

I giudici di legittimità in tema di interposizione fittizia

Data Stampa 6901-Data Stampa 6901

Redditi ai raggi X

Conta chi sia l'effettivo possessore

Pagina a cura
di **BENITO FUOCO**

In materia di accertamento tributario, la disciplina dell'interposizione fittizia di persone (ex art. 37, comma 3, del dpr n.600/1973) non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento, essendo sufficiente un uso improprio o deviante di un legittimo strumento giuridico al fine di eludere il regime fiscale. Inoltre, oggetto della prova a carico del Fisco non riguarda gli elementi costitutivi dell'interposizione; quel che rileva è che il soggetto nei confronti del quale è rivolto l'accertamento sia l'effettivo possessore del reddito per interposta persona. Sono le conclusioni che si leggono nell'ordinanza della Cassazione civile tributaria n. 3728/2026.

Il caso. L'ufficio finanziario notificava un avviso di accertamento con cui, sulla base di un p.v. di constatazione, contestava per l'anno 2016 costi indebitamente dedotti, ripresi a tassazione, sia per le imposte dirette che indirette. L'ufficio riteneva che le fatture di acquisto fossero relative a operazioni inesistenti di acquisto di beni, successivamente rivenduti fittiziamente senza applicazione di imposta. Gli inquirenti avevano ipotizzato una complessa frode che vedeva coinvolte più società al fine di creare, attraverso l'utilizzo del suddetto schema fraudolento, riserve occulte nel patrimonio aziendale di cui beneficiavano gli appartenenti a una stessa famiglia. L'ufficio finanziario riqualificava la società a responsabilità limitata in società di fatto quale mero schermo societario e imputava ai soci di fatto, a norma dell'articolo 37, comma 3, del dpr n.600/1973, il carico fiscale della società quali soci responsabili illimitatamente e solidalmente ex articolo 2291 del codice civile, nonché, quali responsabili anche ai fini Irpef, ai sensi dell'articolo 5 del dpr n. 917/86 (Tuir) in applicazione del principio di trasparenza. Il ricorso veniva rigettato in Cgt di Milano,

mentre l'appello veniva parzialmente accolto. La Corte di merito di secondo grado aveva ritenuto non adeguatamente provato lo schema societario, conseguentemente, sia pure confermate le riprese nei confronti delle società, andavano annullati gli atti emessi nei confronti delle persone fisiche essendo venuto meno il teorema dell'abuso di schema societario. Contro questa sentenza le Entrate proponevano ricorso per cassazione.

Il principio. La Cassazione ha accolto il ricorso e stabilito la responsabilità solidale dei soci e degli amministratori. Tra le righe dell'ordinanza si legge che 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 dpr n. 600/1973 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". L'oggetto della prova incumbente sull'Amministrazione finanziaria non attiene agli elementi costitutivi dell'interposizione; quel che rileva è che il soggetto nei confronti del quale è rivolto l'accertamento sia l'effettivo possessore del reddito per interposta persona. Si è, quindi, affermato che "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, dpr 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 sog-

gette 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" (Cassazione n. 23231 del 2022). L'oggetto della prova incumbente sull'Amministrazione finanziaria non attiene agli elementi costitutivi dell'interposizione; quel che rileva è che il soggetto nei confronti del quale è rivolto l'accertamento sia l'effettivo possessore del reddito 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 tali da attribuire a terzi il possesso del reddito. Ciò che rileva ai fini tributari è, pertanto, che l'interponente disponga delle risorse del soggetto interposto uti dominus; infatti, è nella prova della relazione dell'interponente con la fonte di reddito del soggetto interposto che si risolve la prova del "possesso" del reddito. Inoltre, trattandosi di possesso come situazione di fatto tale da comportare l'individuazione di un titolare effettivo del reddito complessivo diverso e divergente dal titolare formale è coerente che la prova sia affidata anche a circostanze di carattere indiziario (Cassazione n. 5276/2022). Gli Ermellini aggiungono che questo inquadramento 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. La fattispe-



cie è esterna al perimetro dell'articolo 7 del dl n. 269/2003, perché 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, del dpr n. 600 del 1970, quello specifico e proprio dell'interponente. Il contribuente non riveste, in questo caso, la posizione di amministratore 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 (Cassazione ordinanza n. 23149/2025; n. 33434/2022).

— © Riproduzione riservata — ■

Il principio

L'oggetto della prova incombente sull'Amministrazione finanziaria non attiene agli elementi costitutivi dell'interposizione; quel che rileva è che il soggetto nei confronti del quale è rivolto l'accertamento sia l'effettivo possessore del reddito per interposta persona