927/2017; Cass. n. 13977/2019; Cass. n. 29124/2021). La nullità della sentenza per difetto di motivazione ricorre, pertanto, solo nei casi di radicale carenza dell'apparato argomentativo, di motivazione meramente apparente, di contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o di motivazione perplessa e obiettivamente incomprensibile, restando invece escluso ogni sindacato sulla sufficienza o maggiore persuasività del ragionamento decisorio (Cass., Sez. U., nn. 8053 e 8054/2014; Cass. n. 22598/2018; Cass. n. 16611/2018).

Non è, dunque, sufficiente, per integrare il vizio di cui agli artt. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 132 cod. proc. civ., che la motivazione sia sintetica, adesiva o non condivisa dalla parte, quando essa consenta comunque di comprendere il percorso logico-giuridico seguito dal giudice e di individuare il fondamento della decisione (Cass. n. 29721/2019; Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 26477/2022). Nella specie, la sentenza impugnata, sebbene concisa e in parte adesiva alla ricostruzione del primo giudice, espone un percorso logico comprensibile e verificabile: essa richiama gli elementi indiziari valorizzati, individua il ruolo di Arzillo quale dominus del sistema e collega tale accertamento all'inapplicabilità dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003. La doglianza, sotto la veste del vizio processuale, mira piuttosto a sollecitare una diversa lettura del materiale probatorio e una diversa qualificazione del rapporto tra Arzillo e la Sure s.r.l., attività non consentita in sede di legittimità (Cass., Sez. U., n. 34476/2019; Cass. n. 5987/2021).

In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 09/09/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale