

## Corte di giustizia tributaria di primo grado Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, Sent., (data ud. 18/04/2023) 24/04/2023, n. 72

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Avviso di accertamento

SOCIETA' › Socio, in genere

### Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI REGGIO NELL'EMILIA

PRIMA SEZIONE

riunita in udienza il 18/04/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

MONTANARI MARCO, - Presidente e Relatore

GIANFERRARI VENTURINO IVAN, - Giudice

MANFREDINI ROMANO, - Giudice

in data 18/04/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 193/2022 depositato il 10/06/2022

proposto da

(...)

Difeso da

(...)

ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Reggio Emilia - Via Paolo Borsellino N 32 42124 Reggio Nell'Emilia  
RE

elettivamente domiciliato presso [dp.reggioemilia@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.reggioemilia@pce.agenziaentrate.it)

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2016

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2016

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

### Svolgimento del processo

1-Il sig. (...) ricorre, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso avviso di accertamento emesso a suo carico, per l'anno d'imposta 2016, ai fini irpef, relative addizionali, sanzioni ed interessi; valore economico della controversia Euro 73.850,00; assume l'Agenzia, nell'atto impugnato, che il Ricorrente: \*era socio, per il 99%, della (...) s.r.l., la "Società", nei cui confronti era stato accertato, per l'anno d'imposta 2016, un maggior reddito, ammontante ad Euro 185.745,50, conseguente alla ipotizzata deduzione di costi fiscalmente indeducibili; \*\*questo maggior reddito doveva ritenersi distribuito "in nero", pro quota, ai soci e, dunque, quanto al Ricorrente, per un ammontare di Euro 183.388,05; infatti, deduce l'Agenzia "Secondo il costante e consolidato indirizzo giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione nel caso di specie, pur non sussistendo a differenza delle società ad persone la presunzione legale di distribuzione di utili ai soci vige una presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai consociati tenuto conto della complicità che normalmente avvince i membri della ristretta compagine sociale. È infatti generalmente ammesso che l'appartenenza della società ad una ristretta cerchia di soci possa costituire sul piano degli indizi la prova dell'avvenuta distribuzione. ....Ne consegue che, ove vengano accertati a carico di una società di capitali a ristretta compagine sociale utili non contabilizzati o deduzione di costi per operazioni oggettivamente inesistenti si presumono salvo la prova contraria che detti utili extracontabili/minor deduzione di costi oggettivamente inesistenti siano stati distribuiti/ripartiti tra i soci in proporzione alla quota di partecipazione di ciascuno"; la Ricorrente grava l'atto sul presupposto della sua illegittimità; deduce una serie di doglianze in diritto e nel merito; in particolare, l'atto sarebbe carente in punto all'adempimento dell' onere probatorio; infatti, l'Agenzia non avrebbe dimostrato come la Società avrebbe potuto "produrre" la provvista finanziaria da "girare" ai soci posto che, ricorda, il maggior reddito, in capo alla Stessa, era stato accertato conseguentemente alla deduzione di costi, assunti come fiscalmente indeducibili e non ,conseguentemente, alla individuazione di maggiori ricavi non dichiarati, unici che avrebbero potuto "produrre" la, necessaria, provvista; comunque l'Agenzia non avrebbe dimostrato come sarebbe potuta transitare una somma così rilevante dalla disponibilità della Società alla sua; chiede, infine, in accoglimento delle proprie doglianze, l'annullamento dell'atto impugnato; vinte le spese; l'intimata Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni che si riportano, sostanzialmente, alla motivazione dell'atto impugnato; deduce ,peraltro, in via pregiudiziale, la necessità di rinviare la discussione del ricorso posto che il giudizio, in ordine all'atto notificato alla Società, è ancora pendente presso questo Giudice non essendo ancora stata depositata la relativa sentenza; chiede, comunque, in via subordinata il rigetto del ricorso; vinte le spese.

### **Motivi della decisione**

2-In via pregiudiziale va affrontata l'eccezione dell'Agenzia in ordine alla necessità di un rinvio al nuovo ruolo della discussione del presente ricorso, posto che il ricorso, nei confronti dell'atto notificato alla Società, è ancora pendente non essendo ancora stata depositata la relativa sentenza; invero va affermato che fra il presente giudizio e quello inerente la Società non vi è alcun rapporto di pregiudizialità posto che il Ricorrente grava l'atto deducendo vizi propri dello stesso e non presupponenti, dunque, l'esito del giudizio incardinato dalla Società.

3-Il ricorso è fondato e merita accoglimento; il principio di diritto richiamato, in sede di motivazione dell'atto impugnato dall'Agenzia, trae origine da una "ipotesi di probabilità comportamentale" che, non può nascondersi, abbia una sua logica sociale ed economica; in una società a ristretta base sociale, e nel caso della Società i soci erano due, dove, dunque, il rapporto tra i soci si presume, fondatamente, sia più stretto e solidaristico, appare probabile che maggiori ricavi "in nero" (recte: al netto di maggiori costi in nero) vengano "divisi" seduta stante tra i soci; va però aggiunto che la giurisprudenza di legittimità ha avallato un uso, talmente "generalizzato" ed "automatico" di questa presunzione, da trasformarla da presunzione semplice in presunzione legale con, conseguente, inversione dell'onere della prova<sup>1</sup>; conseguentemente, in sede di applicazione "pratica" della presunzione, non viene verificata la presenza, nella fattispecie concreta in esame, di quegli elementi di "gravità precisione e

concordanza" che debbono, sempre ,qualificare le presunzioni se si vuole che le stesse assurgano al rango di prova ;questo Giudice non può condividere e non condivide questo orientamento giurisprudenziale, tanto più dopo il forte monito che Gli è giunto dal Legislatore, in punto di corretta applicazione dell'onere della prova; infatti con la novella introdotta dall'[art.6 L. n. 130 del 2022](#) è stato aggiunto all'[articolo 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992](#), il comma 5 bis, secondo cui : "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il Giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondono la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta, comunque, al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati."

4-Va detto che la novella ha natura processuale e ,dunque, è applicabile a tutti i processi pendenti alla data del 16 settembre 2022 ,data di entrata in vigore della legge; tale natura discende, in primo luogo, dalla stessa lettera della norma, la quale fa espresso riferimento alla prova in giudizio "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato", poi alla sua collocazione sistematica nell'ambito della normativa sul rito tributario ed, infine, dal fatto che il Legislatore, quando ha voluto decorrenze diverse rispetto alla data di entrata in vigore della [L. n. 130 del 2022](#), lo ha esplicitamente detto, come ad esempio nell'[art.4-bis](#) (competenza giudice monocratico) che si applicherà ai ricorsi notificati dal 01/01/2023.

5-Venendo ora al caso di specie; da quanto desumibile dagli atti del fascicolo l'Agenzia in sede di motivazione dell'atto notificato alla Società afferma che la stessa avrebbe dedotto costi fiscalmente indeducibili, con conseguente accertamento di un maggior reddito che ipotizza essere stato distribuito in nero ai soci; conseguentemente, in rispetto all'onere della prova l'Agenzia avrebbe dovuto dimostrare, sia pure sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, che: \*il costo, ritenuto fiscalmente indeducibile, avrebbe fornito alla Società la liquidità sufficiente per distribuire ai soci il maggior reddito accertato in capo alla stessa; \*\*lo stesso, sarebbe stato distribuito ,pro quota, ai soci; ma l'intimata Agenzia non fornisce alcuna prova di come : \*la Società si sia procurata la provvista per distribuire ai soci il maggior reddito accertato; \*\*di come un tale ammontare di maggior reddito sia poi stato girato al Ricorrente,(bonifici bancari, contanti,...?) trattandosi di una cifra senz'altro rilevante; una tale fatto non viene provato in alcun modo; in conclusione va affermato che l'Agenzia non ha adempiuto all'onere della prova che le incombeva con conseguente annullamento dell'atto impugnato; è giusta, stante i motivi di accoglimento e lo stato della giurisprudenza di legittimità, la compensazione delle spese di lite 1 Questo Giudice non può fare ameno di evidenziare come, da ultimo, la giurisprudenza di legittimità sia pervenuta ad affermare che "17.6, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi....Tale orientamento giurisprudenziale deve, quindi, essere seguito, proprio in ragione del fatto che i costi indeducibili, quale che sia la ragione di tale indeducibilità, comunque, non possono essere considerati nel passivo del conto economico del bilancio,(sic!) che, per il principio di derivazione, di cui all'[art. 83 D.P.R. n. 917 del 1986](#) è alla base del bilancio fiscale. Pertanto, eliminate le poste indeducibili dal passivo del conto economico, ne scaturisce, a parità dei ricavi già contabilizzati, un aumento del reddito di impresa e maggiori imposte alla società e, quindi, ai soci." (Corte di Cassazione sent. sez. 5 civile n.2224/21 cui adde da ultimo [Cass ord.25322/22](#)); il tutto, va evidenziato, in dispregio della differenza ontologica tra maggior reddito e maggior utile e della considerazione, ovvia, che solo i maggiori ricavi possono fornire la "liquidità" per distribuire il maggior reddito in nero ai soci.

## **P.Q.M.**

La Corte in accoglimento del ricorso annulla l'impugnato atto; spese di giudizio compensate

## **Conclusione**

Reggio Emilia il 18 aprile 2023.