

Civile Ord. Sez. 6 Num. 39831 Anno 2021
Presidente: ESPOSITO ANTONIO FRANCESCO
Relatore: CATALDI MICHELE
Data pubblicazione: 14/12/2021

ORDINANZA

sul ricorso 4176-2020 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001), in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

SANASI ANTONIA, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA ROMEO ROMEI, presso lo studio dell'avvocato ROBERTO SAVARESE, che la rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

4176
4

avverso la sentenza n. 3764/7/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 21/06/2019; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 04/11/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

Rilevato che:

1.L'Agenda delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza di cui all'epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello di Antonia Sanasi avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva rigettato il ricorso della medesima contribuente contro l'avviso d'accertamento emesso nei suoi confronti, per l'anno d'imposta 2010, in materia di Irpef, relativamente al maggior reddito da partecipazione derivante dal presupposto della distribuzione degli utili occulti accertati nei confronti della Copernico Farmaceutici s.r.l., della quale la stessa contribuente possedeva una quota pari al 90%.

La contribuente si è costituita con controricorso.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Considerato che:

1.Preliminarmente, è infondata l'eccepita nullità della notifica del ricorso, perché diretta e consegnata ad un indirizzo (robertosavarese1@ordineavvocatiroma.org) di posta elettronica certificata del difensore della controricorrente diverso da quello (robertosavarese@ordineavvocatiroma.org) risultante dal Reg.ind.e.

Invero, premesso che non vi è contestazione circa l'avvenuta consegna, e circa la data della stessa, della notifica del ricorso all'Avv. Roberto Savarese, difensore della contribuente in appello (oltre che in questa sede), deve ritenersi che la notifica eseguita presso un indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario diverso da quello di cui al Reg.ind.e. sarebbe comunque - secondo la prospettazione della stessa controricorrente e del precedente di legittimità da quest'ultima invocato (Cass. sez. 6 - 1, Ordinanza n. 11574 del 11/05/2018)- nulla e, pertanto, sanata dall'avvenuta costituzione della controricorrente. La quale ha solo genericamente dedotto nel controricorso un pregiudizio per la propria difesa, che avrebbe dovuto essere tanto più specifico e concreto in relazione alla peculiarità del caso di specie, nel quale non sono in contestazione *an* e *quando* della ricezione dell'atto presso un indirizzo di posta certificata del difensore in questione e la parte destinataria della stessa notifica si è tempestivamente costituita con ampie difese, nel contesto delle quali non ha evidenziato puntualmente alcun deficit conseguente all'eccepita invalidità della notifica (sulla sanatoria per conseguimento dello scopo in caso di notifica a mezzo p.e.c. cfr., *ex plurimis*, Cass. sez. 5 - , Ordinanza n. 3805 del 16/02/2018).

2. Con il primo motivo la ricorrente Agenzia deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 7 della legge n. 241 del 1990.

Assume la ricorrente che il giudice *a quo* avrebbe errato nell'affermare che l'accertamento notificato alla contribuente sarebbe illegittimo in difetto dell'allegazione ad esso del

processo verbale di constatazione redatto nei confronti della s.r.l.

Rileva infatti la ricorrente che all'accertamento diretto alla socia era comunque allegato l'accertamento emesso nei confronti della società che, a sua volta, riportava il contenuto essenziale del p.v.c. elevato a carico di quest'ultima e a tale atto rimandava integralmente.

Tale modalità di motivazione, secondo la ricorrente, era sufficiente ad assicurare alla contribuente l'effettiva conoscibilità del contenuto del p.v.c., in virtù della sua qualità di socio, che le consentiva di accedere agli atti amministrativi sociali.

3. Con il secondo motivo la ricorrente Agenzia deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 38, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 1416 e 2697 cod. civ.

Assume la ricorrente che il giudice *a quo* avrebbe errato nell'affermare che gravava sull'Ufficio l'onere di fornire la prova della distribuzione degli utili occulti accertati nei confronti della società. Piuttosto, sostiene la ricorrente, l'Amministrazione poteva giovare della presunzione di distribuzione nascente sia dall'accertamento dei maggiori ricavi emesso nei confronti della società; sia dalla circostanza che la contribuente era socia della stessa, peraltro nella misura preponderante del 90%, con la conseguente ristrettezza della base societaria, che autorizzava la presunzione di maggiore conoscibilità degli affari societari, in ragione del vincolo di solidarietà e di maggiore controllo che si crea tra i soci e che caratterizza normalmente tale tipo di compagini, giustificando in fatto l'inversione dell'onere probatorio, gravante quindi sulla socia contribuente.

Aggiunge inoltre la ricorrente che il giudice *a quo* avrebbe errato anche nel ritenere che la contribuente avesse assolto l'onere della prova contraria attraverso le dichiarazioni, rese dalla terza Gheorghe in un giudizio civile, in ordine all'effettiva estraneità sostanziale della contribuente rispetto alla s.r.l., della quale pure la Anasi era socia con quota pari al 90%, senza vagliarne l'attendibilità, specie in relazione all'interesse della dichiarante a rivendicare l'appartenenza esclusiva delle quote societarie al coniuge defunto Raffaele Sanasi, fratello della controricorrente, in considerazione di un contenzioso ereditario che coinvolgeva anche i figli del primo matrimonio del *de cuius*.

Inoltre, secondo la ricorrente, l' art. 1416 cod. civ. non consente alle parti di provare con testimoni (e quindi neppure con presunzioni semplici) la simulazione di un negozio giuridico quale il titolo del rapporto societario.

3.1. I due motivi sono ammissibili, a differenza di quanto eccepito dalla controricorrente, perché, in punto di diritto, nei limiti di cui *infra* si dirà, la decisione impugnata non è conforme alla giurisprudenza di questa Corte e l'evocazione, nel ricorso, di plurime disposizioni di legge, o meglio di diversi profili di diritto rilevanti nel caso di specie, non determina alcun equivoco in ordine al contenuto specifico ed univoco delle distinte, ma correlate, censure in diritto proposte dalla ricorrente Agenzia.

3.2. Tanto premesso, i due motivi devono essere trattati congiuntamente, essendo tra loro correlati ed anzi condividendo un nucleo comune, consistente nell'accertamento dell'effettiva partecipazione della contribuente alla gestione e conduzione della società della quale è, come incontestato almeno sotto il profilo formale, socia.

Infatti, la stessa ricostruzione della ricorrente, anche attraverso citazioni giurisprudenziali sul punto (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8407 del 13/06/2002; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11045 del 2019), palesa come le invocate presunzioni correlate alla qualità di socia della contribuente (sia l'accessibilità ad atti relativi alla società e non allegati a quello impositivo diretto alla socia; sia la distribuzione alla stessa socia di utili sociali occulti) riposino su un comune dato di fatto, corrispondente all'*id quod plerumque accidit* nelle società, tanto più quando esse abbiano una ristretta base sociale, ovvero la conoscibilità, per il socio ed in ragione anche soltanto di tale qualità, degli affari societari, derivante dalla partecipazione alla gestione ed alla conduzione societaria, fatta salva la possibilità di prova contraria. Nel caso di specie, la CTR ha ritenuto che la contribuente abbia fornito la prova in ordine all'inesistenza di tale circostanza, attraverso le dichiarazioni rese dalla terza Gheorghe in ordine alla natura meramente fittizia delle intestazioni delle quote sociali alla contribuente; alla mancanza di ogni partecipazione di quest'ultima alla gestione societaria; alla mancata percezione, da parte dell'Anasi, di «alcun tipo di profitto», anche perché le disponibilità finanziarie sociali erano gestite «liberamente» dalla stessa socia, che utilizzava il conto corrente sociale «per depositare e pagare soldi che non riguardavano l'attività della società».

In diritto, va ricordato che in tema di contenzioso tributario, al contribuente, al pari dell'Amministrazione finanziaria, è riconosciuta - in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle armi - la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali hanno valore indiziario, spettando al giudice il potere-dovere di valutare dette

dichiarazioni nel contesto probatorio emergente dagli atti, al fine di riscontrare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi oggettivi e soggettivi. (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 25804 del 23/09/2021, *ex plurimis*).

Tanto meno, nel caso di specie, l'utilizzabilità di tali dichiarazioni di terzo, nel giudizio tra contribuente e terzo, era preclusa dai limiti legali della prova della simulazione, come sostenuto dalla ricorrente, che invoca l'art. 1416 cod. civ..

Infatti il contribuente che voglia opporre al fisco la natura simulata di un atto del quale è stato parte può assolvere l'onere di fornire la prova contraria, su di esso gravante, anche ricorrendo alle dichiarazioni rese da terzi al di fuori del giudizio, aventi rilevanza meramente indiziaria, atteso che l'azione proposta davanti alla commissione tributaria è volta a dimostrare l'infondatezza della pretesa fiscale e non ad ottenere la declaratoria di nullità del contratto simulato. (cfr. Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 25414 del 11/11/2020).

3.3. Erano pertanto ammissibili ed utilizzabili le dichiarazioni in questione, quali elementi indiziari a discarico forniti dalla contribuente. Né, peraltro, è in discussione che nella materia *sub iudice* la prova contraria possa avere natura indiziaria. Infatti, come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, « In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di provare che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché di dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18042 del 09/07/2018). Pertanto « la presunzione di distribuzione degli

utili extra-bilancio [...] può essere vinta dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (cfr. Cass. n. 1932/2016, Cass.n.17461/2017, Cass.n.26873/2016) attraverso un ragionamento deduttivo del giudice di merito incensurabile in cassazione sotto il profilo della violazione di legge.» (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18042 del 09/07/2018, in motivazione).

Deve tuttavia escludersi che, nel caso di specie, il ricorso attinga il merito di tale valutazione, giacché esso, come si ricava dalla rubrica e dal corpo dei motivi (ed in particolare del secondo), censura piuttosto la difformità, rispetto ai principi di diritto che regolano la materia, dei criteri con i quali esso è stato condotto.

E' fondata, in tal senso, la censura al rilievo critico della CTR secondo cui l'Amministrazione non avrebbe allegato «alcun elemento probante ulteriore idoneo a confermare la presunzione di redistribuzione degli utili». Infatti, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali con ristretta base partecipativa, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione "pro quota" ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su ulteriori elementi di riscontro (cfr. Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 16913 del 11/08/2020).

Ha quindi errato la CTR quando, nel valutare la distribuzione comparata dell'onere probatorio tra le parti ed il relativo criterio di valutazione dell'assolvimento, ha ritenuto insufficiente l'allegazione, da parte dell'ufficio, della predetta presunzione.

3.4. La CTR ha inoltre anche errato quando, nel verificare contestualmente la prova contraria offerta dalla contribuente, si è sottratta ad ogni verifica dell'attendibilità delle dichiarazioni della terza Georghe, limitandosi sostanzialmente a riportarle nella motivazione ed astraendole da una complessiva valutazione degli ulteriori elementi della fattispecie concreta.

Invero, come questa Corte ha già avuto modo di precisare, « L'iter logico seguito dal giudice regionale è conforme ai principi, dispensati da questa Corte, secondo cui nel contenzioso tributario al contribuente, al pari che all'Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta la possibilità d'introdurre nel giudizio innanzi alle commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale. Ciò in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui all'art. 111 Cost. e 6 CEDU. Ad esse va riconosciuto valore probatorio, trovando collocazione tra gli elementi indiziari, che, come tali tuttavia devono essere valutati dal giudice nel contesto probatorio emergente dagli atti (Cass., 30/09/2011, n. 20028; 19/10/2015, n. 21153; 27/05/2020, n. 9903). A tal fine pertanto resta in capo al giudice tributario il "potere-dovere" di valutare l'attendibilità del contenuto delle dichiarazioni, nell'alveo della corretta applicazione del principio della libera valutazione delle prove, e dunque l'obbligo di confrontare le dichiarazioni acquisite, al fine di riscontrare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi soggettivi ed oggettivi, quali la loro qualità e vicinanza alle parti, così come la congruenza delle dichiarazioni alla luce di eventuali ulteriori elementi allegati al processo (cfr. Cass., 27/02/2020, n. 5340).» (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 25804 del 23/09/2021, in motivazione).

Il giudice *a quo* non ha provveduto a tale valutazione, tanto più necessaria in quanto dalle stesse dichiarazioni riprodotte nella motivazione emerge oggettivamente un nucleo di potenziale eventuale interessenza, o quanto meno di possibile non indifferenza, della dichiarante (in merito all'attribuzione a sé, tramite il suo dante causa, di gran parte del capitale sociale, ed ai figli del primo matrimonio del *de cuius*, coinvolti in una controversia ereditaria, di ^{disposizioni} attribuzioni patrimoniali estranee agli scopi sociali) rispetto alle fattispecie civili correlabili all'effettivo ruolo della contribuente nella società a ristretta base sociale. Né, comunque, la stessa CTR ha valutato l'attendibilità e l'efficacia sintomatica delle stesse dichiarazioni in relazione al complesso di tutti gli elementi oggettivi della fattispecie ed alla loro convergenza globale, al fine di accertarne la pregnanza conclusiva. Tanto deve dirsi specie con riferimento all'entità della quota sociale (90%) intestata alla contribuente, di importanza tale, per lo stesso funzionamento della s.r.l., da rendere necessaria una comparata valutazione della sua compatibilità con un preteso totale ed effettivo disinteresse della socia rispetto a qualsiasi aspetto della gestione societaria (come del resto aveva già rilevato la sentenza di primo grado, riprodotta in parte nel ricorso).

Non adeguandosi ai descritti principi (in tema di corretta ripartizione dell'onere della prova; di necessaria valutazione dell'attendibilità indiziante delle dichiarazioni di terzi nel contesto della fattispecie concreta; e di considerazione non atomistica ma complessiva della rilevanza e della convergenza di elementi indiziari) la CTR ha quindi integrato le violazioni di legge di cui al ricorso, come tali censurabili in sede di legittimità (dove, comunque, il ragionamento inferenziale è censurabile in base all'art. 360, n. 3, c.p.c., qualora il giudice

di merito sussuma erroneamente sotto i caratteri individuatori della presunzione fatti concreti che non siano invece rispondenti a quei requisiti, competendo alla Corte di cassazione controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione concreta: cfr. Cass. Sez. L - , Sentenza n. 29635 del 16/11/2018).

3.5. Ritiene pertanto il Collegio, in difformità dalla proposta del relatore, che il ricorso sia fondato e vada accolto, con rinvio alla CTR affinché effettui i necessari accertamenti in fatto, adeguandosi ai predetti principi.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4 novembre 2021

Il Presidente

Dott. ~~Antonio~~ Francesco Esposito

