Civile Ord. Sez. 5 Num. 25996 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 30/09/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20749/2020 R.G. proposto da:

Arzillo Felice, rappresentato e difeso dall'avvocato Lucio Modesto Maria Rossi

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Caserta, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 4502/2019 depositata il 28/05/2019.

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

Con atto di contestazione del 17 novembre 2015, cui fece seguito l'atto di irrogazione sanzioni notificato il 13 aprile 2016, l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Caserta irrogò nei confronti di Arzillo Felice, nella prospettata qualità di amministratore di fatto della società sammarinese OF COURSE S.p.A., ritenuta esterovestita all'esito di un precedente accertamento svolto dall'Agenzia delle entrate di Rimini, la sanzione pecuniaria di euro 13.795.074,00, ai sensi dell'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997. L'Ufficio muoveva dal processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza di Rimini, secondo cui la società, formalmente avente sede nella Repubblica di San Marino, avrebbe operato in Italia attraverso il sito *"youbuy.it"* e mediante strutture e società riconducibili al contribuente, individuato quale dominus del sistema. Arzillo impugnò l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Caserta, deducendo, tra l'altro, la nullità dell'atto per decadenza, l'omessa motivazione sulle deduzioni difensive, l'errata applicazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997, la violazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e l'insussistenza della qualità di amministratore di fatto. L'Agenzia delle entrate si costituì resistendo al ricorso. La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 7709/03/16, rigettò il ricorso e condannò il contribuente alla rifusione delle spese di lite. Avverso tale decisione Arzillo propose appello, insistendo, in particolare, sulla violazione dell'art. 16, comma 7, del d.lgs. n. 472 del 1997, sulla carenza di prova della qualità di amministratore di fatto, sulla violazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e sull'errata individuazione del soggetto solidalmente responsabile. La Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 4502/26/2019, depositata il 28 maggio 2019, rigettò l'appello, ritenendo la sentenza di primo grado immune da vizi logici e giuridici, reputando adeguatamente motivato l'atto di irrogazione, valorizzando le risultanze della Guardia di finanza in ordine al ruolo di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

amministratore di fatto dell'Arzillo e disattendendo anche la censura di ultrapetizione. Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi avverso la sentenza della CTR e, con il medesimo atto, ha altresì impugnato il provvedimento di diniego della definizione agevolata della controversia ex art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, articolando sul punto un ulteriore motivo. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso, chiedendo il rigetto del ricorso, in quanto inammissibile e comunque infondato. Il Sostituto Procuratore generale ha depositato requisitoria scritta, insistendo per l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso, riferito alla sentenza impugnata, si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 16, comma 7, del d.lgs. n. 472 del 1997, assumendosi che la CTR non avrebbe rilevato la nullità dell'atto di irrogazione delle sanzioni per difetto di motivazione in ordine alle deduzioni difensive presentate dal contribuente, e segnatamente a quella concernente l'errata attribuzione della qualità di amministratore di fatto della OF COURSE S.p.A.

Il **primo motivo** non coglie nel segno e va disatteso.

La CTR, infatti, non ha affatto omesso di scrutinare il profilo concernente la qualità di amministratore di fatto del contribuente, né ha eluso il tema della sufficienza motivazionale dell'atto di irrogazione. Il giudice regionale ha, anzitutto, rilevato che, *"in ordine al motivo di appello sollevato dal contribuente relativo al difetto di motivazione dell'atto di erogazione sanzioni, oggetto del contendere, lo stesso è palesemente infondato"*, aggiungendo che i primi giudici avevano esaminato l'atto impugnato, ritenendolo privo di vizi motivazionali, poiché contenente *"un'adeguata esposizione delle ragioni di fatto e di diritto a fondamento della pretesa tributaria azionata"*. Ha, inoltre, osservato che *"in sede di appello i motivi*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di doglianza devono essere proposti nei confronti della sentenza, e non già nei confronti dell'atto".

La sentenza impugnata contiene, altresì, un preciso accertamento in fatto sulla posizione dell'Arzillo, avendo affermato che era infondato il motivo relativo alla asserita assenza di prova della qualità di amministratore di fatto, *"stante l'indiscusso valore probatorio di quanto evidenziato dalla Guardia di Finanza"*, da cui risultava che il contribuente era *"il dominus di un intero sistema elusivo"*, in quanto società italiane a lui riconducibili acquistavano merci provenienti dai Paesi asiatici, poi rivendute alla OF COURSE S.p.A., la quale le immetteva sul mercato italiano tramite la FBL s.r.l., riconducibile allo stesso Arzillo. La CTR ha poi ribadito quanto già osservato dai primi giudici, ossia che *"la società OF COURSE non aveva mezzi tecnici ed operativi necessari allo svolgimento dell'attività dichiarata"*, traendone la conseguenza che il contribuente era l'effettivo beneficiario delle violazioni contestate.

In tal modo la CTR ha compiuto un apprezzamento di merito, fondato sulle risultanze istruttorie richiamate, circa il ruolo effettivamente svolto dal contribuente nel sistema societario oggetto di verifica. La censura, pur formalmente prospettata come violazione dell'art. 16, comma 7, del d.lgs. n. 472 del 1997, tende dunque, nella sostanza, a rimettere in discussione tale accertamento di fatto, sollecitando una diversa valutazione del materiale probatorio, non consentita in sede di legittimità sotto il paradigma della violazione di legge.

L'art. 16, comma 7, del d.lgs. n. 472 del 1997, nel prescrivere che, quando siano state presentate deduzioni, l'Ufficio irroghi le sanzioni con atto motivato, a pena di nullità, *«anche in ordine alle deduzioni medesime»*, configura una garanzia specifica del procedimento sanzionatorio. La motivazione deve, pertanto, dare conto dell'effettiva considerazione delle ragioni difensive e rendere intelligibile perché esse non siano state reputate idonee a modificare la contestazione; non è

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sufficiente la mera attestazione della loro ricezione. Tale obbligo, tuttavia, non impone una replica atomistica a ogni proposizione del contribuente: la consistenza dell'apparato giustificativo va commisurata al grado di specificità delle deduzioni, sicché una contestazione meramente assertiva può essere disattesa mediante il richiamo, purché univoco e pertinente, agli elementi già esposti nell'atto di contestazione e negli atti presupposti conosciuti dall'interessato, dai quali risultino riconoscibili le ragioni incompatibili con la tesi difensiva. In tal senso va inteso il carattere *«rafforzato»* della motivazione richiesto dalla disposizione: non come necessaria ripetizione del materiale già comunicato, ma come dimostrazione che l'Ufficio abbia preso in esame l'apporto procedimentale del contribuente e lo abbia respinto sulla base di ragioni identificabili e controllabili (Cass. 20 agosto 2024, n. 23167).

Nella specie, la deduzione relativa alla qualità di amministratore di fatto si esauriva nell'affermazione che l'Arzillo non aveva mai svolto alcun ruolo nella OF COURSE S.p.A. e che la qualifica attribuitagli era priva di fondamento e di riscontro probatorio, senza indicare fatti alternativi, documenti o specifiche circostanze idonee a infirmare gli elementi già contestati. L'atto di irrogazione dava espressamente atto della presentazione delle deduzioni e del loro mancato accoglimento; richiamava, quale parte integrante, l'atto di contestazione, che aveva individuato l'Arzillo come *dominus* del sistema sulla base della proprietà, tramite la FBL s.r.l., del sito *«youbuy.it»*, dell'ubicazione in Italia del dominio, delle attrezzature e dei server, della provenienza delle merci da società italiane a lui riconducibili, della loro immissione nel mercato nazionale attraverso la medesima FBL s.r.l., nonché dell'assenza, in capo alla società sammarinese, di mezzi tecnici e operativi adeguati. A fronte del carattere generico della deduzione, il rinvio a questo articolato quadro fattuale, già conosciuto dal contribuente e direttamente concernente il ruolo da lui svolto, rendeva percepibile che l'Ufficio aveva reputato la mera

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

negazione inidonea a superare gli elementi raccolti. La CTR, nel valorizzare le medesime risultanze della Guardia di finanza e nel qualificare l'Arzillo come *dominus* dell'intero circuito, ha dunque correttamente escluso la nullità dell'atto: non perché l'Amministrazione fosse dispensata dal confrontarsi con le deduzioni, ma perché, valutato il loro contenuto effettivo, le ragioni del rigetto risultavano già espresse, per relazione, in termini proporzionati alla loro limitata specificità e tali da consentire il pieno esercizio del diritto di difesa.

Con il **secondo motivo** si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per omessa pronuncia, difetto assoluto di motivazione e violazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, 112 e 132 c.p.c., deducendosi che il giudice regionale avrebbe condiviso acriticamente la decisione di primo grado e le risultanze della Guardia di finanza, senza esporre un autonomo percorso argomentativo e senza confrontarsi con le specifiche deduzioni formulate in appello in ordine all'assenza di riscontri probatori sulla qualità di amministratore di fatto.

Il **secondo motivo** è infondato.

Non ricorre, anzitutto, il denunciato vizio di omessa pronuncia, poiché la CTR ha espressamente esaminato la censura relativa alla pretesa assenza di prova della qualità di amministratore di fatto, disattendendola sulla base delle risultanze valorizzate dalla Guardia di finanza. Il giudice regionale ha, infatti, affermato che era infondato il motivo concernente *"la presunta illegittimità della sentenza per assenza di prove circa la pretesa qualifica di amministratore di fatto"*, richiamando *"l'indiscusso valore probatorio di quanto evidenziato dalla Guardia di Finanza"* e traendone la conclusione che l'Arzillo fosse *"il dominus di un intero sistema elusivo"*.

Neppure è configurabile una motivazione meramente apparente o inferiore al minimo costituzionale. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, recando argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, sì da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. 15 giugno 2017, n. 14927; Cass. 23 maggio 2019, n. 13977; Cass. 20 ottobre 2021, n. 29124). La sentenza impugnata, sebbene sintetica e in parte adesiva alla ricostruzione già operata dai primi giudici, espone in modo intellegibile la ragione della decisione, individuandola nel ruolo centrale svolto dal contribuente nel circuito commerciale contestato, nella riconducibilità allo stesso delle società italiane coinvolte, nella successiva rivendita delle merci alla OF COURSE S.p.A. e nell'immissione dei beni sul mercato italiano tramite la FBL s.r.l. dell'Arzillo. La CTR ha inoltre valorizzato la circostanza che *"la società OF COURSE non aveva mezzi tecnici ed operativi necessari allo svolgimento dell'attività dichiarata"*, reputando tale dato coerente con l'attribuzione al contribuente del ruolo gestorio di fatto.
La motivazione, dunque, non è assente, né perplessa, né obiettivamente incomprensibile, ma consente di individuare il percorso logico seguito dal giudice di merito. La mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata tanto nei casi di radicale carenza, quanto nelle ipotesi in cui essa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la *ratio decidendi*, perché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili, restando invece irrilevante il controllo sulla sufficienza della motivazione rispetto alle risultanze probatorie (Cass. 18 settembre 2009, n. 20112; Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass. 25 settembre 2018, n. 22598; Cass. 25 giugno 2018, n. 16611). Nella specie, si è al di fuori di tale ipotesi estrema, poiché la decisione assolve in misura adeguata al requisito di contenuto richiesto dagli artt. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

132 c.p.c., contenendo l'esposizione, sia pure concisa, delle ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della statuizione, sufficiente a rendere comprensibile e verificabile il percorso argomentativo della pronuncia (Cass. 15 novembre 2019, n. 29721; Cass. 30 giugno 2020, n. 13248; Cass. 8 settembre 2022, n. 26477). La doglianza, sotto la veste della nullità della sentenza, si risolve piuttosto nella critica alla sufficienza e alla persuasività degli elementi istruttori valorizzati dalla CTR e mira a ottenere una diversa lettura del materiale probatorio, attività estranea al giudizio di legittimità (Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476; Cass. 4 marzo 2021, n. 5987). La circostanza che il giudice d'appello abbia condiviso la valutazione del primo giudice e abbia richiamato le risultanze della Guardia di finanza non integra, di per sé, un vizio di nullità, ove, come nella specie, sia comunque percepibile la *ratio decidendi* posta a fondamento del rigetto del gravame.

Con il **terzo motivo** si lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, c.p.c., la violazione dell'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, dell'art. 112 c.p.c., degli artt. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 7 della legge n. 212 del 2000, nonché l'errata identificazione del soggetto solidalmente responsabile e l'illegittimo ampliamento del thema decidendum, sostenendosi che la CTR avrebbe fondato la decisione sulla responsabilità personale del contribuente quale unico beneficiario delle violazioni, così recependo una prospettazione introdotta dall'Ufficio in corso di giudizio e diversa da quella posta a fondamento dell'atto impositivo, originariamente imperniato sulla responsabilità solidale ex art. 11 cit.

Il **terzo motivo** è infondato.

La sentenza impugnata non ha fondato la decisione su una *causa petendi* diversa da quella posta a base dell'atto di irrogazione, né ha introdotto fatti nuovi estranei alla contestazione originaria. La CTR ha valorizzato il medesimo nucleo fattuale già emergente dall'atto e dalle risultanze della Guardia di finanza: il ruolo dell'Arzillo quale *dominus* dell'intero sistema, la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riconducibilità al medesimo delle società italiane inserite nel circuito commerciale, l'acquisto delle merci provenienti dai Paesi asiatici, la loro successiva rivendita alla OF COURSE S.p.A. e l'immissione nel mercato italiano mediante la FBL s.r.l., parimenti a lui riferibile, nonché la mancanza, in capo alla società sammarinese, dei mezzi tecnici e operativi necessari allo svolgimento dell'attività dichiarata. Si tratta, dunque, di circostanze tutte già comprese nell'originaria prospettazione fattuale e già poste a fondamento della pretesa, sicché nessuna modificazione dell'oggetto sostanziale della controversia può ravvisarsi nella sentenza impugnata. La decisione di merito si è limitata, infatti, a trarre da quel medesimo compendio fattuale la conseguenza giuridica ritenuta conforme alla disciplina applicabile.

Il riferimento all'Arzillo quale *«unico vero beneficiario delle violazioni contestate»* non vale, pertanto, a negare l'esistenza della società o a degradarla a soggetto fittizio, ma esprime la valutazione conclusiva del giudice di merito circa l'effettiva signoria esercitata dal contribuente sulle risorse e sulle attività formalmente facenti capo all'ente. È questo il dato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, consente di ravvisare la gestione *uti dominus* e, quindi, l'interposizione regolata dall'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, senza che assuma rilievo decisivo la qualificazione del soggetto come amministratore formale o di fatto (Cass. 25 luglio 2022, n. 23231; Cass. 27 agosto 2025, n. 23987).

Non ricorre, dunque, la violazione dell'art. 112 c.p.c. La CTR ha pronunciato sulla questione devoluta, concernente la riferibilità delle sanzioni all'Arzillo, e ha soltanto tratto dai fatti già contestati le conseguenze giuridiche coerenti con l'accertata posizione di interponente e di effettivo possessore del reddito. La riconduzione della fattispecie all'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 costituisce infatti una qualificazione giuridica del quadro fattuale rimasto immutato, non la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sostituzione del fatto costitutivo della pretesa né l'introduzione di una nuova ragione impositiva.

L'accertamento della CTR è, del resto, sufficiente a integrare tale paradigma: la descritta concentrazione nell'Arzillo della direzione del circuito commerciale, la riconducibilità a lui delle società che ne scandivano i passaggi, l'assenza nella OF COURSE S.p.A. di mezzi propri adeguati e l'individuazione del contribuente quale effettivo beneficiario esprimono non la sola ingerenza gestoria, ma il totale asservimento delle attività dell'interposta all'interponente. Il motivo, nella parte in cui postula una diversa ricostruzione del ruolo del contribuente, sollecita pertanto una nuova valutazione delle risultanze istruttorie e si rivela, sotto tale profilo, inammissibile.

Con il **quarto motivo** si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per omessa pronuncia su questioni specificamente dedotte, difetto assoluto di motivazione e violazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, 112 e 132 c.p.c., lamentandosi che la CTR non si sarebbe pronunciata sulla censura relativa all'applicabilità dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 alla società OF COURSE S.p.A., quale società di capitali estera asseritamente dotata di personalità giuridica secondo l'ordinamento di appartenenza.

Il **quarto motivo** è infondato.

Non ricorre omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della questione dedotta, purché la soluzione accolta sia logicamente incompatibile con la domanda o l'eccezione non espressamente esaminata. Nella specie, la CTR, affermando la responsabilità dell'Arzillo quale amministratore di fatto e *dominus* del sistema elusivo, valorizzando la mancanza, in capo alla OF COURSE S.p.A., di mezzi tecnici e operativi necessari allo svolgimento dell'attività dichiarata e ritenendo il contribuente effettivo beneficiario delle violazioni,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ha implicitamente disatteso la doglianza relativa all'applicazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003.

La questione non è stata, dunque, omessa, ma risolta in senso incompatibile con la prospettazione del contribuente, secondo cui le sanzioni avrebbero dovuto gravare esclusivamente sulla società estera, in quanto asseritamente munita di personalità giuridica. Il giudice regionale, nel confermare la legittimità dell'irrogazione nei confronti dell'Arzillo e nel ricondurre a lui il ruolo sostanziale di amministratore di fatto e beneficiario del sistema contestato, ha necessariamente escluso la fondatezza della tesi difensiva imperniata sull'applicazione esclusiva dell'art. 7 cit.

Resta distinto il profilo, dedotto con il quinto motivo, della correttezza in diritto di tale soluzione, che attiene non alla nullità della sentenza per omessa pronuncia, ma all'eventuale violazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003.

Con il **quinto motivo**, proposto in via subordinata, si prospetta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, per avere la sentenza implicitamente escluso la personalità giuridica della OF COURSE S.p.A. e, quindi, l'operatività della regola secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. Con

Il **quinto motivo** è infondato.

La censura muove dall'assunto che la personalità giuridica della OF COURSE S.p.A., società di capitali costituita secondo l'ordinamento sammarinese, imponga, ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, l'esclusiva riferibilità all'ente delle sanzioni relative al rapporto fiscale. L'assunto non è condivisibile. La società interposta conserva la propria esistenza e soggettività giuridica; ciò che rileva è, piuttosto, se il rapporto fiscale cui si collegano le violazioni faccia capo all'ente oppure, per effetto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'interposizione, al soggetto che ne abbia gestito le attività uti dominus e sia risultato l'effettivo possessore del reddito.

Questa Corte ha chiarito che, quando un soggetto gestisca *uti dominus* una società di capitali, l'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 determina la traslazione in capo a lui del reddito d'impresa e delle relative imposte, in quanto effettivo possessore del reddito formalmente attribuito alla società interposta. Ai fini delle sanzioni non viene allora in rilievo il rapporto fiscale proprio della persona giuridica, ma quello direttamente riferibile all'interponente; la fattispecie resta perciò estranea all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e le violazioni, ancorché formalmente commesse dall'ente collettivo, sono ricondotte all'attività del gestore uti dominus (Cass. n. 23231 del 2022). È stato altresì precisato che non è decisivo stabilire se il soggetto operante dietro la società sia amministratore formale o di fatto: occorre accertare che egli ne gestisca e diriga le risorse autonomamente dalla società, anche indipendentemente dagli interessi di questa, ideando e attuando le condotte dalle quali origina il credito erariale (Cass. n. 23987 del 2025).

L'accertamento compiuto dalla CTR soddisfa tali condizioni. Il giudice regionale ha individuato nell'Arzillo il *dominus* dell'intero sistema, rilevando che le società italiane a lui riconducibili acquistavano le merci provenienti dai Paesi asiatici e le rivendevano alla OF COURSE S.p.A., la quale le immetteva nel mercato italiano tramite la FBL s.r.l., anch'essa riferibile al contribuente; ha inoltre constatato che la società sammarinese non disponeva dei mezzi tecnici e operativi necessari all'attività dichiarata e ha concluso che l'Arzillo era l'effettivo beneficiario delle violazioni. Considerati unitariamente, tali elementi descrivono l'esercizio, da parte sua, di un potere autonomo di direzione e disposizione sull'intero circuito e il totale asservimento della società interposta ai suoi interessi: integrano, dunque, la gestione uti dominus richiesta dall'art. 37, terzo comma, cit., senza postulare l'inesistenza o la fittizietà dell'ente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ne consegue che la personalità giuridica della OF COURSE S.p.A. non è né negata né superata: la riferibilità delle sanzioni all'Arzillo discende dalla diversa imputazione soggettiva del rapporto tributario prodotta dall'interposizione. Poiché il reddito e le attività da cui scaturiscono le violazioni sono imputati all'interponente come se fossero stati da lui prodotti, manca il presupposto per applicare la regola dell'esclusiva responsabilità sanzionatoria della persona giuridica stabilita dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003. Il motivo va pertanto rigettato; nella parte in cui contesta la signoria effettiva dell'Arzillo sulle attività dell'interposta, esso tende invece a sovvertire l'accertamento di fatto della CTR, non sindacabile in questa sede.

Con **distinta censura**, rivolta avverso il provvedimento di diniego della definizione agevolata, si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018, sostenendosi che la controversia, avente ad oggetto esclusivamente sanzioni collegate ai tributi, avrebbe dovuto essere definita senza pagamento di alcun importo, essendo il rapporto relativo ai tributi già divenuto definitivo per mancata impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società.

La censura, pur contenuta nel medesimo atto con cui è stata impugnata la sentenza della CTR, ha oggetto autonomo e va esaminata separatamente dai motivi rivolti contro la decisione di merito, poiché investe il sopravvenuto diniego della definizione agevolata, impugnabile, ai sensi dell'art. 6, comma 12, del d.l. n. 119 del 2018, dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Essa non costituisce, dunque, una doglianza diretta contro la sentenza impugnata, ma un autonomo motivo avverso il provvedimento di diniego.

La censura va disattesa.

L'art. 6, comma 3, del d.l. n. 119 del 2018 distingue le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo da quelle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

relative esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono. Per queste ultime, la definizione senza pagamento di alcun importo relativo alle sanzioni è consentita solo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito, anche con modalità diverse dalla definizione agevolata prevista dalla medesima disposizione.

La nozione di *"definizione"* del rapporto relativo ai tributi non può essere sovrapposta alla mera definitività dell'avviso di accertamento per mancata impugnazione. Quest'ultima rende incontestabile la pretesa tributaria, ma non implica, di per sé, che il tributo sia stato pagato o che il rapporto sia stato chiuso mediante una modalità definitoria o comunque satisfattiva. Diversamente opinando, la mera inerzia del contribuente rispetto all'atto impositivo principale determinerebbe automaticamente l'azzeramento della controversia sulle sanzioni collegate, in contrasto con la ratio della disciplina agevolativa.

La conclusione è coerente con il dato sistematico della norma, che, nel riferirsi alla definizione del rapporto relativo ai tributi *"anche con modalità diverse"*, presuppone una chiusura del rapporto sostanziale mediante pagamento, definizione agevolata o altra modalità idonea a soddisfare la pretesa tributaria, non già la sola stabilizzazione dell'accertamento per mancata opposizione. Nella specie, il ricorrente deduce soltanto la definitività dell'accertamento per mancata impugnazione, ma non allega l'avvenuto pagamento del tributo né altra modalità satisfattiva del rapporto principale.

Il provvedimento di diniego va, pertanto, confermato, non potendo la definitività dell'avviso di accertamento essere equiparata alla definizione del rapporto relativo ai tributi richiesta dall'art. 6, comma 3, cit. ai fini della definizione senza pagamento della lite concernente le sole sanzioni collegate.

Dalle considerazioni che precedono discende il rigetto dei cinque motivi proposti avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Campania, nonché il rigetto dell'autonoma censura rivolta contro il provvedimento di diniego della definizione agevolata. La sentenza impugnata resiste, pertanto, alle censure formulate dal contribuente. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

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 30.000,00 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 principale, 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