

Abuso del diritto: è nulla per motivazione apparente la sentenza d'appello che esclude il carattere abusivo dell'interposizione di una società costituita dagli associati di uno studio professionale, la quale acquisisce in leasing l'immobile sede dello studio e glielo concede in locazione, limitandosi a riportare principi generali e a recepire le tesi dell'appellante senza esaminare gli elementi dell'Ufficio sull'assenza di sostanza economica e le ragioni extrafiscali addotte; il giudice del rinvio deve verificare compagine, evoluzione e operatività delle società coinvolte e la coincidenza dei soggetti che beneficiano del vantaggio fiscale

La Corte non decide se l'operazione sia abusiva, ma fissa ciò che il giudice di merito deve accertare quando l'Ufficio contesta l'abuso del diritto: non bastano l'acquisto di una partecipazione da parte della società interposta o la congruità del canone, occorre confrontarsi con gli elementi dell'Amministrazione sulla sostanza economica e con le ragioni extrafiscali del contribuente. Il rinvio indica anche i fatti da verificare: compagine e operatività delle società, coincidenza diretta o indiretta dei beneficiari del vantaggio.

PROVVEDIMENTO	Cass. civ., sez. trib., ordinanza 16 ottobre 2026, n. 26969 · Pres. Lenoci, rel. Serrelli
DECISIONE	Ricorso dell'Agenzia delle entrate accolto quanto al primo motivo, assorbiti il secondo e il terzo · sentenza cassata con rinvio alla CGT di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità
OGGETTO	Avvisi di accertamento per il 2016 emessi nei confronti di un'associazione professionale di dottori commercialisti e, per i redditi di partecipazione, dei suoi associati, preceduti dall'invito previsto dall'art. 10-bis, commi 6 e 7, della legge n. 212 del 2000 · sentenza impugnata: CGT II Marche n. 496/2025

1. MASSIMA

È nulla per motivazione apparente, ai sensi degli artt. 132 c.p.c. e 36, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, la sentenza d'appello che, chiamata a decidere su una contestazione di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, si limiti a richiamare principi generali della materia e a recepire acriticamente le argomentazioni dell'appellante, senza valutarle autonomamente e senza esaminare gli elementi posti dall'Amministrazione a fondamento della pretesa, in particolare quelli relativi all'assenza di sostanza economica dell'operazione, né le ragioni extrafiscali addotte dal contribuente e confutate dall'Ufficio.

Il giudice del rinvio deve stabilire se l'operazione, valutata nel suo insieme, sia sorretta da ragioni economiche apprezzabili o sia volta essenzialmente a conseguire un risparmio d'imposta, verificando la compagine delle società coinvolte e la sua evoluzione nel tempo, la loro effettiva operatività rispetto all'oggetto sociale e la coincidenza, diretta o indiretta, dei soggetti che beneficiano del vantaggio fiscale; resta fermo il riparto per cui la prova del disegno abusivo grava sull'Amministrazione e l'allegazione di ragioni economiche alternative o concorrenti grava sul contribuente.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 10-bis, commi 1, 2, 3, 4, 6, 7 e 9, della legge 27 luglio 2000, n. 212; articolo 36, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; articoli 132 e 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, del codice di procedura civile; articolo 111, sesto comma, della Costituzione; articolo 2697 del codice civile; articolo 12 delle disposizioni sulla legge in generale.

3. FATTO E SVOLGIMENTO PROCESSUALE

Un'associazione professionale di dottori commercialisti, composta da tre associati con quote pressoché paritarie, occupava dal 2011 in locazione l'immobile sede dello studio, per un canone annuo di 25.000 euro. Gli associati avevano poi costituito una società in accomandita semplice con oggetto immobiliare; una società di leasing aveva acquistato l'immobile e lo aveva concesso in leasing alla nuova società, che a sua volta lo aveva locato allo studio. Con l'invito previsto dall'art. 10-bis, commi 6 e 7, dello Statuto, l'Ufficio aveva contestato che l'unica ragione dell'operazione fosse consentire allo studio la deduzione, altrimenti preclusa, del canone relativo all'immobile; lo studio aveva replicato che le compagini non coincidevano e che la società non aveva concluso un solo affare, avendo acquistato il 10 per cento di una società operante nel settore orafo. Ritenute insufficienti le giustificazioni, l'Ufficio aveva recuperato a tassazione il canone dedotto nel 2016, pari a 45.500 euro, con un avviso allo studio e con gli avvisi IRPEF agli associati per i redditi di partecipazione.

Il giudice di primo grado aveva respinto i ricorsi, escludendo un'autonoma ragione economica dell'operazione anche per il rapido disimpegno degli associati e per l'inattività dei familiari subentrati nella società. La Corte di secondo grado delle Marche aveva invece accolto l'appello, osservando che il conseguimento di un vantaggio fiscale non basta a integrare l'abuso e che, quando l'operazione passa attraverso una società schermo, occorre provarne l'assoluta inoperatività. L'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione con tre motivi; i contribuenti hanno resistito con controricorso.

4. MOTIVI DI RICORSO

Con il primo motivo l'Agenzia denuncia la nullità della sentenza per motivazione omessa o apparente: la decisione sarebbe costruita su stralci di giurisprudenza estranei alla fattispecie e su passi dell'atto d'appello riportati per esteso, valorizzando due soli elementi, l'acquisto della partecipazione da parte della società e la liceità del risparmio d'imposta, senza alcun esame degli elementi adottati dall'Ufficio.

Con il secondo motivo deduce la violazione dell'art. 10-bis, commi 2 e 3, dello Statuto e dell'art. 2697 c.c., per l'omessa valutazione della prova sull'assenza di sostanza economica e sull'inconsistenza delle ragioni extrafiscali; con il terzo, l'omesso esame di un fatto decisivo, per avere il giudice d'appello considerato l'autonomia dello studio e della società solo sul piano formale, senza apprezzare in concreto la strumentalità dell'operazione.

5. DECISIONE

Il primo motivo è fondato. La Corte richiama la nozione consolidata di motivazione apparente: quella graficamente esistente che non rende percepibile il fondamento della decisione, che resta ancorata a principi astratti senza riferimenti ai fatti di causa o che non consente alcun controllo sul ragionamento, così da scendere sotto il minimo costituzionale dell'art. 111, sesto comma, della Costituzione. La sentenza impugnata, dopo aver riportato i principi sull'abuso del diritto e sulla società schermo, si è limitata a fare proprie le argomentazioni dell'atto d'appello sui due profili valorizzati dai contribuenti, l'acquisto della partecipazione e la riconducibilità del risparmio, quantificato in circa 7.000 euro, al minor importo del canone di leasing rispetto a quello di locazione, senza approfondirli e senza esaminare gli elementi posti dall'Agenzia a sostegno dell'assenza di sostanza economica, pur richiamati

nell'esposizione del fatto.

Ricostruito il quadro dell'art. 10-bis e il riparto dell'onere della prova, la Corte indica al giudice del rinvio gli accertamenti mancati: la compagine della società costituita e le sue modificazioni nel tempo, l'identità o la parziale coincidenza, o comunque le relazioni, fra i soggetti che percepiscono i benefici, l'effettiva attività della società rispetto all'oggetto sociale, la composizione e l'operatività della società di cui è stato acquistato il 10 per cento. Assorbiti il secondo e il terzo motivo, la sentenza è cassata con rinvio alla Corte di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, anche per le spese.

6. QUADRO NORMATIVO

L'art. 10-bis dello Statuto definisce abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Il comma 2 qualifica prive di sostanza economica le operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali e indica come indici la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; il comma 3 esclude l'abuso per le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale; il comma 4 fa salva la libertà di scelta fra regimi opzionali e fra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Il comma 9 ripartisce l'onere della prova: all'Amministrazione la condotta abusiva, al contribuente le ragioni extrafiscali.

Lo schema contestato è ricorrente negli studi professionali: fra il professionista e l'immobile strumentale si interpone una società partecipata dallo stesso professionista o dai suoi familiari, che acquisisce il bene in leasing o in proprietà e lo concede in locazione allo studio, il quale deduce il canone. Il vantaggio contestato non è il risparmio in sé, ma la deduzione che l'acquisizione diretta non avrebbe consentito nella stessa misura; la valutazione verte quindi sulla funzione della società interposta. La pronuncia non fa propria la tesi del giudice d'appello secondo cui occorrerebbe provare l'assoluta inoperatività della società interposta: compagine, operatività e coincidenza dei beneficiari compaiono fra gli elementi da verificare nel giudizio complessivo sulla sostanza economica, non come requisiti autonomi della fattispecie.

7. ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

Sui principi generali la Corte richiama le Sezioni Unite (Cass., Sez. U, n. 30055 del 2008) e un indirizzo costante sull'onere di allegazione delle ragioni economiche e sulla prova dell'elusione centrata sulla manipolazione degli strumenti giuridici e sulla non conformità a logiche di mercato (Cass. n. 31772 del 2019; n. 27158 del 2021; n. 22072 del 2024). Sullo schema specifico la Cassazione ha già confermato l'abuso nella costituzione di una società immobiliare interposta per dedurre i canoni di un leasing immobiliare, ritenendo adeguata la motivazione del giudice d'appello (Cass. n. 11779 del 2026), e lo ha affermato per la triangolazione con cui il contribuente finanzia una società perché acquisti l'immobile e glielo conceda in locazione (Cass. n. 26592 del 2026); ha invece escluso l'abuso quando l'Amministrazione non aveva provato l'assenza di sostanza economica dell'operazione realizzata con una società veicolo (Cass. n. 24021 del 2026). Sul vizio di motivazione la pronuncia si allinea a decisioni che hanno cassato sentenze limitate all'enunciazione di principi astratti o prive di confronto con le ragioni extrafiscali (Cass. n. 27665 del 2024; Cass. n. 1258 del 2025; Cass. n. 11758 del 2025).

La giurisprudenza di merito sullo schema dello studio professionale è divisa e dipende dall'istruttoria: l'abuso è stato ravvisato nell'interposizione di una società di famiglia fra il professionista e la società di leasing (CGT II Marche n. 461/2025; CGT II Veneto n. 784/2025), ed escluso quando la locazione da una società partecipata rispondeva a ragioni organizzative o gestionali (CGT

Il Veneto n. 131 e n. 132/2026) o l'Ufficio non aveva provato i presupposti dell'art. 10-bis (CGT I Treviso n. 87/2026). La pronuncia conferma che l'esito si decide sui fatti: il contribuente deve documentare l'operatività della società interposta e le ragioni non fiscali della scelta già nella risposta all'invito e poi in giudizio, e il richiamo a un singolo investimento della società, come l'acquisto di una partecipazione, regge solo se l'investimento ha una consistenza economica verificabile. Per l'Ufficio, l'ordinanza indica che la contestazione deve essere sostenuta da elementi specifici su compagine, attività e beneficiari, perché su quegli elementi si svolgerà il nuovo esame.

Pubblicato il 28 ottobre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.