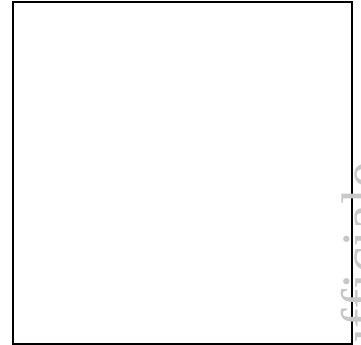


Civile Ord. Sez. 5 Num. 23381 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 16/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9406/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui
uffici a Roma, via dei Portoghesi n.12, è domiciliata;

-ricorrente-

contro

DITO FABIOLA, elettivamente domiciliata a Roma presso lo studio dell'avv.
Giuseppe Tinelli che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Maurizio
De Lorenzi per procura speciale in calce al controricorso;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n.
2812 del 2017, depositata il 21 settembre 2017, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 3 luglio 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte di Fabiola Dito, socia e amministratrice della Centro Spese s.r.l., dell'avviso di accertamento n. TVM 010501713/2012, relativo all'anno di imposta 2007, con cui l'amministrazione finanziaria aveva accertato a fini Irpef un reddito di partecipazione non dichiarato di euro 90.011,00, per effetto dell'accertamento nei confronti della società, divenuto definitivo in mancanza di impugnazione, del maggior reddito di impresa derivante dalla contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

2. La CTP di Lecce aveva respinto il ricorso della contribuente che sosteneva di essere rimasta completamente estranea alla frode, attuata a sua insaputa dal cognato Giuseppe Conte amministratore di fatto della società che aveva confessato spontaneamente la circostanza nel corso delle indagini della Guardia di Finanza e di non aver partecipato alla distribuzione dell'utile extracontabile.

3. La CTR della Puglia, adita in appello dalla contribuente, aveva accolto il gravame ritenendo non applicabile nel caso di specie la presunzione di distribuzione dell'utile extracontabile nell'ambito di società a ristretta base partecipativa in ragione della completa estraneità della socia rispetto alla gestione e all'attività della società comprovata dalle dichiarazioni dell'amministratore di fatto.

4. Avverso la decisione della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a quattro motivi, e la contribuente si è difesa depositando il controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2730 c.c. e dell'art. 2697 c.c. sostenendo che la CTR

avrebbe erroneamente ritenuto provata, ai fini del superamento della presunzione di distribuzione dell'utile extracontabile fra i soci di s.r.l. a ristretta base partecipativa, l'estraneità della contribuente alla frode e al riparto dei conseguenti utili in nero, sulla base della sola confessione stragiudiziale del cognato Conte che, non essendo ammissibile nel processo tributario la prova testimoniale, non poteva che costituire un mero indizio del fatto favorevole alla contribuente da valutarsi unitamente ad altri elementi.

1.2. Con il terzo motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione degli articoli 2727 e ss. c.c. per aver la CTR violato il principio generale secondo cui la presunzione di riparto degli utili in nero fra i soci di società a ristretta compagine può essere superata solo da una prova specifica, ritenendo integrata la prova contraria dalle dichiarazioni rese dal Conte in sede di sommarie informazioni.

1.3. Il primo e il terzo motivo, relativi alla violazione della disciplina dell'onere della prova, della confessione e della prova presuntiva per aver la CTR considerato come prova contraria rispetto alla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili la dichiarazione a contenuto confessorio di un terzo favorevole alla contribuente, possono essere trattati congiuntamente e sono infondati.

1.4. Secondo l'orientamento consolidato della Corte, nel processo tributario il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non comporta, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento o le dichiarazioni di terzi che, in attuazione del principio del giusto processo sancito dall'art. 111 della Cost. e dei principi espressi dall'art. 6 CEDU e dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea a garanzia della parità delle armi

processuali e dell'effettività del diritto di difesa, è consentito anche al contribuente di produrre in giudizio con lo stesso valore probatorio (Cass. n. 28022 del 2024; Cass. n. 14173 del 2022; Cass. n. 11785 del 2010).

1.5. Tali dichiarazioni, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, hanno per lo più valore di elemento indiziario che può concorrere a formare, unitamente ad altri elementi di prova, il convincimento del giudice secondo la disciplina della formazione della prova presuntiva, generalmente ammessa nel processo tributario nonostante il divieto di prova testimoniale. Non è escluso, tuttavia, che tali dichiarazioni possano rivestire di per sé, nel concorso di particolari circostanze, i caratteri delle presunzioni gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 2729 c.c., dando luogo, di conseguenza, non ad un mero indizio, ma ad una prova presuntiva, idonea da sola ad essere posta a fondamento dell'avviso di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria e, per il principio della parità delle armi, anche a costituire prova contraria a favore del contribuente. Ciò accade, in particolare, quando le dichiarazioni del terzo siano connotate da natura confessoria di un illecito fiscale e, come tali, dotate di particolare attendibilità ed affidabilità per le conseguenze negative che ne derivano al dichiarante.

1.6. Afferma, al riguardo, la Corte che « Nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte

dell'amministrazione finanziaria.» (Cass. n. 9876 del 2011; Cass. n. 9402 del 2007 e da ultimo Cass n. 1380 del 2026).

1.7. Il riconoscimento della possibilità per il giudice di merito di attribuire valore di prova presuntiva alle dichiarazioni del terzo a contenuto confessorio è stato affermato dalla Corte con riferimento alle prove invocate dall'amministrazione finanziaria a sostegno della pretesa tributaria ma non vi sono ragioni per escludere, in virtù della regola della parità delle armi espressione del principio del giusto processo, che debba operare anche in relazione alle dichiarazioni di terzi dedotte a suo favore dal contribuente (Cass. n. 8221 del 2023; Cass. n. 6616 del 2018).

1.8. La presunzione di distribuzione degli utili fra i soci di società a ristretta base partecipativa, come presunzione semplice retta dalla disciplina dell'art. 2727 c.c. e fondata sulla massima di esperienza secondo cui la ristrettezza dell'assetto societario, implicando normalmente il reciproco controllo e il vincolo di solidarietà tra i soci, fa presumere la distribuzione degli utili extracontabili, può essere vinta dal contribuente anche attraverso la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e alla vita societaria (Cass. n. 26473 del 2024; Cass. n. 18764 del 2024; Cass. n. 10004 del 2025; Cass. n. 24907 del 2025), in circostanze obiettive verificabili di impossibilità dell'acquisizione di informazioni sulla gestione sociale e di controllo della vita sociale attraverso l'esercizio delle prerogative dell'art. 2476 c.c., tali da consentire di escludere che le risorse extracontabili possano essere pervenute nella sua sfera giuridica (Cass. n. 18599 del 2026).

E non è escluso che la prova dell'estraneità alla gestione e al contesto sociale possa essere data dalla socia, mera intestataria formale delle partecipazioni, mediante la prova presuntiva desumibile dalle dichiarazioni confessorie del terzo autore materiale dell'illecito fiscale imputato alla società ove, il giudice di merito, con apprezzamento insindacabile in sede

di legittimità, le ritenga, nel contesto delle circostanze, munite del crisma della gravità e precisione.

1.9. La CTR si è attenuta ai principi richiamati allorché ha ritenuto idonea a superare la presunzione di distribuzione dell'utile extracontabile fra i soci di società di capitali a ristretta compagine sociale la prova dell'estraneità alla gestione e al consesso sociale della contribuente sulla base delle dichiarazioni con cui il cognato ha confessato di essere l'autore dell'illecito fiscale e di averla lasciata totalmente all'oscuro delle relative irregolarità della gestione sociale che ben difficilmente avrebbero potuto essere percepite dalla mera intestataria formale delle partecipazioni, attraverso il ricorso alle prerogative di informazione e controllo sulla gestione, riconosciute al socio dall'art. 2476 c.c.

Non sussistono, pertanto, le violazioni di legge lamentate.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., l'omesso esame di fatti decisivi che hanno costituito oggetto di discussione fra le parti, dal momento che la CTR avrebbe trascurato di valutare il ruolo di amministratore unico svolto dalla contribuente anche ai fini dell'assunzione di responsabilità rispetto alla tenuta della contabilità aziendale e alla sottoscrizione della dichiarazione fiscale, di valutare la totale mancanza di elementi dimostrativi dell'asserita attività di amministratore di fatto del Conte e la mancanza della prova contraria richiesta dalla giurisprudenza per vincere la presunzione di riparto fra i soci degli utili extracontabili costituita dal reinvestimento o dal loro diverso impiego.

2.1. Il motivo articolato in una pluralità di censure, riconducibili al paradigma del vizio di omessa valutazione di fatti decisivi controversi di cui all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., è in parte inammissibile e in parte infondato.

2.2. La giurisprudenza della Corte ha da tempo chiarito che l'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., nella versione vigente, delinea uno specifico vizio

denunciabile per cassazione solo in relazione all'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, da intendersi riferito a un preciso accadimento in senso storico-naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni, sicché sono inammissibili le censure che, irritualmente, estendano il paradigma normativo a quest'ultimo profilo (Cass. n. 22397 del 2019; Cass. n. 26305 del 2018; Cass. n. 14802 del 2017).

La corretta deduzione del vizio in questione presuppone, in particolare, che il ricorrente, nel contesto della censura, enunci uno specifico fatto storico che sia un fatto principale, in quanto fatto costitutivo modificativo impeditivo o estintivo della fattispecie normativa o un fatto secondario, dedotto in funzione della prova di un fatto principale (Cass. Sez. U. n. 8053 del 2014), mentre la deduzione dell'omesso esame di argomentazioni difensive o di elementi istruttori o di deduzioni aventi ad oggetto la persuasività del ragionamento del giudice di merito nella valutazione delle risultanze istruttorie attengono alla mera sufficienza della motivazione, e cioè ad un profilo non più deducibile come motivo di ricorso (Cass. n. 11863 del 2018).

2.3. Nel caso di specie, il motivo è, quindi, inammissibile nella parte in cui lamenta l'omesso esame della "mancanza di elementi di prova" del fatto che Conte fosse amministratore di fatto e della "mancanza della prova contraria" richiesta per vincere la presunzione di riparto fra i soci degli utili extracontabili costituita dal reinvestimento o dal loro diverso impiego. Si tratta in realtà di deduzioni che finiscono per censurare l'apprezzamento della prova compiuto dal giudice di merito, incensurabile in sede di legittimità.

2.4. La censura è invece infondata nella parte in cui lamenta l'omesso esame del fatto storico specifico costituito dal ruolo di amministratore di cui risultava investita la contribuente all'epoca della frode fiscale compiuta dal cognato. Dall'esame del contenuto della sentenza impugnata emerge,

infatti, che la CTR ha tenuto conto della carica di amministratore della contribuente, ritenendola un'investitura meramente formale, laddove ha sottolineato la peculiarità del caso sottoposto al suo esame affermando che *"ci si trova nella situazione di un socio di maggioranza (98%) e per di più anche amministratore che di fatto è stato totalmente escluso dalla gestione della società"* e concludendo che *"La Sig.ra Dito è una persona interposta fittiziamente"*.

3. Con il quarto motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per la violazione dell'art. 36 comma 2 d. lgs. n. 546 del 1992 per la mancanza di una effettiva motivazione della deduzione, completamente illogica ed ingiustificata, della mancata partecipazione della socia alla distribuzione dell'utile extracontabile tratta dalla sua estraneità alla frode.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Il vizio di motivazione rileva come *error in procedendo*, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., solo ove sia tale da configurare la mancanza della motivazione e, dunque, solo nell'ipotesi della mera apparenza della motivazione o della sua invincibile contraddittorietà.

3.3. In tema di nullità della sentenza per violazione delle norme che impongono l'obbligo di motivazione della decisione la giurisprudenza della Corte ha da tempo chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, unicamente quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. n. 16159 del 2018; Cass. Sez. U. n. 22232 del 2016 e in senso conforme Cass. n. 13977 del 2019; Cass. n. 6758 del 2022; Cass. n. 1986 del 2025).

La fattispecie della motivazione apparente ricorre, dunque, non in ogni ipotesi di anomalia della motivazione ma solo quando l'esame complessivo del testo non consente in alcun modo di comprendere il fondamento della decisione.

3.4. Nel caso di specie la CTR ha espresso una chiara *ratio decidendi* e non ricorre, quindi, la situazione di impossibilità di comprendere il fondamento della decisione che rende solo apparente la motivazione.

Nella sentenza impugnata sono espresse in modo chiaro sia le ragioni della ritenuta estraneità della socia alla frode dell'emissione delle fatture per operazioni inesistenti da cui è derivato il reddito occultato dalla società sia le ragioni per cui è stata ritenuta provata la sua mancata partecipazione alla ripartizione dell'utile extracontabile richiamando, al riguardo, in particolare, la "fittizietà" della sua partecipazione alla compagine e alla gestione sociale. Afferma, al riguardo, la CTR che deve essere esclusa l'applicabilità della presunzione perché " *La Sig.ra Dito è una persona interposta fittiziamente ed è evidente che non può essere la responsabile fiscale di azioni dolosamente messe in atto da soggetto diverso; il maggior reddito accertato non può considerarsi entrato a far parte della propria capacità contributiva e pertanto si deve riconoscere l'illegittimità dell'avviso di accertamento*".

Il riferimento alla "*persona interposta fittiziamente*" lega la posizione di estraneità della socia alla gestione sociale alla conclusione della sua mancata partecipazione alla distribuzione dell'utile occultato.

Non sussiste, pertanto, il difetto di motivazione lamentato.

4. Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

5. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

6. Poiché risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate che, come amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, è ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, non si applica l'articolo 13 comma 1 *quater* del d.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, nel testo

introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012 (Cass. n. 1778 del 2016).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate a corrispondere a Dito Fabiola le spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.600 per compenso, euro 200 per esborsi oltre al 15 per cento per spese generali e oneri di legge.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 3.7.2026.

Il Presidente

MARIA LUISA DE ROSA