

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 33457 Anno 2023**

**Presidente: MANZON ENRICO**

**Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA R. n.**

**Data pubblicazione: 30/11/2023**

Oggetto: Tributi

Iva 2009

**Art. 37, comma 3,**

**GIULIA R. n.**

**600/73**

## **SENTENZA**

Sul ricorso iscritto al numero n.10366 del ruolo generale dell'anno 2017,  
proposto

da

**Vincenzo Caraffa, Giuseppe Caraffa e Salvatore Caraffa**, rappresentati e difesi, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall' Avv.to Sergio Callipari e dall'Avv.to Massimo Mosca, elettivamente domiciliati presso lo studio dell'Avv.to Filomena Silipo, in Roma, Via Panama n. 86;

-ricorrenti-

Contro

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

-controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 6092/16/2016, depositata in data 17 ottobre 2016, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23 novembre 2023 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Tommaso Basile che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udita, per i ricorrenti l'Avv.to Amedeo Tonachiello, in sostituzione dell'Avv.to Massimo Mosca, e per l'Agenzia delle entrate l'Avv.to dello Stato Fabrizio Di Rubbo;

### **FATTI DI CAUSA**

1. A seguito di una complessa attività di indagine svolta dalla Guardia di Finanza, Tenenza di Manerbio, nell'ambito di un procedimento penale, l'Agenzia delle entrate- Direzione provinciale di Roma con avviso di accertamento n. TK3035204935 contestava, per l'anno 2009, a Homnia Labor s.r.l. a socio unico in liquidazione, un'indebita detrazione Iva, oltre sanzioni, essendo emersa la partecipazione della detta società ad un disegno criminoso posto in essere da diversi anni con altre imprese del settore edile, al fine di usufruire di c.d. false compensazioni Iva, esponendo in dichiarazione costi con correlati crediti Iva, ritenuti dall'Amministrazione inesistenti, e, pertanto, utilizzati indebitamente per il pagamento in compensazione di altri tributi. Tale avviso veniva notificato, per quanto di interesse, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/73, a Caraffa Vincenzo, Giuseppe e Salvatore, soci al 33, 33% di Domade s.r.l., proprietaria al 50% di Homnia Labor s.r.l.

2. Avverso il suddetto atto impositivo Caraffa Vincenzo, Giuseppe e Salvatore proponevano ricorso dinanzi alla Commissione provinciale tributaria di Roma che, con sentenza n. 10455/54/2015, lo respingeva.

3. Avverso la sentenza di primo grado i contribuenti proponevano appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio che con sentenza n. 6092/16/2016 depositata il 17 ottobre 2016, lo rigettava.

4. In punto di diritto, il giudice di appello ha ritenuto che l'indebita detrazione di imposta da parte di Homnia Labor s.r.l. - frutto di una condotta fraudolenta della società, che aveva anche, negli anni, trasferito più volte il proprio domicilio fiscale e che aveva effettuato il passaggio delle cariche sociali in capo a soggetti stranieri resisi irreperibili - costituiva componente positivo di reddito imponibile in capo ai sigg.ri Caraffa, i quali erano soci nella misura del 33% ciascuno di Domede s.r.l. a sua volta titolare del 50% delle quote di Homnia Labor s.r.l.; la tesi degli appellanti in ordine alla mancanza di alcun rapporto con Homnia Labor s.r.l. stante l'intervenuta cessione nel gennaio del 2008 delle quote dell'allora Cogemi s.r.l. - successivamente denominata Homnia Labor - non poteva trovare accoglimento in quanto dalle indagini della G.d.F. era emersa la posizione di mero prestanome del cessionario delle quote sociali Sergio Maggio (risultato essere privo di un patrimonio adeguato a sostenere le responsabilità conseguenti) il che dimostrava la continuità nella gestione della stessa da parte dei sig.ri Caraffa. Tali passaggi costituivano il nucleo centrale della motivazione dell'avviso di accertamento il che depotenziava l'argomentazione svolta dal giudice di primo grado, del tutto complementare, riguardante la conservazione del potere di delega in capo a Salvatore Caraffa ad operare sul conto corrente della società. Il carattere di Homnia Labor s.r.l. a ristretta base azionaria di quest'ultima, caratterizzata dalla partecipazione attiva e diretta dei soci alle vicende della stessa, implicava la conoscibilità da parte dei Caraffa delle operazioni fraudolente contestate.

5. Avverso la suddetta sentenza Caraffa Vincenzo, Giuseppe e Salvatore propongono ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

6. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 37, comma 3, e 38 del d.P.R. n. 600/73 per avere la CTR ritenuto legittima l'imputazione ai contribuenti del maggior reddito imponibile quale provento illecito della condotta fraudolenta di Homnia Labor s.r.l. sulla base di elementi (come la circostanza dell'esistenza di una delega di Caraffa Salvatore ad operare sul conto corrente della società) inidonei ad assurgere al grado di presunzioni gravi, precise e concordanti, sebbene: 1) i Caraffa non fossero mai stati attinti da alcun procedimento penale; 2) nel gennaio del 2008, la Domade s.r.l., della quale i contribuenti erano soci, avesse già ceduto, unitamente a STM Costruzioni s.r.l., le quote della costituita società Cogemi s.r.l. (successivamente trasformatasi nella Homnia Labor s.r.l.) a Sergio Maggio con conseguente impossibilità per i contribuenti, a decorrere da tale data, di operare sul conto corrente bancario della stessa giusta comunicazione dell'Intesa San Paolo prodotta in grado di appello; 3) dalla documentazione prodotta sin dal primo grado (estratti conto personali dei contribuenti dal 2007; estratti conto della Domade s.r.l. dal 2007; copia della dichiarazione dei redditi dei contribuenti) non fosse desumibile alcun collegamento dei Caraffa con la società accertata o con Sergio Maggio; 4) Homnia Labor s.r.l. fosse stata posta in liquidazione nel 2010, a distanza di due anni dall'operazione di cessione di quote, con conseguente conferma della insussistenza di alcun collegamento tra i contribuenti e Homnia Labor srl.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 1,4,17 del d.P.R. n. 633/72 per non avere la CTR accertato, in capo ai Caraffa, la mancata ricorrenza dei presupposti per essere considerati soggetti passivi Iva atteso che, ai sensi dell'art. 4 *cit.*, presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta era costituito dallo svolgimento di attività di impresa, arte o professione, e che tale requisito non era ravvisabile in capo ai contribuenti, essendo l'unico soggetto passivo obbligato al versamento dell'Iva accertata dall'Ufficio Homnia Labor s.r.l. Peraltro, ad avviso dei ricorrenti, il difetto di legittimazione passiva dei contribuenti emergerebbe dallo stesso avviso di accertamento essendo contenuto in esso l'avvertimento circa la notifica di un successivo atto impositivo

giustificato dall'insorgenza di un reddito impositivo (reddito personale dei proventi illeciti) non avente nulla in comune con l'impugnato avviso di accertamento prodromico.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. per avere la CTR 1) ritenuto provata, per l'anno 2009, la continuità della gestione di Homnia Labor da parte di tutti i contribuenti sulla base di un elemento indiziario privo dei requisiti ex artt. 2727 e 2729 c.c. qual era la mera posizione di prestanome di Sergio Maggio, acquirente delle quote cedute dai Caraffa in data 22 gennaio 2008; 2) ritenuto provata la continuità della gestione di Homnia Labor, per il solo socio Salvatore Caraffa, sulla base di una delega ad operare sul conto corrente bancario intestato alla società, sebbene i contribuenti avessero smentito tale circostanza essendosi come comprovato dalla dichiarazione della Banca Intesa San Paolo allegata all'atto di appello- arrestata l'operatività sul conto corrente della società nel gennaio 2008, data della cessione delle quote sociali dell'allora Cogemi s.r.l.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. per avere il giudice di appello ritenuto provata la conoscibilità delle operazioni fraudolente operate da Homnia Labor da parte dei contribuenti sebbene la cessione da parte di Domade s.r.l., nel gennaio del 2008, delle quote sociali dell'allora Cogemi s.r.l. costituisse un dato certo dal quale desumere la mancata conoscenza/conoscibilità da parte dei contribuenti dei fatti illeciti commessi, nel 2009, dalla Homnia Labor s.r.l. Peraltro, a riprova della mancata conoscenza delle operazioni fraudolente, i ricorrenti rilevano il mancato coinvolgimento dei Caraffa nelle vicende penali e amministrative della società e la mancata contestazione nel p.v.c. della G.d.f. e nell'avviso in questione di loro indebite intromissioni, nel 2009, nella gestione societaria.

5. In disparte l'improprio richiamo nel secondo motivo anche del n. 4 del comma 1 dell'art. 360 c.p.c., va condotta l'analisi congiunta dei motivi di ricorso stante la connessione tra di essi.

5.1. primi due mezzi sono infondati mentre il terzo e il quarto si profilano inammissibili per le ragioni di seguito indicate.

5.2. La presente controversia involge la verifica della legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti di Homnia Labor s.r.l. per indebita detrazione Iva, nell'anno 2009, in relazione ad una condotta fraudolenta relativa a c.d. false compensazioni d'imposta, e notificato, tra l'altro, a Caraffa Vincenzo, Giuseppe e Salvatore, quali soggetti cui imputare direttamente i proventi illeciti ai sensi dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/73. In particolare, secondo l'Ufficio, l'attività e le imposte della società di capitali sarebbero imputabili direttamente (sia pure in concorso con altri soggetti), ai Caraffa, quali soci al 33% di Domade s.r.l. a sua volta controllante al 50% di Homnia Labor, quali interponenti nel meccanismo fraudolento e possessori effettivi dei proventi dell'attività illecita della società interposta Homnia Labor (*"il bottino fiscale rappresentato dall'Iva evasa dalla società, in frode ai crediti erariali e contributivi- attraverso la conclamata condotta fraudolenta, culminata nell'intervenuta messa in liquidazione della stessa e del passaggio di cariche sociali in capo a soggetti stranieri irreperibili con conseguente irreperibilità dei libri e delle scritture private- costituisce un componente positivo di reddito imponibile in capo ai suddetti soggetti, soci di... [S.T.M. Costruzioni s.r.l.] e Domade s.r.l., imprese controllanti la Homnia Labor ciascuna nella misura del 50% del capitale sociale. L'individuazione dei soggetti cui imputare direttamente i suddetti proventi illeciti è stata effettuata secondo quanto disposto dal comma 3 dell'art. 37 del DPR 600/73"*, stralcio dell'avviso riprodotto in ricorso pag. 3).

5.3. Questa Corte ha affrontato la problematica in questione, in particolare, con riguardo all'applicazione delle sanzioni all'amministratore di fatto (Cass. n. 23231 del 25/07/2022). Nella detta pronuncia, ha precisato che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 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», verrebbe meno la ratio giustificatrice dell'applicazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, dovendo essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (Cass. n. 28332 del 7/11/2018; Cass. n. 10975 del 18/04/2019; Cass. n. 32594 del 12/12/2019; Cass. n. 25757 del 13/11/2020; Cass. n. 29038 del 20/10/2021). Si è osservato, peraltro, che tale ragionamento non riguarda solo il profilo sanzionatorio in senso stretto, il quale, anzi, costituisce un aspetto ulteriore, un *posterius*, rispetto alla pretesa sostanziale e al debito tributario. È evidente, infatti, che se l'amministratore di fatto ha utilizzato lo schermo sociale nel suo esclusivo interesse sorge la presunzione che pure dei proventi dell'attività egli abbia tratto esclusivo beneficio (Cass. sez. 5, n. 1358 del 2023).

5.4. Va esaminato se, e a quali condizioni e limiti, in una situazione come quella in considerazione, l'Amministrazione finanziaria possa imputare ad un diverso soggetto i redditi maturati dall'ente e le relative imposte.

5.5. Il meccanismo che, nel nostro ordinamento, mira a riallineare l'attività svolta da un altro soggetto sull'effettivo percettore dei redditi è quello previsto dall'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 che dispone: «In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona».

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».

9. Giova sottolineare che, come costantemente ribadito dalla Corte, ai fini del soddisfacimento dell'onere probatorio dell'Ufficio, non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità, con riferimento a una connessione probabile di accadimenti in base a regole di esperienza (Cass. n. 13807 del 22/05/2019; Cass. n. 4168 del 21/02/2018; Cass. n. 17833 del 19/07/2017; Cass. n. 25129 del 7/12/2016; già Cass. S.U. n. 9961 del 13/11/1996).

5.6. L'oggetto della prova incombente sull'Amministrazione finanziaria, peraltro, non attiene agli elementi costitutivi dell'interposizione ma solo – come precisa la norma – che «egli [il soggetto terzo] ne è l'effettivo possessore per interposta persona»: la funzione della norma, dunque, è quella di evitare che il contribuente (effettivo possessore) si sottragga al prelievo occultando all'Amministrazione finanziaria la propria identità di contribuente, ricorrendo a interposizioni negoziali tali da attribuire a terzi il possesso del reddito. In altri termini, il possesso del reddito «per interposta persona» costituisce il fatto ignoto oggetto della prova logica a carico dell'Ufficio, quale elemento che lega il reddito prodotto dal soggetto interposto al titolare effettivo: la rilevanza dell'effettivo possesso del reddito rispetto alla sua titolarità formale sancisce la prevalenza della sostanza (possesso del reddito) sulla forma (titolarità del reddito) e della realtà sull'apparenza, dovendosi individuare non la natura fittizia o ingannevole della titolarità del reddito, bensì l'effettività dell'esercizio del possesso del reddito a prescindere dalla sua formale titolarità. Tale percorso argomentativo e giuridico, per l'ampia latitudine della norma, non è limitato dalla tipologia di reddito oggetto di accertamento e, dunque, si estende – come recentemente precisato da questa Corte (Cass. n. 5276 del 17/02/2022) – anche al reddito d'impresa e all'ipotesi in cui l'interposto sia una società di capitali, salva la necessaria specifica verifica della relazione di fatto tra contribuente e reddito per operare la traslazione del reddito d'impresa prodotto all'effettivo titolare. Nel caso di reddito d'impresa ha rilievo, di norma, la figura dell'amministratore di fatto del soggetto imprenditoriale formalmente titolare del reddito (i.e. la società); tuttavia, tale

ruolo, per assumere incidenza, deve «assumere una particolare pregnanza al fine di integrare la presunzione del possesso del reddito perché deve essere tale da comportare la traslazione del reddito realizzato dall'ente collettivo percettore interposto nel suo complesso (e, quindi, anche ai fini Irap e Iva) al soggetto persona fisica interponente come se fosse stato prodotto da quest'ultimo» (così Cass. n. 5276 del 2022, cit.). Ciò significa che la posizione dell'interponente non è quella di mero gestore dell'ente collettivo- condizione che, in quanto tale, sarebbe significativa ai fini reddituali solo nelle società di persone interposte e, in caso di socio, a fondamento del maggior reddito da partecipazione ai fini Irpef - ma di soggetto che disponga *uti dominus* delle risorse del soggetto interposto.

5.7. Come si è osservato, del resto, nell'ipotesi in questione, «si configura, in relazione all'interponente, una fattispecie simile a quella della holding unipersonale, ossia di chi eserciti professionalmente con stabile organizzazione, l'indirizzo, il controllo e il coordinamento delle società (Cass., Sez. I, 26 febbraio 1990, n. 1439; Cass., Sez. I, 16 gennaio 1999, n. 405; Cass., Sez. I, 9 agosto 2002, n. 12113; Cass., Sez. I, 13 marzo 2003, n. 3724; Cass., Sez. U., 29 novembre 2006, n. 25275; Cass., Sez. I, 6 marzo 2017, n. 5520; Cass., Sez. I, 3 giugno 2020, n. 10495)» (così, sempre la già citata Cass. n. 5276 del 2022). Ne deriva che, in tale ipotesi, la prova che incombe sull'Amministrazione finanziaria ha ad oggetto il totale asservimento della società interposta all'interponente, tale, quindi, da dimostrare: a) la relazione di fatto tra l'interponente e la fonte del reddito del soggetto imprenditoriale interposto; b) che il primo sia l'effettivo possessore dei redditi formalmente intestati alla società.

5.8. Non ha rilievo, invece, la dimostrazione che l'interposizione sia reale o fittizia: l'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, infatti, si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale, ed anche ad un uso improprio di un legittimo strumento giuridico (ex multis, Cass. n. 11055 del 27/04/2021; Cass. n. 17128 del 28/06/2018; Cass. n. 5408 del 03/03/2017).

A fronte di tale prova, che può essere fornita anche solo in via presuntiva, incomberà poi al contribuente fornire la prova contraria dell'assenza di

interposizione ovvero della mancata percezione dei redditi del soggetto interposto (Cass. n. 29228 del 20/10/2021; Cass. n. 5276 del 2022, cit.). Va sottolineato, infine, che, in caso di interposizione mediante una società, la traslazione riguarda esattamente il reddito d'impresa nel suo complesso prodotto dal contribuente interposto avuto riguardo alla pluralità di elementi che lo compongono (salva la prova, a carico dell'Ufficio, di un maggior reddito conseguito dall'interponente), che, dunque, è attribuito all'interponente quale effettivo possessore del reddito ed effettivo debitore dei tributi formalmente imputati alla società interposta.

5.9. La compiuta traslazione del reddito, del resto, è coerente con il diritto al rimborso dell'interposto, ai sensi dell'art. 37, quinto comma, d.P.R. n. 600 del 1973, per quelle imposte che abbia pagato per redditi imputati all'interponente, condizione che legittima il riconoscimento, ove ne sussistano i presupposti formali e sostanziali, anche del diritto alla detrazione ex art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. n. 27964 del 30/12/2009).

La traslazione del reddito d'impresa dall'interposto (società) all'interponente ai sensi dell'art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 è idonea ad assicurare la ripresa a tassazione nei confronti di quest'ultimo per le imposte dovute.

6. Quanto all'IVA, più in particolare, 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 (la cui esistenza, come detto, non è scalfita dall'assoggettamento di fatto), 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 gestore e il mandante è la società.

6.1. Ciò si verifica, in particolare, quando l'imprenditore, che gestisca delle società cartiere, disponga in autonomia in merito alle attività e alle transazioni e decida, per conto della società, sulla realizzazione delle operazioni commerciali, individuando, ad esempio, i venditori (esteri) e i successivi acquirenti (nazionali). Orbene, l'art. 6, § 4, della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva), corrispondente all'art. 3,

terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce 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. Ne deriva che se la prestazione di servizi a cui l'operatore partecipa è soggetta all'IVA, pure il rapporto giuridico tra costui e la parte per conto della quale agisce è soggetto all'IVA (v. Corte di giustizia, in C-274/15, cit., punto 87).

6.2. Giova sottolineare, sul punto, che resta estranea e irrilevante ogni indagine sul carattere oneroso o meno del rapporto di mandato: infatti, ai fini dell'applicazione della disciplina IVA del mandato senza rappresentanza, la norma unionale non contiene alcun riferimento ad un eventuale carattere oneroso della partecipazione alla prestazione di servizi (v. Corte di giustizia, 19 dicembre 2019, in C-707/18, Amărăști Land Investment SRL, punto 38). 2.7.6. L'irregolarità delle operazioni riferite al mandante, infine, se, da un lato, non esime il mandatario senza rappresentanza dall'obbligo di provvedere alla fatturazione posto che quale soggetto passivo, nel rapporto con il mandante, è tenuto al vaglio critico dell'operazione (e di verificare, quindi, il regime fiscale e di fatturazione), dall'altro, ove vengano in rilievo operazioni soggettivamente inesistenti, ciò refluisce sulla sua posizione, neppure essendo in dubbio la fittizietà delle operazioni e la consapevolezza delle frode.

6.3. La delineata cornice normativa entro cui si colloca la questione in esame ha immediate conseguenze anche sul piano sanzionatorio. L'irrogazione delle sanzioni, difatti, trova il suo diretto riferimento nella condotta dell'interponente,

il quale è sanzionato in proprio, in relazione all'avvenuta traslazione del reddito e dei relativi tributi dell'ente collettivo, con conseguente imputazione anche delle condotte evasive.

6.4. La fattispecie è esterna al perimetro dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003: il rapporto fiscale che viene in considerazione non è quello, previsto dalla citata norma, «proprio di società o enti con personalità giuridica» ma, in conseguenza della traslazione del reddito all'effettivo possessore ex art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1970, quello specifico e proprio dell'interponente.

6.5. Il contribuente, come osservato, non riveste, in questo caso, la posizione di (mero) amministratore di fatto ma è l'effettivo possessore dei redditi formalmente intestati alla società come se fossero stati da lui prodotti, sicché assume rilievo, anche per tale versante, il suo rapporto fiscale, con le correlate sanzioni per gli inadempimenti e le violazioni che lo caratterizzano, e non quello della società.

6.6. Sulla base della superiore ricostruzione, Cass. n. 23231 del 2022 ha, quindi, enunciato i seguenti principi di diritto: «in tema di accertamento sulle imposte dirette e sull'IVA, nei confronti del soggetto che abbia gestito *uti dominus* una società di capitali si determina, ai sensi dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, la traslazione del reddito d'impresa, e delle relative imposte, in quanto effettivo possessore del reddito della società interposta; inoltre, in tale ipotesi, tra i due soggetti si instaura un rapporto di mandato senza rappresentanza, dove il mandatario è il gestore *uti dominus* e la mandante è la società, sicché, ove le prestazioni di servizi cui il primo abbia partecipato per conto della seconda siano soggette a IVA, pure il rapporto giuridico tra il mandatario e la società interposta è soggetto all'IVA; a tali fini incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, il totale asservimento della società interposta all'interponente, spettando quindi al contribuente l'onere di fornire la prova contraria dell'assenza di interposizione ovvero della mancata percezione dei redditi del soggetto interposto». «in tema di sanzioni tributarie, nell'interposizione del gestore *uti dominus* alla società di capitali interposta ai sensi dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973

non ha rilievo il rapporto fiscale proprio di quest'ultima 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 del d.l. n. 269 del 2003 e le violazioni, pur formalmente dell'ente collettivo, vanno riferite alla sua attività» (da ultimo nello stesso senso, Cass. sez. 5 n. 1358 del 2023).

Le doglianze del ricorrente vanno, pertanto, esaminate alla luce dei superiori principi di diritto.

6.7. Nella specie, la CTR ha correttamente ritenuto l'imputabilità ai sigg.ri Caraffa (in concorso con altri soggetti) degli omessi versamenti dell'Iva da parte di Homnia Labor s.r.l. in ragione della circostanza assorbente del riscontrato asservimento della società interposta *"possedendo i Caraffa partecipazioni al capitale sociale della Domede s.r.l. nella misura del 33% ciascuno che, a sua volta, era titolare del 50% della anzidetta società [Homnia Labor]"*, e trattandosi di *"società a ristretta base azionaria caratterizzata dalla partecipazione attiva e diretta dei soci alle vicende della stessa con evidenti ricadute (quantomeno) sul flusso informativo riguardante l'attività della società"* (pag. 2 della sentenza impugnata).

6.8. Invero, secondo la ricostruzione dell'Ufficio fatta propria sostanzialmente dalla CTR, soggetti interponenti nel meccanismo fraudatorio posto in essere formalmente da Homnia Labor s.r.l. erano le società controllanti (STM Costruzioni s.r.l. e Domade s.r.l.) al 50% la prima (avendo costituito l'allora Cogemi s.r.l. successivamente trasformatasi nella Homnia Labor s.r.l. v. anche sul punto pagg. 5-6 del ricorso) ed essendo i Caraffa titolari ciascuno del 33% del capitale sociale di Domade s.r.l., trovava applicazione, ai fini della diretta imputazione ad essi dei redditi accertati in capo alla Domade s.r.l. (per traslazione dalla società interposta Homnia Labor) la presunzione di distribuzione, *pro quota*, ai soci degli utili extracontabili accertati in capo alla società a ristretta base azionaria, ferma restando la possibilità per i soci di fornire prova contraria - nella specie non offerta - rispetto alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria dimostrando che i maggiori ricavi dell'ente sono

stati accantonati o reinvestiti (Cass. Sez. 5, n. del 2018; Sez. 6 - 5, n. del 2019).

6.9. Quindi, dal fatto noto della titolarità in capo ai Caraffa del 33,33% ciascuno, del capitale sociale di Domade s.r.l., proprietaria, a sua volta, al 50% di Homnia Labor s.r.l., la CTR ha desunto, quale elemento presuntivo, grave, preciso e concordante, il fatto ignoto dell'effettiva gestione *uti dominus* della società interposta e dunque del possesso dei proventi illeciti per traslazione in capo ai contribuenti (con imputazione per trasparenza) sebbene formalmente riconducibili alla società verificata Homnia Labor.

6.10. Risulta, pertanto, inconferente l'argomentazione dedotta con il primo motivo di ricorso circa la mancata pendenza di alcun procedimento penale a carico dei Caraffa atteso che – pur avendo avuto origine il presente accertamento da complesse attività di indagini svolte dalla GDF nell'ambito di un procedimento penale a carico di soggetti terzi - l'imputazione ai Caraffa - unitamente ad altri soggetti - dell'Iva evasa da Homnia Labor è fondata sullo schema dell'interposizione del gestore *uti dominus* - nella specie le due società controllanti al 50% la società verificata e per trasparenza i contribuenti, soci della Domade s.r.l. - alla società di capitali interposta Homnia Labor ai sensi dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73.

7. Quanto alla circostanza dedotta nel primo motivo di ricorso dell'avvenuta cessione, nel gennaio del 2008, da parte di Domade s.r.l., della quale i contribuenti erano soci, unitamente a STM Costruzioni s.r.l., delle quote della costituita società Cogemi s.r.l. (successivamente trasformatasi nella Homnia Labor s.r.l.) a Sergio Maggio con conseguente impossibilità per i contribuenti, a decorrere da tale data, di operare sul conto corrente bancario della stessa come da comunicazione dell'Intesa San Paolo prodotta in grado di appello, la CTR - con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - ha affermato che *"le indagini della Guardia di Finanza [avevano] concluso per la mera posizione di prestanome del sig. Sergio Maggio, cessionario delle quote della società, il che comporta[va] la continuità nella gestione della stessa da parte degli attuali appellanti"* e che *"tale conclusione si basava sulla circostanza, frutto*

delle anzidette indagini della Guardia di Finanza (recepite nell'atto impositivo) che il cessionario della società in questione era risultato essere privo di un patrimonio adeguato a sostenere le responsabilità conseguenti all'assunzione della stessa".

7.1. Peraltro, il giudice di appello, nel costrutto argomentativo posto a fondamento della sentenza impugnata stante la riscontrata traslazione del reddito di impresa e delle relative imposte dalla società interposta verificata Homnia Labor ai soggetti interponenti, tra cui (per trasparenza) anche ai Caraffa, in quanto titolari, ciascuno, del 33,33% del capitale sociale di Domede s.r.l., proprietaria del 50% di Homnia Labor e la sostanziale fittizietà della cessione delle quote sociali dell'allora Cogemi nel 2008, ha ritenuto- depotenziandola- "del tutto complementare" l'ulteriore argomentazione (svolta dal giudice di primo grado) riguardante la conservazione del potere di delega in capo al sig. Salvatore Caraffa ad operare sul conto corrente della società.

7.2. Ogni altra argomentazione dedotta con il primo motivo di ricorso circa l'assenza di alcun collegamento dei sigg.ri Caraffa con la società Homnia Labor asseritamente desumibile dal contenuto dei documenti prodotti sin dal primo grado (estratti conto personali e della Domade dal 2007; copia della dichiarazione dei redditi dei contribuenti), implica rivalutazioni di apprezzamenti di merito inammissibili in questa sede avendo il giudice di appello ritenuto circostanza assorbente denotante la gestione *uti dominus* della società verificata da parte dei contribuenti la detenzione da parte degli stessi, ciascuno, del 33,33% per cento del capitale sociale di Domede s.r.l. a sua volta titolare al 50% di Homnia Labor s.r.l. (e prima dell'allora Cogemi). Né assume alcun rilievo sul costrutto motivazionale della CTR la dedotta messa in liquidazione di Homnia Labor nel 2010, dopo due anni dall'operazione di cessione, attesa, come sopra già evidenziato, la riscontrata fittizietà di tale operazione, stante la emersa posizione di mero prestanome del cessionario Sergio Maggio.

8. Infondato, alla luce di quanto sopra, è il secondo motivo di ricorso, trattandosi, in applicazione del disposto di cui al comma 3 dell'art. 37 del d.P.R. n. 600/73, di un'ipotesi di traslazione del reddito d'impresa, e delle relative imposte, in capo

ai contribuenti, quali effettivi possessori dei proventi illeciti formalmente riconducibili alla società interposta verificata.

9. Inammissibile si profila il terzo motivo, sotto entrambe le sub censure, in quanto non attinente al *decisum* atteso che, la CTR, lungi dall'aver ritenuto provato, per il 2009, il coinvolgimento dei contribuenti nella gestione della società Homnia Labor sulla base dell'avvenuto riscontro della mera posizione di prestanome del sig. Sergio Maggio, acquirente delle quote dell'allora Cogemi (poi successivamente trasformatasi nella Homnia Labor), ha desunto, come sopra già precisato, il fatto ignoto della gestione *uti dominus* della società interposta e quindi della traslazione del reddito di impresa di quest'ultima dal fatto noto della titolarità in capo ai contribuenti del 33,33% delle quote del capitale sociale di Domade, a sua volta proprietaria al 50% della società verificata Homnia Labor.

Invero, nel costrutto argomentativo della CTR, il riferimento alla emersa posizione di mero prestanome del cessionario delle quote dell'allora Cogemi è effettuato soltanto per desumere da questa circostanza una conferma della "continuità" della gestione della società verificata da parte dei contribuenti.

10. Ugualmente non coglie il *decisum* l'altra sub censura del terzo motivo con cui si denuncia l'erroneità del ragionamento presuntivo del giudice di appello per avere desunto il coinvolgimento di Salvatore Caraffa nella gestione della società verificata dall'esistenza di una delega ad operare sul conto corrente societario di Homnia Labor s.r.l., sebbene tale circostanza fosse stata smentita in corso di causa, essendo venuta meno la possibilità- come da prodotta comunicazione dell'Intesa San Paolo- ad operare su detto conto sin dal gennaio del 2008, data in cui era avvenuta la cessione delle quote sociali dell'allora Cogemi. Invero, come già sopra evidenziato, stante la circostanza assorbente costituita dalla detenzione da parte dei contribuenti del 33,33% delle quote sociali della società Domade s.r.l. a sua volta proprietaria al 50% di Homnia Labor e la sostanziale fittizietà della cessione delle quote sociali nel 2008, la CTR ha ritenuto " *del tutto complementare* " " *l'ulteriore argomentazione* (del giudice di primo grado) *riguardante la conservazione del potere di delega in capo al sig. Salvatore Caraffa ad operare sul conto della società*".

11. Inammissibile si profila anche il quarto mezzo non cogliendo il decisum atteso che la CTR ha ritenuto sostanzialmente irrilevante la conoscibilità dell'esistenza delle frode da parte dei contribuenti facendo applicazione del principio di diritto secondo cui in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione prò quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti" ( Cass. n. 12329 del 2014 richiamata, e, nello stesso senso, ex plurimis, Cass. n. Cass. Sez. 5, n. del 2018; Sez. 6 - 5, n. del 2019).

12. In conclusione, il ricorso va rigettato.

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

#### **P.Q. M.**

**La Corte** rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 14.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1<sup>quater</sup> D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 23 novembre 2023