Civile Sent. Sez. 5 Num. 28512 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: CHIECA DANILO
Data pubblicazione: 05/11/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 5086/2017 R.G. proposto da

FINSEVEN S.P.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dal prof. avv. Dario Stevanato e dall'avv. Claudio Lucisano;

—ricorrente—

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

—controricorrente—

avverso la SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'EMILIA-ROMAGNA n. 2025/2016 depositata il 19 luglio 2016;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 29 ottobre 2026 dal Consigliere Danilo Chieca;

udito il Pubblico Ministero, nella persona del Sostituto Procuratore Generale Claudia Pedrelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per la ricorrente l'avvocato Claudio Lucisano, che ha concluso

riportandosi agli scritti difensivi e alla richiesta di estinzione parziale del giudizio;

udito per l'Agenzia delle Entrate l'avvocato dello Stato Carla Colelli, che ha concluso riportandosi al controricorso e dando riscontro alla richiesta di estinzione parziale del giudizio formulata dalla controparte;

FATTI DI CAUSA

1. Sulla base delle risultanze del processo verbale di constatazione redatto il 20 ottobre 2010 dall'Ufficio Antifrode della Direzione Regionale dell'Emilia-Romagna dell'Agenzia delle Entrate, in data 2 febbraio 2011 la Direzione Provinciale di Reggio nell'Emilia della medesima Agenzia notificava a Finseven s.p.a., società appartenente al gruppo Coopsette, attivo principalmente nella costruzione e valorizzazione di centri commerciali, un avviso di accertamento relativo all'anno 2003. Con tale atto recuperava a tassazione, ai fini dell'IRPEG, la plusvalenza di 4.495.806 euro asseritamente realizzata dalla contribuente a séguito della cessione della propria quota di partecipazione nella società a responsabilità limitata *Marc Seven*, avente per oggetto sociale la realizzazione del complesso immobiliare denominato «Parco Commerciale Navile» di Bologna, e irrogava la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, nella misura massima prevista dal testo della norma vigente *ratione temporis*.

1.1 Secondo la tesi degli accertatori, la contribuente avrebbe fraudolentemente occultato la suddetta plusvalenza con la complicità di professionisti e collaboratori del gruppo *Mythos Arkè*. Questi ultimi, mediante artifici contabili, avrebbero creato nel tempo ingenti crediti d'imposta e minusvalenze inesistenti, idonei a neutralizzare le imposte dovute dai loro clienti. In particolare, il meccanismo sarebbe consistito nella costituzione di numerose società, tutte con sede in Milano, piazza Velasca n. 5, che avrebbero realizzato una serie di operazioni straordinarie

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

(fusioni, scissioni, conferimenti ecc.) prive di sostanza economica e risolventisi in mere finzioni negoziali finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali. Per quanto qui rileva, il disegno si sarebbe articolato come segue:

(a) il 19 settembre 2003 Finseven s.p.a. acquisiva l'intera partecipazione nella *new.co.* Dion s.r.l., società-veicolo entrata nell'orbita del gruppo *Mythos*;

(b) il 30 settembre 2003 la stessa Finseven s.p.a. conferiva a Dion s.r.l. la propria quota in *Marc Seven* s.r.l., pari al 50 per cento del capitale sociale;

(c) il 7 ottobre 2003 sempre Finseven s.p.a. scindeva dal proprio patrimonio la partecipazione in Dion s.r.l. per conferirla ad Arco s.r.l., anch'essa riconducibile al gruppo *Mythos*;

(d) l'11 novembre 2003 Dion s.r.l. cedeva la partecipazione in *Marc Seven* s.r.l. a Pillar Navile s.r.l. per 9.795.806,50 euro;

(e) successivamente Dion s.r.l. attribuiva a un'altra *new.co.*, Arco s.r.l., partecipata per il 99,95 per cento da Coopsette e per lo 0,05 per cento da Ceim s.r.l., i dividendi derivanti dalla cessione, indicati nel bilancio chiuso al 30 novembre 2003, per un importo di 3.877.111 euro;

(f) Arco s.r.l. distribuiva, a sua volta, a Coopsette dividendi per 3.598.200 euro, relativi al bilancio chiuso al 15 dicembre 2003;

(g) il 19 dicembre 2003 Arco s.r.l. e, conseguentemente, la controllata Dion s.r.l. venivano cedute per il 99 per cento a Donde s.p.a. e per il restante 1 per cento ad Asteria s.p.a., entrambe appartenenti al gruppo *Mythos*.

La vendita a Pillar Navile s.r.l. della quota di capitale di *Marc Seven* s.r.l. avrebbe generato, in capo a Dion s.r.l., una plusvalenza di 4.495.806 euro, fiscalmente neutralizzata mediante un credito d'imposta limitato di 2.111.910 euro, originato da un'inesistente distribuzione di dividendi per 4.100.000 euro da parte di Palfra s.s., altra società del gruppo *Mythos*,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della quale Dion s.r.l. aveva acquistato una partecipazione il 3 novembre 2003. Dalla concatenazione di tali operazioni l'Ufficio desumeva che *Finseven* s.p.a., con la collaborazione del gruppo *Mythos*, avesse interposto fittiziamente Dion s.r.l., imputandole la plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione in *Marc Seven* s.r.l. allo scopo di sottrarla a imposizione.

2. Finseven s.p.a. impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio nell'Emilia, eccependo anzitutto la decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo per decorso del termine di cui all'art. 43, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973. Sosteneva, altresì, che le due operazioni straordinarie contestate dall'Ufficio (conferimento in regime di neutralità seguìto da scissione parziale proporzionale) fossero sorrette da valide ragioni extrafiscali, essendo state compiute per consentire alla controllante Coopsette di contabilizzare già nel bilancio 2003 gli utili derivanti dalla vendita della partecipazione di Finseven s.p.a. in *Marc Seven* s.r.l., distribuiti sotto forma di dividendi da Arco s.r.l. La capogruppo avrebbe così potuto presentarsi agli istituti bancari come soggetto ben patrimonializzato, in vista dell'erogazione di futuri finanziamenti.

3. Il giudice adìto respingeva il ricorso della contribuente.

4. La pronuncia di primo grado era in séguito confermata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) dell'Emilia-Romagna, che con sentenza n. 2025/2016 del 19 luglio 2016 rigettava l'appello della parte privata.

4.1 I giudici d'appello anzitutto riconoscevano sussistenti i presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento ai sensi dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo temporalmente applicabile. Nel merito escludevano l'interposizione fittizia di cui all'art. 37, terzo comma, del d.P.R. cit. e riconducevano la vicenda di causa all'elusione fiscale, evidenziando che Finseven s.p.a. non aveva indicato alcuna valida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ragione economica sottostante alle operazioni compiute. Ritenevano, infine, legittima l'irrogazione della sanzione nella misura massima stabilita dalla legge.

5. Avverso tale sentenza Finseven s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a nove motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

7. In data 31 marzo 2025 la ricorrente ha depositato istanza di parziale cessazione della materia del contendere, comunicando di aver aderito alla definizione agevolata (c.d. rottamazione) dei carichi pendenti disciplinata dall'art. 6 del d.l. n. 193 del 2016, conv. dalla legge n. 225 del 2016, con riferimento alla cartella di pagamento n. 095-2016-00098730-17000, relativa alle somme iscritte a ruolo dall'Ufficio a titolo di imposte, interessi e sanzioni ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. *c)*, del d.lgs. n. 546 del 1992.

8. La causa è stata chiamata per la discussione all'odierna pubblica udienza.

9. Nel termine previsto dall'art. 378, primo comma, c.p.c. il Pubblico Ministero, nella persona del Sostituto Procuratore Generale Claudia Pedrelli, ha depositato memoria, concludendo per il rigetto del ricorso.

10. Nel successivo termine di cui al secondo comma del medesimo articolo la ricorrente ha presentato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va osservato che nelle more del presente giudizio Finseven s.p.a. ha aderito alla definizione agevolata dei carichi pendenti prevista dall'art. 6 del d.l. n. 193 del 2016, conv. dalla legge n. 225 del 2016, con riferimento alla cartella di pagamento n. 095-2016-00098730-17000. Detta cartella, come si ricava dalla documentazione prodotta in atti, si riferiva a somme pretese dall'Amministrazione finanziaria a titolo di imposte, interessi e sanzioni in virtù dell'avviso di accertamento oggetto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della presente controversia, e precisamente al «[...] *residuo 1/3 della maggior imposta e sanzione dovute a séguito di sentenza n. 2025/11/16 emessa dalla Commissione Tributaria* [R]*egionale dell'Emilia Romagna, depositata il 19/07/2016, che ha respinto l'appello della società*».

L'intero importo dovuto per la definizione, così come indicato nella comunicazione trasmessa dall'agente della riscossione ai sensi del comma 3 del citato articolo, è stato versato dalla contribuente in data 27 luglio 2017.

1.1 Deve pertanto dichiararsi l'estinzione parziale del processo e la cessazione della materia del contendere, limitatamente ai carichi fiscali di cui alla cartella di pagamento sopra indicata, riconducibili all'atto impositivo impugnato.

Il successivo esame dei motivi di ricorso riguarda, quindi, esclusivamente la parte della pretesa tributaria non interessata dalla definizione agevolata.

1.2 Tanto premesso, con i primi due motivi di ricorso sono denunciate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

1.3 Con il primo si rimprovera alla CTR di aver erroneamente escluso che la sopravvenuta legge n. 208 del 2015 abbia implicitamente abrogato per incompatibilità la disciplina transitoria sul raddoppio dei termini per l'accertamento dettata dal d.lgs. n. 128 del 2015.

1.4 Il motivo è infondato.

1.5 L'avviso di accertamento oggetto di causa è stato notificato il 2 febbraio 2011.

1.6 Orbene, questa Corte ha già più volte avuto modo di chiarire che sugli atti impositivi notificati alla data del 2 settembre 2015 non incidono le modifiche apportate dapprima dai commi 1 e 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 — che hanno inserito nell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e nell'art. 57, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 un

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

periodo finale del seguente identico tenore: «Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti» — e poi dai commi 130 e 131 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015, che hanno comportato il venir meno della disciplina sul raddoppio dei termini. A una siffatta conclusione si perviene considerando che la disposizione transitoria contenuta nell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015 fa espressamente salvi, fra l'altro, gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla predetta data del 2 settembre 2015, mentre l'art. 1, comma 132, della legge n. 208 del 2015 stabilisce che le modifiche recate dai commi 130 e 131 si applicano esclusivamente agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi (cfr. Cass. n. 26037/2016, Cass. n. 11620/2018, Cass. n. 33793/2019, Cass. n. 992/2024).

Dalla lettura coordinata delle norme sopra citate può ricavarsi che:

(a) il regime transitorio di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015, in vigore dal 2 settembre 2015, non è stato abrogato da quello successivamente introdotto dall'art. 1, comma 132, della legge n. 208 del 2015, operante dal 1° gennaio 2016;

(b) il primo regime transitorio stabilisce che le disposizioni contenute nell'art. 2, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 128 del 2015 non si applicano agli avvisi di accertamento, ai provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie, agli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria e agli inviti a comparire di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 218 del 1997 notificati alla data del 2 settembre 2015, né ai processi verbali di constatazione ex art. 24 della legge n. 4 del 1929 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la medesima data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2015;

(c) la legge n. 208 del 2015 detta per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 una specifica normativa transitoria concernente le sole ipotesi cui non sia applicabile il precedente regime transitorio fissato dal d.lgs. n. 128 del 2015 (cfr. Cass. n. 26037/2016, Cass. n. 9719/2023, Cass. n. 18681/2025, Cass. n. 21701/2026).

La CTR si è conformata a tali princìpi di diritto, che vanno qui ribaditi, sicché non sussiste il dedotto *error in iudicando*.

2. Con il secondo motivo si imputa alla Commissione regionale di non aver rilevato l'originaria insussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia per i reati di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 e la conseguente inoperatività della disciplina sul raddoppio dei termini per l'accertamento.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, il raddoppio dei termini previsto dall'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 208 del 2015, opera per il solo fatto che ricorra l'obbligo di denuncia per uno dei reati contemplati dal d.lgs. n. 74 del 2000. La sussistenza di tale obbligo deve essere valutata ora per allora secondo il criterio della c.d. «prognosi postuma», mentre sono irrilevanti l'effettiva presentazione della denuncia, il suo esito — archiviazione, prescrizione o assoluzione — e il momento in cui essa viene sporta (cfr., *ex multis*, Cass. n. 23548/2022, Cass. n. 32002/2024, Cass. n. 23297/2025, Cass. n. 6871/2026). A questo fine il giudice tributario deve verificare se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità o se invece abbia invocato in modo pretestuoso e strumentale la disposizione normativa citata al solo scopo di beneficiare ingiustificatamente di un termine di accertamento più ampio (sull'argomento, oltre alle pronunce già citate, si vedano Cass. n. 409/2018, Cass. n. 7463/2022 e Cass. n. 16493/2024). Tale valutazione è

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

circoscritta al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non si estende all'accertamento del reato (cfr. Cass. n. 23548/2022 e Cass. n. 27856/2026), che è precluso al giudice tributario (cfr., *ex ceteris*, Cass. n. 16281/2023, Cass. n. 32266/2024, Cass. n. 22832/2025, Cass. n. 18373/2026).

2.3 La Commissione regionale si è attenuta a tali princìpi. Essa ha ritenuto che nella specie l'Amministrazione avesse «[...] *fatto corretto uso del raddoppio dei termini* [...]*, denunciando alla Procura della Repubblica la notizia di reato della rilevata frode fiscale, di cui si e*[ra] *resa compartecipe la società ricorrente, sulla base di una copiosa documentazione acquisita dall'Ufficio e dalla Guardia di Finanza a séguito di indagini complesse dalle quali emergeva la compartecipazione della Finseven S.p.A. e di altre società secondo il meccanismo fraudolento progettato dalla capo gruppo Mythos»*. Il collegio si è dunque correttamente limitato a verificare l'astratta configurabilità di un reato tributario previsto dal d.lgs. n. 74 del 2000 e l'eventuale uso strumentale della denuncia penale da parte dell'Ufficio. L'apprezzamento di fatto così espresso, riservato al giudice di merito, non è sindacabile in questa sede.

3. Con il terzo mezzo sono lamentate, sempre ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

3.1 Si contesta ai giudici d'appello di aver implicitamente respinto la doglianza relativa al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, sebbene ad esso non fossero stati allegati gli atti impositivi presupposti, emessi nei confronti di Palfra s.s. e di Dion s.r.l., né di questi fosse stato riprodotto il contenuto essenziale necessario per comprendere le ragioni della pretesa tributaria.

3.2 Il motivo è inammissibile.

3.3 L'art. 7, comma 1, secondo periodo, della legge n. 212 del 2000,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nella versione che qui rileva, stabilisce che, se nella motivazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato al primo.

Inoltre, l'art. 42, secondo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *c)*, n. 1, del d.lgs. n. 32 del 2001, dispone che, «[s]e la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale».

3.4 Ciò posto, nel caso in esame la CTR ha accertato che l'atto impositivo oggetto di causa richiamava *per relationem* il processo verbale di constatazione precedentemente notificato alla contribuente, nel quale erano riportati i dati informativi necessari ai fini dell'esatta comprensione dei rilievi mossi dall'Ufficio, anche con riferimento alle frodi fiscali in cui sarebbero rimaste coinvolte diverse società facenti capo al gruppo *Mythos*, compresa la stessa Finseven s.p.a.

3.5 Non emergendo errori di diritto da tali affermazioni, la censura, pur formalmente proposta ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., si risolve in una critica non consentita all'accertamento di fatto compiuto dalla Commissione regionale.

4. Con il quarto motivo è lamentata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 112 c.p.c.

4.1 Si addebita alla CTR di aver arbitrariamente riqualificato d'ufficio in termini elusivi i rilievi mossi alla contribuente con l'avviso di accertamento, in tal modo incorrendo nel vizio di extrapetizione. Viene dedotto, in proposito, che l'Amministrazione finanziaria aveva contestato un'ipotesi di evasione — ritenuta insussistente dalla stessa Commissione — asseritamente realizzata da Finseven s.p.a. mediante l'interposizione fittizia della controllata Dion s.r.l.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4.2 Il motivo è infondato.

4.3 Per costante orientamento nomofilattico inaugurato dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 30055/2008, in materia tributaria il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici volti ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (quali le imposte dirette), nei principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, ovvero quelli di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione sanciti dall'art. 53 della Carta fondamentale. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento della stessa (così, *ex ceteris*, Cass. n. 26969/2020, Cass. n. 21535/2023, Cass. n. 31582/2024, Cass. n. 32305/2025).

4.4 Per quanto qui particolarmente interessa, è stato ripetutamente affermato che la qualificazione giuridica del comportamento del contribuente in termini di elusione può essere operata anche d'ufficio nel corso del giudizio, persino in sede di legittimità, e prescinde dal rispetto degli oneri procedimentali a carico dell'Amministrazione, quali la richiesta di chiarimenti prima dell'emanazione dell'atto impositivo e la specifica motivazione dello stesso (cfr. Cass. n. 33793/2022, Cass. n. 34732/2024, Cass. n. 1051/2025).

4.5 In base all'indirizzo sopra richiamato, la CTR poteva dunque qualificare il comportamento della contribuente in termini di elusione sulla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

scorta dei fatti acquisiti al processo, anche in assenza di un'espressa deduzione dell'Amministrazione finanziaria.

4.6 Peraltro, nel caso che occupa non è applicabile *ratione temporis* l'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, inserito dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 128 del 2015, che al comma 9 esclude la rilevabilità d'ufficio della condotta abusiva.

5. Con il quinto motivo sono denunciate:

(a) ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973;

(b) ai sensi dell'art. 360, primo comma, numeri 4 e 5, c.p.c., l'insufficiente e contraddittoria motivazione sul punto, con conseguente violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 118 disp. att. c.p.c.

5.1 Si critica la gravata sentenza per avere la Commissione regionale a torto ritenuto legittima la pretesa tributaria avanzata nei confronti di Finseven s.p.a., sebbene questa non avesse realizzato alcuna plusvalenza dalla cessione della partecipazione in *Marc Seven* s.r.l. Detta plusvalenza sarebbe stata, infatti, conseguita da Dion s.r.l., né risulterebbe dimostrata la successiva traslazione del reddito in capo alla contribuente. Viene, altresì, posto in evidenza che quest'ultima, contrariamente a quanto affermato nell'impugnata sentenza, aveva indicato le ragioni extrafiscali sottostanti all'operazione e che in nessun modo sarebbe stato provato il suo coinvolgimento nei disegni fraudolenti asseritamente orchestrati dal gruppo *Mythos*; né la ripresa fiscale poteva fondarsi sul solo fatto che Finseven s.p.a. si fosse avvalsa di consulenti di quel gruppo per la conclusione di alcune operazioni.

5.2 Il motivo è in parte inammissibile, in parte infondato.

5.3 Quanto al primo profilo di censura, la ricorrente non individua affermazioni in diritto della sentenza impugnata contrastanti con le norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione offertane dalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina.

Anche questa doglianza, pertanto, pur formalmente inquadrata nell'àmbito della violazione o falsa applicazione di legge, mira in realtà ad ottenere una rivalutazione del merito, non consentita in sede di legittimità.

Oltretutto, avendo la CTR espressamente escluso l'interposizione fittizia, l'eccepita violazione dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 appare priva di pertinenza con il *decisum*.

5.4 Con riguardo al secondo profilo, si rammenta che, a séguito della riformulazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c. disposta dall'art. 54, comma 1, lett. *b)*, del d.l. n. 83 del 2012, conv. dalla legge n. 134 del 2012, non è più deducibile con il ricorso per cassazione il semplice vizio di motivazione insufficiente o contraddittoria.

5.4.1 Il sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza è ormai da ritenere ristretto alla verifica dell'osservanza del c.d. «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, sesto comma, della Carta fondamentale, da intendersi violato nei soli casi di «mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico», di «contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili» e di motivazione «perplessa od incomprensibile» o «apparente», esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di «sufficienza» della stessa. Le descritte anomalie comportano la nullità della decisione per difetto del requisito di cui all'art. 132, secondo comma, num. 4, c.p.c., norma che nel processo tributario trova il suo corrispondente nell'art. 36, comma 2, num. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, sempre che i relativi vizi emergano direttamente dal testo della sentenza, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr. Cass. Sez. U. nn. 8053-8054/2014; *id.*, *ex permultis*, Cass. Sez. U. n. 19881/2014, Cass. Sez. U. n. 17564/2019, Cass. Sez. U. n. 23746/2020, Cass. Sez. U. n. 32000/2022).

5.5 Nel caso di specie non ricorre alcuna delle anomalie indicate: la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

motivazione esiste materialmente, è intelligibile e non presenta contrasti irriducibili fra affermazioni inconciliabili. Essa rende, inoltre, riconoscibile la ragione della decisione, individuata dalla CTR nella natura elusiva delle operazioni e nell'assenza di valide ragioni economiche idonee a giustificarle.

6. Con il sesto mezzo è dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 53 Cost., dell'art. 67 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 167 del d.P.R. n. 917 del 1986.

6.1 Viene contestato alla CTR di aver omesso di pronunciare sul motivo di appello con il quale la contribuente aveva lamentato l'inosservanza da parte dell'Ufficio del divieto di doppia imposizione. Si sostiene che nella concreta situazione si sarebbe addirittura verificata una «[...] "*triplicazione" della pretesa* [...]», avendo l'Amministrazione fatto valere il medesimo credito tributario nei confronti di tre distinti soggetti: Finseven s.p.a., Palfra s.s. e Dion s.r.l.

6.2 Il motivo non può trovare accoglimento.

6.3 La Commissione regionale ha effettivamente omesso di pronunciare sul motivo di appello relativo alla violazione del divieto di doppia imposizione, della cui proposizione era stato dato conto nella parte narrativa della sentenza. La contribuente aveva già formulato tale doglianza nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, come risulta dalle precise indicazioni processuali contenute nel ricorso per cassazione (pag. 27).

6.4 Fermo quanto precede, giova ricordare che, secondo un consolidato indirizzo di legittimità, coerente con i princìpi di economia processuale e di ragionevole durata del processo sanciti dall'art. 111, secondo comma, Cost. e con una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., l'omessa pronuncia su una censura proposta in appello non impone in ogni caso la cassazione con rinvio. La Corte Suprema può,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

infatti, decidere la questione di diritto posta dal motivo non scrutinato dal giudice *a quo* quando essa sia infondata e non richieda ulteriori accertamenti di fatto: in tal caso, la decisione conferma il dispositivo della sentenza impugnata e rende inutile il ritorno della causa alla fase di merito (cfr. Cass. n. 4400/2020, Cass. n. 17416/2023, Cass. n. 34135/2025).

6.5 Tale situazione ricorre, per l'appunto, nella fattispecie in esame, atteso che la questione di diritto sulla quale la CTR ha omesso di pronunciare risulta priva di fondamento, ove si consideri che la doppia imposizione si verifica nella sola ipotesi di due avvisi di accertamento che assoggettino a tassazione il medesimo presupposto, non invece quando l'imposta venga chiesta in pagamento a due soggetti diversi. In quest'ultimo caso, individuato il soggetto effettivamente debitore, l'estraneo maturerà il diritto a richiedere il rimborso di quanto eventualmente versato (cfr. Cass. n. 18917/2015, Cass. n. 31638/2019, Cass. n. 9336/2020, Cass. n. 19781/2021).

7. Con il settimo motivo sono lamentate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 42 c.p.

7.1 Si deduce che la Commissione regionale avrebbe errato nel confermare la sanzione irrogata dall'Ufficio a Finseven s.p.a., in assenza del necessario elemento soggettivo del dolo o della colpa.

7.2 Il motivo è inammissibile.

7.3 I giudici di secondo grado hanno accertato che Finseven s.p.a. *«si e*[ra] *resa strumento o compartecipe di comportamenti rivelatisi fraudolenti»*, ravvisando così il coinvolgimento della contribuente nelle condotte contestate.

7.4 Lungi dall'individuare eventuali errori di diritto inficianti la decisione, la ricorrente mira nuovamente a rimettere in discussione l'apprezzamento delle risultanze probatorie compiuto dalla CTR.

7.5 Non va, peraltro, dimenticato che, per giurisprudenza di questa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Corte, la configurabilità dell'abuso del diritto non costituisce causa di esclusione automatica della responsabilità sanzionatoria, in quanto ben può l'Amministrazione irrogare le sanzioni sul maggior imponibile accertato per effetto del disconoscimento dei vantaggi fiscali abusivi, dovendosi ritenere presunta la colpa del contribuente, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997 (cfr. Cass. n. 34750/2019, Cass. n. 8285/2026).

8. Con l'ottavo motivo sono prospettate:

(a) ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997;

(b) ai sensi dell'art. 360, primo comma, numeri 4 e 5, c.p.c., l'insufficiente e contraddittoria motivazione sul punto, con conseguente violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 118 disp. att. c.p.c.

8.1 I giudici d'appello avrebbero immotivatamente reputato legittima l'irrogazione della sanzione nella misura massima prevista dalla legge.

9. Con il nono mezzo sono denunciate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dall'art. 15, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 158 del 2015, e dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

9.1 Si ascrive alla CTR di non aver esaminato la domanda, proposta da Finseven s.p.a. in via ulteriormente subordinata, di riduzione della sanzione in forza del principio del *favor rei* e dello *ius superveniens* costituito dall'art. 15, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 158 del 2015.

9.2 I due motivi possono essere esaminati congiuntamente per la loro stretta connessione.

9.3 Il nono è fondato e il suo accoglimento assorbe lo scrutinio dell'ottavo.

9.4 A Finseven s.p.a. è stata irrogata la sanzione amministrativa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pecuniaria di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, nella misura massima prevista dal testo della norma all'epoca vigente, ovvero quella del 200 per cento della maggior imposta o della differenza del credito accertata.

9.5 Nel corso del giudizio di secondo grado è divenuta applicabile la disciplina introdotta dall'art. 15, comma 1, lett. *a)*, del d.lgs. n. 158 del 2015, che ha sostituito l'art. 1 del d.lgs. n. 471 del 1997, fissando al comma 2 la sanzione dal 90 al 180 per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.

9.6 Con la memoria depositata il 16 giugno 2016, richiamata a pag. 31 del ricorso, la contribuente aveva chiesto ai giudici d'appello di ridurre la sanzione alla luce dello *ius superveniens*.

9.7 La richiesta è stata tuttavia ignorata dalla Commissione, la quale ha confermato la sanzione così come originariamente determinata dall'Ufficio.

9.8 Secondo la giurisprudenza di questa Corte, le modifiche apportate al d.lgs. n. 471 del 1997 dal d.lgs. n. 158 del 2015, che hanno introdotto un trattamento sanzionatorio più favorevole, sono applicabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche quando la sentenza impugnata sia stata pubblicata dopo l'entrata in vigore della nuova normativa. Di esse occorre quindi tenere conto nella determinazione del *quantum* delle sanzioni nei procedimenti in corso (cfr. Cass. n. 24456/2024).

9.9 Non avendo applicato lo *ius superveniens*, la sentenza impugnata è affetta da *error in iudicando*. Si rende, perciò, necessario rideterminare il trattamento sanzionatorio in base alla disciplina sopraggiunta.

10. In conclusione, sulle conclusioni parzialmente conformi del Pubblico Ministero:

— va dichiarata l'estinzione parziale del giudizio e la cessazione della materia del contendere in relazione ai carichi fiscali di cui alla cartella di pagamento n. 095-2016-00098730-17000, oggetto di definizione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

agevolata ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 193 del 2016, conv. dalla legge n. 225 del 2016;

— va accolto il nono motivo di ricorso, con assorbimento dell'ottavo; il primo, il secondo, il quarto, il quinto e il sesto devono essere respinti, mentre il terzo e il settimo sono dichiarati inammissibili.

10.1 Va conseguentemente disposta la cassazione dell'impugnata sentenza, nei limiti indicati, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (già CTR) dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, la quale, uniformandosi al principio di diritto sopra espresso, riesaminerà la sola questione attinente alla misura della sanzione irrogata alla contribuente, alla stregua della normativa sopravvenuta.

11. Le spese del presente giudizio vanno interamente compensate per la parte di controversia oggetto di definizione agevolata, poiché l'eventuale condanna della contribuente contrasterebbe con la *ratio* della disciplina condonistica, facendo ricadere su di essa oneri ulteriori rispetto a quelli contemplati dalla legge (cfr. Cass. n. 10198/2018, Cass. n. 23195/2026).

11.1 La regolamentazione delle restanti spese di legittimità è demandata al giudice di rinvio.

P.Q.M.

La Corte così provvede:

— dichiara parzialmente estinto il giudizio e cessata la materia del contendere in relazione ai carichi fiscali di cui alla cartella di pagamento n. 095-2016-00098730-17000, oggetto di definizione agevolata ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 193 del 2016, conv. dalla legge n. 225 del 2016, compensando interamente fra le parti le inerenti spese processuali;

— accoglie il nono motivo di ricorso, assorbito l'ottavo, dichiara inammissibili il terzo e il settimo e rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata, nei limiti precisati, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese di legittimità riguardanti la parte di controversia non definita.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 29 ottobre 2026.

Il Consigliere estensore	La Presidente
Danilo Chieca	Andreina Giudicepietro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale