

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23383 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 16/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10278/2020 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.
3543 del 2018, depositata il 11 dicembre 2018, 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. TVM010603958/2011, relativo all'anno di imposta 2006, con cui l'amministrazione finanziaria aveva accertato a fini Irpef un reddito di partecipazione non dichiarato di euro 245.135,00, 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 accolto il ricorso della contribuente che sosteneva di essere rimasta completamente estranea alla frode, attuata 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 dall'Agenzia delle Entrate, aveva respinto il gravame e confermato la sentenza di primo grado.

4. Avverso la decisione della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a tre 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 secondo 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 secondo 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 la marcata 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 conduzione 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 terzo 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.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. 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 di contraddittorietà invincibile.

2.3. E' noto che dopo la riformulazione dell'art. 360 comma 1 n. 5) c.p.c. disposta dal d.l. n. 83 del 2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012, il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del cd. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 comma 6 Cost., ricorrente nelle ipotesi di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all'art. 132 comma 2 numero 4) c.p.c. (Cass. n. 20598 del 2023, Cass. Sez. Un. n. 37406 del 2022, Cass. Sez. Un. n. 32000 del 2022, Cass. Sez. Un. n. 23746 del 2020,

Cass. Sez. Un. n. 17564 del 2019, Cass. Sez. Un. 19881 del 2014, Cass. Sez. Un. 8053 del 2014).

L'anomalia motivazionale deve emergere dal testo del provvedimento impugnato, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali, e sussiste solo ove sia tale da rendere incomprensibili le ragioni della decisione, rivelandosi obiettivamente inidonea ad evidenziare il processo logico seguito dal giudice nella formazione del suo convincimento.

2.4. 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 le ragioni della ritenuta estraneità della socia amministratrice "*alla gestione irregolare tenuta dal cognato*" e l'estraneità alla gestione sociale del socio deliberatamente tenuto all'oscuro della frode, secondo l'orientamento sopra richiamato della giurisprudenza della Corte, può minare l'operatività della presunzione semplice di distribuzione dell'utile all'interno della ristretta compagine sociale di una società di capitali, facendo venir meno il pilastro logico su cui si fonda la relativa massima di esperienza, costituito dalla circolazione fra i soci dei flussi informativi e dal comune assenso sulle decisioni relative alla gestione sociale.

Non sussiste, pertanto, il difetto di motivazione lamentato.

3. Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

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

5. 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 Fabiola Dito 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