UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BARI ALDO MORO

I BATTELLI DEL RENO

Rivista on-line di diritto ed economia dell'impresa

(www.ibattellidelreno.uniba.it – www.ibattellidelreno.it)

Direzione

Gianvito Giannelli, Ugo Patroni Griffi, Antonio Felice Uricchio

Comitato scientifico

Sabino Fortunato **(coordinatore)** - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi - Cinzia Motti - Antonio Nuzzo - Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti - Michele Sandulli - Gustavo Visentini

Redazione di Bari

Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Francesco Belviso, Rosella Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci, Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro, Manuela Magistro, Francesco Salerno, Concetta Simone, Rocco Lombardi

Redazione di Foggia

Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino, Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione

Redazione di Lecce

Maria Cecilia Cardarelli, Alessandro Silvestrini, Giuseppe Positano, Andrea Sticchi Damiani

Redazione di Napoli

Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Nicola De Luca, Carlo Iannello, Sergio Marotta, Francesco Sbordone, Pasquale Serrao d'Aquino

Redazione di Roma

Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau, Davide De Filippis

Redazione di Taranto

Daniela Caterino, Giuseppe Labanca, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti, Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara Mele

Direzione
Piazza Luigi di Savoia n. 41/a
70100 – BARI - (Italy)
tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329
direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino
Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -
Via Lago Maggiore angolo Via Ancona
74121 - TARANTO - (Italy)
tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011
redazione.ibattellidelreno@uniba.it
giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

ISSN 2282-2461 I BATTELLI DEL RENO [ON LINE]

Chiara Esposito

L'ACCERTAMENTO DI MAGGIOR REDDITO NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE SOCIETARIA: GLI ULTIMI APPRODI GIURISPRUDENZIALI E NORMATIVI[1].

SOMMARIO: 1. La presunzione di distribuzione nelle società di capitali a ristretta base societaria: la ragion d'essere della prassi fiscale – 2. I soggetti interessati. La nozione a-tecnica di ristretta base societaria. – 2.1. Gli utili costituenti oggetto della vicenda accertativa. Ricostruzione del maggior reddito. – 3. Criticità della pratica accertativa alla luce del dettato costituzionale: le potenziali incompatibilità con gli artt. 23, 24, co.2 e 53 Cost. – 4. Le conseguenze della Legge di bilancio 2018 ed il regime transitorio dei dividendi distribuiti fino al 31.12.2022. – 5. La giurisprudenza più recente.

1. La presunzione di distribuzione nelle società di capitali a ristretta base societaria: la ragion d'essere della prassi fiscale. La giurisprudenza, in particolare di legittimità, sin dagli anni '70 del secolo scorso, si è mostrata adesiva nell'avallare i fondamenti argomentativi – presuntivi (da sempre prefigurati dagli Uffici finanziari) spesi a sostegno, in chiave accertativa, di una pretesa contestazione di distribuzione degli utili extracontabili – accertati in capo alla società e da essa non dichiarati – *pro quota*, tra i soci, con conseguenti recuperi impositivi a loro carico. E ciò laddove la società coinvolta dall'accertamento fiscale sia contraddistinta da una conduzione familiare o da una base partecipativa ristretta: il fondamento giustificativo della contestazione, invero, riposerebbe sulla sostanziale carenza di cesura soggettiva tra organi amministrativi della società e compagine dei soci, essendo siffatte realtà societarie caratterizzate dal ruolo diretto che ogni socio svolge nell'attività economica e nella gestione della stessa, in un contesto contrassegnato da vincoli familiari o amicali. Circostanza, questa, alla luce della quale sarebbe difficilmente ipotizzabile che

[1] L'articolo costituisce l'estratto di un lavoro precedente e più ampio, a cura della stessa Autrice, oggetto di Tesi di Laurea Magistrale a Ciclo Unico in Giurisprudenza, consultabile al sito https://tesi.luiss.it/34429/1/149323_ESPOSITO_CHIARA..pdf.

questi pochi soggetti rimanessero sempre ignari dell'utile extracontabile prodotto, e non ne beneficiassero, distribuendoselo occultamente[2].

La giurisprudenza[3], nelle prime pronunce in materia, in ragione della somiglianza tra le società di capitali a ristretta base societaria e le società di persone, sovente parlava di "trasparenza per presunzione". La logica accertativa della "trasparenza per presunzione" è stata progressivamente superata, per via delle novità introdotte dal legislatore tributario, ossia il regime dell'esenzione parziale (dunque l'IRES, come oggi la conosciamo) e la previsione espressa di regimi di trasparenza fiscale su opzione riservati a talune società di capitali.

Si è iniziato così a parlare di "presunzione di distribuzione" dell'utile extracontabile accertato e recuperato ad imposizione in capo alla società, così superando ogni possibile legame con la trasparenza fiscale e le sue regole.

La presunzione giurisprudenziale[4] *de qua*, ad oggi, secondo l'orientamento maggioritario[5]:

---

[2] A dimostrazione della monolitica e ultraventennale giurisprudenza di legittimità in materia, si vedano: Cass., n. 941/1986 (relativa alla ex imposta di ricchezza mobile), n. 2870/1992, n. 3739 e 3990/2000, n. 7574/2003, n. 942/2004, n. 16729/2005, n. 25689/2006, n. 3009, 3896, 3980, 6197 e 9629/2007, n. 18053, 25939, 28789/2008, n. 5488, 9515 e 9519/2009, n. 20271/2010, n. 2214, 5076, 9849 e 16431/2011, n. 12576, 17984 e 19680/2012, n. 441, 8854, 11654, 18032 e 20806/2013, n. 24572 e 25271/2014, n. 9341, 9711 e 10898/2015, n. 15824 e 25683/2016, n. 7592, 15003, 24534, 27778 e 29031/2017, n. 6073, 11564, 25445, 32454, 32458 e 32468/2018, n. 1947, 4704, 7758, 19130, 19171, 20748, 24319, 27049, 27637, 33961, 33042 e 34282/2019, n. 5798, 8915, 15030, 15895, 23860, 24395 e 27982/2020, n. 5073, 10732, 15416, 15736, 24870/2021, n. 7170 e 10679/2022 (nella massima di tale ultima ordinanza, si legge: "L'accertata dichiarazione o esposizione in bilancio di costi fittizi, da parte di una società di capitali a ristretta base partecipativa, è di per sé sufficiente a far presumere l'esistenza di un maggior reddito imponibile in misura pari ai costi fittiziamente dichiarati, senza alcuna necessità per l'amministrazione finanziaria di dimostrare che dal maggior reddito siano derivati maggiori utili distribuibili ai soci, e ferma restando la possibilità, per il contribuente, di fornire la prova contraria"). I riferimenti giurisprudenziali sono principalmente tratti da F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012.

[3] Tale nozione "è alquanto approssimata, poiché costituisce la sintesi imprecisa e semplificatoria di istituti afferenti a piani logici e operativi divergenti: la trasparenza, che attiene all'imputazione di un reddito già determinato; la presunzione, che – riguardata in una prospettiva sostanziale – attiene alla ricostruzione del reddito imponibile", S. EUSEPI, "*Presunzione" ed "imputazione" degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Corriere tributario*, 2016, p. 2443; nell'ottica dell'Autrice, sarebbe più corretto parlare di "disapplicazione dello statuto delle società di capitali" che di "trasparenza per presunzione": l'imputazione dell'utile "in nero" ai singoli soci, non sarebbe la conseguenza dell'operare della presunzione, quanto della "riqualificazione" della struttura societaria e della disapplicazione dello statuto fiscale della società di capitali, nell'ottica del rispetto del generale divieto di abuso del diritto, con la logica derivazione che: "quel che assume rilevanza per il diritto tributario, in tema di imputazione dei redditi societari derivanti da utili non contabilizzati è, dunque, la sostanza del fenomeno economico sottostante alle forme giuridiche".

[4] "I giudici, talvolta, si servono di regole giurisprudenziali finalizzate a sollevare una parte dall'onere di provare un determinato fatto, al di fuori delle ipotesi in cui ciò sia espressamente previsto da una norma giuridica. Queste ipotesi integrano le cd. presunzioni giurisprudenziali, il cui sistema di funzionamento è analogo a quello delle presunzioni legali relative, le quali non hanno struttura inferenziale, né attengono direttamente alle modalità di accertamento dei fatti controversi, bensì operano sul piano degli oneri probatori", C. GAMBA, *Le presunzioni*, in *Treccani*, 2016, *passim*.

[5] Sul punto si dibatteva già nel lontano 1966: cfr. V. UCKMAR, *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base azionaria*, Padova, 1966, pp.157 s.s.; più recentemente, S. ZAGÀ, in *La presunzione di distribuzione "occulta" di utili nelle società "a ristretta base azionaria" e l'interposizione delle società nel possesso di beni e redditi dei soci: il*

- dispensa l'Amministrazione dal dover provare alcunché in giudizio, potendo consistere il fatto noto inferenziale a sostegno dell'argomentazione presuntiva per ciò solo nella mera "ristrettezza" della compagine societaria, circostanza ritenuta condizione inequivoca legittimante la conseguenza verosimile della distribuzione dell'utile extracontabile ai soci, al punto da non necessitare del corredo di elementi altri atti a conferire gravità, precisione, concordanza alla presunzione[6] (come vorrebbe l'art. 2729 c.c. e la disciplina delle presunzioni semplici, categoria in cui la presunzione *semplice* giurisprudenziale rientra) e alla sua inferenza logica finale (appunto, la distribuzione);
- scarica sul singolo contribuente l'onere di dimostrare la mancata percezione dell'utile societario, *probatio*, a ben vedere, diabolica, non solo perché concernente un fatto negativo, ma perché concernente la destinazione di un utile che, in quanto

contributo del Prof. Uckmar, *Diritto e pratica tributaria*, 2018, pp.1884 s.s., ha richiamato le parole dell'emerito professore proprio in relazione alla prassi che ci occupa e i suoi aspetti critici di maggior rilievo. "Nella monografia dal titolo *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base azionaria*, già nel lontano 1966 (dunque, ancora sotto la vigenza dell'imposta di ricchezza mobile), il Prof. Uckmar ha anticipato l'analisi dei principali profili di criticità fiscale relativi all'utilizzo delle società di capitali, quali (in linea teorica) soggetti autonomi rispetto ai soci, con particolare riguardo alle ipotesi delle cc.dd. società "a ristretta base azionaria". In particolare, con pregevole chiarezza il Prof. Uckmar ha analizzato tematiche fiscali (tutt'ora controverse) concernenti l'utilizzo (in vario modo) della struttura societaria allo scopo di ridurre il gravame fiscale su redditi e patrimoni dei soci, realizzando, a seconda dei casi, fattispecie evasive oppure fattispecie elusive. Si tratta di fattispecie patologiche che possono verificarsi, soprattutto, in presenza di società di capitali a ristretta base azionaria, in quanto potenziale strumento dei soci per il raggiungimento di loro interessi, spesso preminenti rispetto a quelli della società. In tal senso, il Prof. Uckmar evidenzia come le società a ristretta base azionaria (...) sostanzialmente si indentificano nei soci, da questi usate come loro strumenti tanto da potersi dire che il reddito della società è (nella realtà economica) reddito dei soci." Sul tema che ci occupa, la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta compagine azionaria, il Prof. Uckmar scriveva: "(...) la partecipazione in una società nella quale l'interesse dei soci è predominante rispetto a quello dell'ente – società e l'accertamento nei confronti di questo di un reddito extra bilancio ben possono costituire quegli elementi gravi, precisi e concordanti che legittimano, in base all'art. 2729 c.c., una presunzione di occulta distribuzione di utili (...). Si tratta, però, con tutta evidenza, di una presunzione semplice che può essere superata da prove contrarie". Inoltre: "in tali ipotesi, nel rispetto del principio che l'onere probatorio ricade sul soggetto attivo della pretesa tributaria, può dirsi raggiunta la prova ex art. 2729 c.c. della distribuzione occulta di utili ai soci e non sembra che la Finanza debba fornire ulteriori prove, e neppure che sia necessario il ricorso al così detto metodo sintetico. Incomberà al soggetto passivo superare la presunzione, (...) ad esempio provando che gli amministratori si sono appropriati della somma non contabilizzata (o contabilizzata in eccesso se il maggior utile deriva da una spesa in effetti non sostenuta) ovvero che il denaro si trova nelle casse sociali pur non risultando in bilancio, o che è stato reinvestito in altri beni, figuranti in bilancio non per il loro effettivo prezzo ma per una cifra pari alla differenza tra tale prezzo e la somma non contabilizzata in occasione della vendita di altro bene. Inoltre, i singoli soci potranno contestare, con prove contrarie, che il maggior utile sia stato distribuito in misura proporzionale alla partecipazione, potendo accadere – e particolarmente nelle società a ristretta base azionaria – che tale proporzione non sia rispettata".

[6] In generale, per la giurisprudenza maggioritaria, sarebbero idonei a soddisfare i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. i seguenti elementi: l'accertamento di un maggior imponibile, dato da ricavi o proventi, nei confronti di una società; l'esiguo numero di soci formanti la base societaria, eventualmente membri di un gruppo familiare o amicale; i poteri di controllo direttamente coinvolgenti i soci (D. DEOTTO, *Gli accertamenti nei confronti dei soci delle società a ristretta base partecipativa e dei soggetti IRI*, *Biblioteca Eutekne*, 2017, p. 324).

extracontabile accertato, non risulta tracciato in contabilità; tra le tante, il singolo potrà provare che gli utili extracontabili, per i quali la società è già stata chiamata a versare la maggiore IRES dovuta, siano stati accantonati o reinvestiti; oppure l'estraneità alla gestione e/o il dissidio con uno dei soci amministratori[7];

- pur necessariamente postulando che il maggior imponibile accertato, essendo la società un soggetto IRES, venga tassato in capo alla stessa a siffatto titolo, comporta altresì, in contrasto con il principio di cassa valevole per i redditi di capitale, il suo integrale recupero ad imposizione anche in capo ad ognuno dei singoli soci, sempre in proporzione alla quota partecipativa, da qualificarsi ai fini IRPEF quale reddito di capitale (sul punto della qualificazione, tuttavia, la giurisprudenza non è ancora del tutto concorde).

Se l'accertamento in capo alla società è assolutamente legittimo in quanto basato sul dettato degli artt. 39 e 40 del D.P.R. 600/1973, è altrettanto vero che il secondo accertamento, a cascata, sui soci (a – tecnicamente, ex art. 38, co.3 D.P.R. 600/1973), non poggia su alcun disposto normativo legittimante la tesi dell'Amministrazione: lo strumento presuntivo, infatti, permette all'Agenzia delle Entrate, pur mancando in materia un dettato positivo specifico, di dimostrare ciò che ritiene accaduto nella realtà della singola società di capitali a ristretta base proprietaria. La presunzione in esame, tuttavia, assomiglia ben poco alle inferenze autorizzate dagli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600/1973, apparendo tutt'altro che grave, precisa e concordante; piuttosto, un vero e proprio automatismo.

2. I soggetti interessati. La nozione a-tecnica di ristretta base societaria. La corretta analisi della ricerca impone l'esigenza di perimetrare l'ambito dei soggetti interessati dalla pratica accertativa. La locuzione "società a ristretta base proprietaria" non è opportunamente definita dal legislatore: è stata da alcuna dottrina definita a-tecnica[8], alla luce della sua derivazione, mutuata dal sentire comune, da uno sguardo alla realtà nazionale che ha colto la stretta contiguità, in concreto, di alcuni tipi di società di capitali, segnatamente le S.r.l., con le società di persone piuttosto che con le strutture societarie loro simili nel sistema codicistico, quali, per esempio, le società per azioni.

Si annoverano solo due disposizioni riguardanti il concetto in esame, tra loro diametralmente opposte: l'art. 21, legge n. 266/1997[9], relativo alle piccole società

[7] A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, p.706.

[8] G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2012*, p. 444.

[9] L'art. 21, l. n. 266/1997, rubricato "Piccola società cooperativa", al co.1, stabilisce che: "La piccola società cooperativa, quale forma semplificata di società cooperativa, deve essere composta esclusivamente da persone fisiche in numero non inferiore a tre e non superiore ad otto soci".

cooperative, e l'art. 116 TUIR[1011]; in entrambe le disposizioni il legislatore ha "specificato" il concetto di ristretta base proprietaria statuendo circa il numero massimo di soggetti che possono far parte della struttura associativa senza che la caratteristica della ristrettezza della compagine venga meno.

La "ristretta base" è, dunque, secondo l'indirizzo maggioritario della S.C. (e non solo), il fatto "noto", soddisfacente ex se quei requisiti di gravità, precisione e concordanza che il giudice di merito dovrebbe valutare per statuire circa la verosimiglianza della presunzione. La giurisprudenza maggioritaria aveva individuato nelle sole società a conduzione familiare i soggetti cui indirizzare la presunzione di distribuzione[12]. Sembrava essere proprio l'esistenza di rapporti di familiarità tra i soci la circostanza (ulteriore rispetto alla forma societaria e alla ristretta cerchia di membri facenti parte della partecipata) idonea a giustificare la "sufficienza", quale fatto noto, della ristrettezza della compagine, costituendo l'*affectio* anzidetta proprio quell'elemento idoneo a conferire gravità, precisione e concordanza alla presunzione in questione; si era soliti riferirsi, infatti, alle società a "ristrettissima base sociale".

Tale approdo, tuttavia, è stato ben presto superato, essendosi succeduti orientamenti giurisprudenziali legittimanti l'uso della pratica anche nei confronti di società connotate da ristrettezza della base sociale, ma non da conduzione familiare, laddove fosse evidente un grado di compartecipazione di tutti i soci tale da rinforzare la "possibilità e verosimiglianza, secondo un criterio di normalità, che i maggiori utili non dichiarati venissero distribuiti a

[10]Ogni riferimento all'art. 116 TUIR prescinde completamente dal regime della tassazione con metodo della trasparenza. Come si è avuto modo di specificare, la pratica che ci occupa, quantomeno a livello sostanziale, non presenta alcuna somiglianza con il metodo della trasparenza fiscale. L'unica ragione per cui si richiama l'art. 116 TUIR, a ben vedere, attiene ai soggetti che questo interessa. Essi sono anche le piccole S.r.l. Di qui l'assonanza con le società di capitali a ristretta base partecipativa che sono protagoniste del nostro studio, categoria che la giurisprudenza, per lungo tempo, ha identificato con le sole piccole S.r.l. Ci si chiede, infatti, se essa, per evitare un contrasto con il dettato normativo (seppur non operante per i soggetti interessati dall'accertamento in questione), debba necessariamente coincidere con il testo del 116 TUIR, co.1 (e comprendere, dunque, le sole S.r.l. piccole), o se, non operando nel nostro caso il regime della trasparenza, possa discostarsene. Ma lo stesso dubbio potrebbe anche sorgere con riguardo all'art. 21, legge 266/1997. Si predilige il richiamo al 116, tuttavia, perché le pronunce giurisprudenziali, specie in un primo momento, sembravano proprio essersi concentrate sull'operatività della tesi amministrativa esclusivamente con riguardo alle "piccole" S.r.l, quasi mai citando le piccole società cooperative.

[11] F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo, cit.*, pp.17 ss.

[12] In tal senso si pronunciò la Cassazione, con sentenza n. 5729/1995: "in tema di redditi di capitale, non può considerarsi illogica la presunzione (semplice) che gli utili extracontabili di una società per azioni a ristrettissima base familiare (genitori e figli) siano stati distribuiti ai soci, tenuto conto della complicità che normalmente avvince i membri di un gruppo così composto".

ciascun socio in misura proporzionale alle quote di partecipazione da questi detenute"[13]; come pure è stata estesa alle S.r.l. unipersonali[14] anche se gestite, di fatto, da un terzo[15]. Inoltre, la giurisprudenza, negli anni, è pervenuta ad includere nel novero dei soggetti interessati dall'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base societaria anche le strutture societarie caratterizzate dalla presenza di soci persone giuridiche "interposte"[16], che fossero S.r.l. "piccole", società di persone o società per azioni[17]. Infine, negli ultimi arresti giurisprudenziali, è emersa la suscettibilità di applicazione della prassi fiscale anche con riferimento a realtà societarie diverse da quelle finora menzionate, quali in particolare le società cooperative[18] e le società per azioni[19].

[13] B. IANNIELLO, *S.r.l. "a ristretta base" e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, in *Corriere tributario, 2020*, p.32. In tal senso Cassazione, sent. n. 2606/2000 e ord. n. 24572/2014: "in tema di redditi di capitale, non può escludersi l'idoneità della base azionaria ristretta e/o familiare a fondare la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati".

[14] Secondo l'ordinanza n. 15422/2021 della Corte di Cassazione: "in tema di accertamento delle imposte sui redditi conseguiti dalla S.r.l. unipersonale, opera la presunzione di distribuzione di eventuali utili extracontabili accertati a carico della società, per cui i redditi realizzati in nero si presumono distribuiti al socio unico, fatta salva, per quest'ultimo, la dimostrazione che siffatta distribuzione non vi sia stata, nonché che i maggiori ricavi accertati nei confronti della società non abbiano formato oggetto di distribuzione in suo favore, ma siano stati accantonati dalla società ovvero dalla medesima reinvestiti".

[15] Si veda la sentenza della Cassazione, n. 1947/2019: "la presenza di un amministratore di fatto, in sé, non dimostra anche la percezione, da parte di quest'ultimo, degli utili non contabilizzati; è inverosimile ritenere che il contribuente, unico socio della società, non tragga guadagno dalla condotta illecita di falsa fatturazione del terzo gestore".

[16] Per un riscontro di matrice giurisprudenziale si vedano Cassazione, sent. n. 13841/2021: "(...) tale affermazione non è in linea con il costante orientamento di questa Corte (sentenza n. 13338/2009, ordinanza n. 24572/2014, ordinanza n. 33976/2019, sentenza n. 29503/2020) che insegna che la presunzione di riparto degli utili extra-bilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza, nonché nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare.

[17] Si veda la pronuncia della Cassazione, n. 2224/2021: "va anche chiarito che sussiste la società a ristretta base partecipativa anche quando il capitale della S.r.l. è posseduto da una società di persone ed anche da una società per azioni, nel caso in cui le quote di quest'ultima siano possedute da persone fisiche facenti parte del medesimo nucleo familiare. Non si può, quindi, opporre l'esistenza di un socio intermedio, avente la natura di personalità giuridica, per sottrarre i pochi soci effettivi dell'impresa alla presunzione di essersi ripartiti gli utili non contabilizzati". Analoga apertura, secondo M. LEO, *Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci in caso di soggetti societari interposti*, in *Corriere tributario*, 2021, p.129, potrebbe interessare le società di holding partecipate da pochi soci.

[18] "La presunzione di distribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa degli utili extra bilancio accertati in capo all'ente collettivo è applicabile anche ai quotisti od azionisti di società cooperative, a nulla rilevando le distinte, diverse, pervasive e precise norme civilistiche che disciplinano la destinazione degli utili e delle riserve di tali enti", così Cass., ord. 28809/2021.

[19] In tal senso la Cassazione, con ordinanza n. 15882/2021 e 27049/2019, nonché C.T.P. Pistoia n. 151/2021. Contrariamente a ciò che ci si aspetterebbe dai ragionamenti giudiziali, le Corti non hanno ritenuto di dare peso, in queste pronunce, alle ordinarie regole di governance di tali strutture ad azionariato diffuso; in particolare la Commissione Tributaria Provinciale, da ultimo citata, che ha ritenuto, almeno con riguardo alle S.p.A. unipersonali, che "il contribuente ha certamente partecipato alla gestione, di fatto, delle attività della società".

2.1. Gli utili costituenti oggetto della vicenda accertativa. Ricostruzione del maggior reddito. Un ulteriore ed interessante profilo di studio della questione attiene al tipo di utile che, a fronte del "nero" accertato in capo alla società, la ristrettezza sociale e la circostanza che non vi siano indici deponenti per il reinvestimento o l'accantonamento, legittima l'operare della presunzione, e dunque, il recupero ad imposizione del maggior reddito accertato non solo presso la società, ma anche in capo ai soci, malgrado il principio di cassa[20], in regime IRPEF (quanto ai redditi di capitale), richieda per la riscossione della porzione di imposta non assolta dal socio che il maggior reddito sia stato (pro quota) effettivamente distribuito e/o percepito.

L'accertamento di maggior reddito in capo alla società, di prassi, può consistere in:

"- rettifiche, quali quelle derivanti dal riscontro di ricavi non contabilizzati (o contabilizzati in misura inferiore al reale) o costi fittizi, corrispondenti ad operazioni finalizzate a creare disponibilità monetarie presso la società;

- rettifiche aventi mera natura fiscale quali il disconoscimento di costi effettivamente sostenuti, per difetto di inerenza o per indeducibilità totale o parziale, in base a specifiche norme di legge;

- rettifiche di componenti negativi di reddito esposti in bilancio in misura superiore al consentito, al fine di ridurre l'imponibile fiscale, ai quali, però, non corrisponda la creazione di disponibilità monetarie (tra i quali, gli accantonamenti);

- rettifiche delle valutazioni di poste dell'attivo patrimoniale, contabilizzate in bilancio per valori inferiori a quelli minimi previsti dalle norme fiscali (ad esempio, la svalutazione del magazzino)"[21].

Non tutti i possibili accertamenti di un maggior imponibile in capo alla società comportano per ciò solo la predicabilità di un reddito "distribuibile" ai soci; al contempo, l'accertamento in capo alla società è condizione necessaria[22] perché si proceda alla presunzione nei confronti dei singoli.

---

[20] Quest'ultimo è disciplinato tanto a livello civilistico (art. 2478-bis c.c.) che fiscale (artt. 44, co.1 e 47, co.1 TUIR) In particolare, ex art. 2478-bis c.c., contestualmente all'approvazione del bilancio, i soci devono anche decidere della distribuzione degli utili. Si ribadisce dunque non solo che bilancio e la distribuzione degli utili vadano di pari passo, ma anche che la delibera di distribuzione sia ad esclusivo appannaggio della compagine societaria. Il principio di cassa, in ambito tributario, è superato proprio dalle società a ristretta base proprietaria, dove, secondo i giudici, la tassazione in capo ai soci del reddito prodotto dalla società può prescindere da una formale delibera di distribuzione degli utili, per tutte le ragioni che si è già in precedenza avuto modo di sottolineare, così M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra- contabili*, in *L'Accertamento*, 2019, pp.19-20.

[21] F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, *cit.*, pp.40 s.s.

[22] Si noti, infatti, uno degli ultimi arresti della giurisprudenza di legittimità, la sentenza n. 14242/2021: "in tema di accertamento delle imposte sui redditi conseguiti dalla società di capitali a ristretta base sociale opera la presunzione di distribuzione di eventuali utili extracontabili accertati a carico della società, per cui i redditi realizzati in nero si presumono distribuiti tra i soci, potendo l'Ufficio ricavarne un riscontro oggettivo nelle movimentazioni bancarie dei conti correnti dei soci, ma non potendo invece operare al contrario, desumendo cioè gli utili extracontabili societari sulla base delle movimentazioni dei conti dei soci, in capo ai quali quegli stessi utili extracontabili vengono quindi accertati *pro quota*".

Il reddito potrà definirsi distribuibile solo se relativo a fatti che abbiano procurato un afflusso di ricchezza all'ente, una disponibilità finanziaria: tra i tipi di rettifiche anzidette, sono idonee solo quelle che abbiano riscontrato costi inesistenti (o fittizi) o ricavi occultati. In ogni altro caso, sarà legittimo l'accertamento ma illegittima la presunzione di distribuzione ai soci del maggior imponibile, quand'anche accertato in capo alla società (depongono in tal senso, ad esempio, fatture non contabilizzate foriere di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, nonché le omesse dichiarazione di ricavi)[23]. Anche sotto il profilo oggettivo la giurisprudenza ha adottato orientamenti "estensivi", favorevoli ad un'applicazione della presunzione anche ai casi in cui il maggior reddito accertato in capo alla società non derivi da utili extra bilancio, o costi inesistenti, ma da componenti negativi di reddito poi ritenuti indeducibili (l'espressione è di D. Deotto)[24]. Altresì interessante è stato lo sviluppo concernente i finanziamenti infruttiferi[25] dei soci a favore della società, implicanti il "potere" dell'Amministrazione, a certe condizioni, di eseguire controlli nei confronti di soggetti terzi, "al fine di riferirne le movimentazioni al soggetto sottoposto a controllo"[26]. L'interesse verso tali tipi di finanziamento nasce dall'essere questi spesso inesistenti, fittizi, e volti a coprire una gestione extracontabile degli utili da parte della società. In tali circostanze, il finanziamento inesistente viene considerato quale utile non dichiarato della società che, in presenza di una base sociale ristretta, o addirittura familiare, può concorrere a costituire il maggior imponibile e dare spazio alla presunzione di distribuzione.

---

23 *Ex pluribus*, Cass., Sez. Un., sent. n. 26635/2009, 26636, 26637 e 26638).

24 L'indeducibilità può derivare da diverse circostanze: dalla violazione del principio di competenza, che attiene al periodo d'imposta cui ricollegare il costo, dal difetto di inerenza (ad es., i costi sono eccessivi; la nozione di inerenza implica quella di congruità ed economicità), dalla violazione delle norme sulle perdite su crediti, o dalla inesistenza del costo, A. STAINO, P. FORMICA, in *Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili extracontabili anche in caso di costi indeducibili*, in *Fisco*, 2021, p.1615. La giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, Cassazione n. 1544/2017, n. 19408/2015, n. 14068/2014, n. 28075/2009), inoltre, ha statuito che "l'onere della prova dei presupposti dei costi e degli oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente".

25 C. SGATTONI, *Sui limiti di una nuova fattispecie amministrativa di distribuzione presunta di utili: i prestiti dalla società ai soci*, in *Rivista di diritto tributario*, 2019, *passim*; M. BEGHIN, *Dividendi non corrisposti ai soci e presunzione di finanziamento nelle società a ristretta base*, in *Corriere tributario*, 2009, p.2284, in nota a Cass., 29 aprile n. 10030, in cui "è stato giudicato comportamento inusuale il mancato ritiro degli utili sebbene l'assemblea abbia deliberato la loro distribuzione, tanto da presumersi che le somme non ritirate costituiscano ipotesi finanziamento fruttifero in favore della società, con conseguente imputazione in capo ai soci degli interessi al tasso legale ex artt. 43 (oggi art. 46) e 95 TUIR".

26 M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, *cit.*, p.22, che costituisce il riferimento bibliografico principale per la disamina dei finanziamenti infruttiferi; tra le pronunce al riguardo si vedano Cassazione, n. 24319/2019, n. 14066/2017, n. 12764/2015, n. 24531/2007.

Tra gli ulteriori profili critici della prassi in esame rientra la condotta diffusa, negli Uffici finanziari, con riguardo alla presunzione di distribuzione, di imputare non solo ai soci, pro quota, l'utile extra – contabile, ma sottoporlo anche ad una tassazione personale al lordo delle imposte già sopportate dalla società partecipata (ex plurimis, Cass., n. 8903/2021). E ciò, senza che vi sia un disposto normativo deponente in tal senso: molto diverso è il caso delle società di persone e delle società di capitali che naturalmente o volontariamente si sottopongano al regime di trasparenza fiscale (artt. 5 – 115 – 116 TUIR). Si profila, pertanto, una possibile violazione del divieto di doppia imposizione[27]: la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, ha escluso che nella presunzione in esame si possa realizzare una doppia imposizione economica, stante la diversità dei soggetti convolti (società, socio) e dell'imposta che essi devono scontare (IRES, IRPEF), nonché dell'assunto secondo cui l'art. 47, co.1, TUIR, valga solo per gli utili regolarmente dichiarati e risultanti da bilanci certificati.

3. Criticità della pratica accertativa alla luce del dettato costituzionale: le potenziali incompatibilità con gli artt. 23, 24, co.2 e 53 Cost. La condotta accertativa de qua sembra mettere in discussione non solo l'art. 53 Cost., ma anche l'art. 1 TUIR. L'attribuzione, sic et simpliciter, del reddito extra bilancio – pro quota – al socio, in virtù del contestato fatto noto della ristrettezza della base sociale, prefigura il rischio del tassare un reddito mai effettivamente giunto nelle mani del socio – contribuente. In effetti, così operando, si applicherebbe l'imposta personale sui redditi pur nella consapevolezza che nel caso di specie potrebbe difettare il presupposto della stessa (il possesso[28] del reddito; ciò, a fortiori, se si assume che il maggior reddito accertato in capo alla società è a sua volta, potenzialmente, frutto di presunzioni ex art. 39 D.P.R. 600/1973).

Un'interessante (ma isolata) pronuncia della C.G.T. II° del Molise, la n. 879/2017, invece, ravvisa nei fondamenti giustificativi dell'argomentazione presuntiva de qua una potenziale violazione del principio di legalità posto dall'art. 23 Cost. Le riflessioni dei Giudici

[27] P. ADONNINO, *Doppia imposizione*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1989, p.2; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, pp.2 s.s.; M. INTERDONATO, *Art. 67 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011, p.330. L'origine del divieto è remota: si rinviene già nell'art. 8, co.3, lett. b), del Testo Unico delle leggi dell'imposta di ricchezza mobile di cui al R.D. 24.8.1877, n. 4021 che prevedeva la non applicazione dell'imposta di ricchezza mobile sui redditi già una volta assoggettati all'imposta prevista dal decreto stesso; nonché nell'art. 4, co.2, del medesimo Testo Unico, che assoggettava anche i redditi di natura fondiaria alla tassa di ricchezza mobile laddove non risultasse che il possessore del fondo pagasse già un tributo stabilito in contemplazione dei redditi stessi. Da ultimo, è comparso nell'art. 7 del D.P.R. 29.1.1958, n. 645, T.U. delle leggi sulle imposte dirette, per poi cristallizzarsi negli articoli summenzionati. Si rimanda a S. BURELLI, *Doppia imposizione interna ed internazionale*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 2015, passim.

[28] Per "possesso" di redditi si intende, infatti, non la titolarità giuridica del reddito, ma la materiale disponibilità della "ricchezza" da parte del soggetto d'imposta da intendersi come possibilità di utilizzare quel reddito per il soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie esigenze, così M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2020, pp.1 ss.

molisani, in particolare, concernono il critico ribaltamento sul contribuente non solo del presunto utile extracontabile[29], ma anche e soprattutto dell'onere della prova. Tale inversione, secondo la Corte, potrebbe essere solo conseguenza di una norma positiva, segnatamente, di una presunzione legale, come accade in altri ambiti dell'ordinamento tributario (ad es., si veda l'art. 2, co.2 – bis, TUIR).

La prassi sembrerebbe altresì contrastare con il divieto di doppia presunzione (c.d. *praesumptio de praesumpto*)[30], trovandosi il contribuente a fronteggiare, sul piano probatorio, un trittico presuntivo (accertamento induttivo del reddito societario – ristrettezza della base societaria – distribuzione dell'utile occulto)[31].

La più adeguata soluzione ai dubbi di legittimità costituzionale sinora evidenziati sembrerebbe ravvisarsi nell'arricchimento della premessa relativa alla ristretta base societaria di tutti quegli elementi idonei a conferirle lo status di "prova completa" del fatto noto. Occorrerebbe, dunque, non solo dimostrare l'esiguo numero dei soci della compagine, ma anche la diretta compartecipazione di ognuno di essi alla gestione societaria. In secondo luogo, occorrerebbe fornire la prova della distribuzione degli utili extra – bilancio, affinché tale conseguenza possa apparire la più verosimile secondo il principio dell'*id quod plerumque accidit*. Solo in virtù di ciò potrebbe accettarsi l'inversione dell'onere della prova contraria sul socio – contribuente.

In caso contrario, difatti (ossia, nel consueto operare della presunzione), potrebbe dirsi leso anche il diritto di difesa, sancito a livello costituzionale ex art. 24, co. 2, Cost.

---

[29] Nella sentenza in esame, si legge anche che "nessuna norma prevede che gli utili distribuiti da una società di capitali si considerino distribuiti, in tutto o in parte, tra i soci atteso che, come è noto, la percezione dei dividendi - a differenza di quanto accade nelle società di persone - costituisce una mera aspettativa per i soci di società di capitali in quanto l'articolo 47, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica numero 917 del 1986, prescrivendo che gli utili distribuiti concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo, presuppone l'esistenza di una delibera assembleare che disponga in tal senso ai sensi dell'art. 2433, comma 1, del codice civile". A tale approdo, tuttavia, altra giurisprudenza (cfr. sent. 25688/2006) aveva obiettato che "la norma in forza della quale la distribuzione degli utili può essere effettuata soltanto a seguito della approvazione del bilancio e della relativa deliberazione (art. 2433 c.c., comma 1) vale soltanto per gli utili "reali" che transitano attraverso il bilancio e che non possono essere distribuiti se prima non vi è stata la sua formale approvazione. Questo principio non vale invece per gli utili occulti che non possono contare su una deliberazione ufficiale in tal senso sicché la distribuzione va presunta avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli utili sono stati conseguiti".

[30] Nell'ambito del ragionamento presuntivo si può verificare il caso per cui il fatto noto, che si assume come premessa di un'inferenza presuntiva, non è tale perché la conferma dell'enunciato che lo riguarda deriva a sua volta da un'inferenza presuntiva: ossia, il fatto noto in realtà deriva, a sua volta, da un'altra presunzione. A questo riguardo, vale la regola espressa dal brocardo *praesumptum de praesumpto non admittitur*: in altri termini, sono tradizionalmente escluse le "presunzioni di secondo grado", in quanto il ricorso alle presunzioni semplici deve essere limitato ai casi nei quali la premessa del ragionamento inferenziale, il fatto noto, è provato sulla base di evidenze probatorie non costituite da presunzioni, ovvero cade direttamente sotto la percezione del giudice", C. GAMBA, *Le presunzioni*, in *Treccani*, 2016, *passim*.

[31] M. BEGHIN, *L'accertamento di maggiori ricavi societari scivola sulla moltiplicazione delle presunzioni*, in *Corriere tributario*, 2018, p.1023.

Il socio, invero, si troverebbe in giudizio dinanzi a due strade alternative: la soccombenza o la "prova impossibile", cosiddetta poiché implica il dover fornire una prova negativa, perdipiù relativa ad un soggetto terzo (la società).
La presunzione di distribuzione, difatti, si atteggia a presunzione legale – assoluta (non nel senso di essere iuris et de iure, mancando in tal senso una univoca disposizione di legge ed essendo nella pratica ammessa la prova contraria, quanto in virtù della quasi impossibilità, mediante la prova, di vincerla), pur essendo una presunzione semplice, onerando il socio – contribuente del dover fornire una probatio diabolica, onde evitare la soccombenza certa[32].
E ciò, se vogliamo, anche in violazione dell'art. 3 Cost., dato che l'Amministrazione, de facto, non viene completamente esentata dall'onere di provare i fatti che allega[33], semplicemente viene più che agevolata dall'uso di questa estesissima presunzione, mentre il contribuente sopporta il peso di un'allegazione che quasi mai sarà in grado di presentare, così finendo per soccombere in sede giudiziale, fatta salva l'ipotesi di un esito favorevole alla società nel "suo" processo, in cui il maggior reddito accertato viene dichiarato inesistente, o magari reinvestito, accantonato, o non distribuito.
Ma ciò non è tutto: potrebbe anche essere messo in discussione l'art. 111 Cost., nella nuova versione post legge costituzionale 2/1999, ed i principi del giusto processo che questo consacra: sembrano messi in discussione dalla vicenda in esame anche il principio di parità delle armi in sede processuale e il diritto al contraddittorio.
Al fine di superare tali contrasti, la giurisprudenza, sovente, sta sposando degli orientamenti che, seppur in perfetta linea con l'indirizzo maggioritario, focalizzano sempre più l'attenzione sul singolo e sui "fatti" che questi può allegare per dimostrare il "contrario", così fornendogli degli strumenti, degli aiuti, per svincolarsi dalla situazione di estrema difficoltà in cui verte (cfr. Cassazione, n. 29794 e 39285/2021).
In chiave puramente riassuntiva, oltre alla dimostrazione della non distribuzione, reinvestimento o accantonamento degli utili da parte della società, il contribuente potrebbe avvalersi di tali fatti per contrastare gli argomenti presuntivi di segno opposto, in particolare, per incrinare la deduzione logica conseguente alla ristrettezza sociale, deponente per l'onniscienza dei singoli in relazione alle decisioni gestionali: "il carattere minoritario della partecipazione e l'assenza di potere decisionale; l'estraneità ad ogni attività gestoria e l'autonoma regia del socio di maggioranza e/o amministratore; l'omissione di qualsiasi resoconto e informativa sulla gestione sociale; la situazione di grave

[32] Sull'onere della prova, in dottrina, S. PATTI, *Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione*, in *Rivista di diritto civile*, 2001, p.487; G. FABBRINI, *Presunzioni*, in *Digesto Civile*, XIV, Torino, 1996, p.280.
[33] In termini generali, ed al di fuori dello specifico contesto che ci occupa, invece, "in relazione alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c., grava sull'Amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi la pretesa tributaria, mentre grava sul contribuente la prova della sussistenza di un fatto modificativo, impeditivo o estintivo della suddetta pretesa", Cass., sent. n. 5374/2012. Ma si vedano anche, tra le tante, Cass. n. 12230/2001, n. 3109, 4218, 18000, 20251, 24075 e 27619/2006, n. 4046 e 16115/2007, n. 10257/2008, n. 3305 e 6855/2009, n. 4443, 19489 e 26480/2010.

dissidio esistente con l'amministratore o il socio "tiranno"; l'impugnazione del bilancio o proposizione dell'azione sociale di responsabilità nei confronti dell'amministratore; il rinvenimento di una contabilità parallela da cui risulti una specifica destinazione degli utili diversa dalla distribuzione tra i soci (come l'accantonamento, o il reinvestimento[34]); l'esibizione di dichiarazioni di terzi attestanti la destinazione degli utili per pagamenti non documentati o non documentabili; la protratta permanenza all'estero per motivi di lavoro; l'accertamento, in sede penale, dell'estraneità del socio di minoranza alla gestione aziendale"[35]; l'esercizio di un'attività personale estranea e differente rispetto all'attività sociale[36] [37]; la pendenza del processo relativo all'accertamento nei confronti della società, per dimostrare la possibile o effettiva insussistenza degli utili[38]; il giudicato favorevole alla società"[39].

4. Le conseguenze della Legge di bilancio 2018 ed il regime transitorio dei dividendi distribuiti fino al 31.12.2022. La legge di Bilancio 2018 (l. n. 205/2017) ha apportato modifiche ingenti – tra

[34] "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 elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati", Cass., ord. n. 16913/2020 (ma negli stessi termini, Cass., sent. n. 5729 e 6225/1995).

[35] M. BEGHIN, *Rapporti partecipativi, elusione della società e conseguente evasione dei soci. Osservazioni critiche tra "funambolismo" degli uffici fiscali e il "torpore" dei giudici*, *cit.*, p.1765. In giurisprudenza: "affinché i redditi extra bilancio, sul cui conseguimento da parte della società vi sia assoluta certezza, possano essere legittimamente tassati in capo ai soci, la presenza di un giudicato penale favorevole al contribuente, costituisce prova della mancata distribuzione ai soci"; sentt. C.G.T. II° Puglia n. 439/2008, C.G.T. II° Puglia n. 19/2012, C.G.T. II° Marche n. 6/2009; C.G.T. II° Toscana n. 144/2012 e n. 128/2010.

[36] L'estraneità può essere dimostrata in vario modo: presentando la denuncia – querela nei confronti dell'amministratore, esercitando un'azione di responsabilità nei confronti dello stesso, adducendo l'avvenuta distribuzione degli utili extracontabili solo ad alcuni soci o il proprio ruolo marginale nella gestione sociale. Tra le circostanze reputate non sufficienti, invece, a caducare la presunzione di distribuzione, la "concessione dal socio a vendere le quote sociali in quanto l'assenza in procura di un obbligo di rendiconto, la mancata assunzione di iniziative contro gli amministratori e l'omessa produzione di estratti bancari a discarico non consente di ritenere spezzato il vincolo partecipativo che fonda la presunzione di riparto" (Cassazione 18 maggio 2018, n. 12190, nello stesso senso Cass., sent. n. 26873/2016).

[37] Relativamente alla possibile dimostrazione dell'estraneità alla gestione, nonché del grave dissidio o dell'inimicizia con uno dei soci amministratori, Cass., sent. n. 21573 e 20078/2005, n. 1932 e 26873/ 2016 nonché sent. n. 17461/2017, n. 12190 e 23247/2018, n. 29794 e 39285/2021.

[38] "In tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, anche se non definitivo, è presupposto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio (...), sicché l'impugnazione dell'accertamento pregiudicante costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda, condizione sospensiva, ex art. 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite sull'accertamento pregiudicato relativo al singolo socio, la cui esistenza e persistenza grava sul contribuente che la invochi sotto forma di allegazione e prova del processo scaturente dall'impugnazione del provvedimento impositivo", Cass., ord. n. 4485/2016.

[39] Così G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, *cit.*, pp.456-457.

le tante – anche al metodo di tassazione interessante i dividendi e le plusvalenze provenienti dall'attività economica di una struttura collettiva con finalità di lucro, quando percepiti da persone fisiche non in regime d'impresa. In particolare, l'art. 1, co. 999 – 1004[40], ha equiparato il regime impositivo concernente partecipazioni qualificate e non qualificate.

[40] L'art.1, co. 999 – 1004, l. n. 205/2017, rubricato "Risultati differenziali. Norme in materia di entrata e di spesa e altre disposizioni. Fondi speciali", dispone: "**999**. All'articolo 68 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni: a) il comma 3 è abrogato; b) al comma 5, le parole: «Le plusvalenze di cui alle lettere c-bis)» sono sostituite dalle seguenti: «Le plusvalenze di cui alle lettere c) e c-bis)»; c) al comma 7, la lettera b) è abrogata.
1000. All'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 2, primo periodo, le parole: «I redditi di cui alle lettere da c-bis) a c- quinquies)» sono sostituite dalle seguenti: «I redditi di cui alle lettere da c) a c-quinquies)»; b) al comma 2, secondo periodo, le parole: «non qualificati» sono soppresse; c) al comma 3, il primo periodo è soppresso ed il secondo periodo è sostituito dal seguente: «Con uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze possono essere previsti particolari adempimenti ed oneri di documentazione per la determinazione dei redditi soggetti all'imposta sostitutiva di cui al comma 2»; d) al comma 4, il secondo periodo è soppresso.
1001. All'articolo 6 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, le parole: «ai sensi delle lettere c-bis) e c-ter) del comma 1» sono sostituite dalle seguenti: «ai sensi delle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1»; b) il comma 8 è abrogato.
1002. All'articolo 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, primo periodo, le parole: «lettere da c-bis) a c-quinquies)» sono sostituite dalle seguenti: «lettere da c) a c-quinquies)» e al secondo periodo, le parole: «non qualificati» sono soppresse; b) al comma 3, lettera d), le parole: «con esclusione delle ritenute sugli utili derivanti dalle partecipazioni in società estere qualificate ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi» sono soppresse; c) il comma 14 è abrogato.
1003. All'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, il primo e il secondo periodo sono sostituiti dal seguente: «Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del medesimo testo unico nonché agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del predetto testo unico, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 del medesimo testo unico»; b) al comma 4, primo periodo, le parole: «non qualificati ai sensi della lettera c- bis) del comma 1 dell'articolo 67» sono sostituite dalle seguenti: «qualificati e non qualificati ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67»; c) al comma 4, secondo periodo, la lettera a) è abrogata; d) al comma 5, le parole: «o ad una partecipazione qualificata ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico» sono soppresse.
1004. All'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, il primo periodo è soppresso; b) il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. Nel caso di contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni di cui all'articolo 66, gli utili concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell'associato nella misura del 58,14 per cento, qualora l'apporto sia superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 e del costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'articolo 110 al netto dei relativi ammortamenti. Per i contratti stipulati con associanti non residenti, la disposizione del periodo precedente si applica nel rispetto delle condizioni indicate nell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo; ove tali

Gli utili prodotti fino al 31.12.2017, quando afferenti a partecipazioni qualificate, concorrevano a formare l'imponibile totale del socio rispettivamente nelle seguenti misure:
- 40% se prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2007;
- 49,72% se prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2016;
- 58,14% se prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2022.

I dividendi di partecipazioni non qualificate, invece, scontavano – e scontano tutt'ora – un prelievo sostitutivo a titolo d'imposta, effettuato dalla società, ad aliquota fissa del 26%. È a tale regime impositivo che ha guardato il legislatore con la legge di Bilancio 2018: tutti gli utili prodotti dal 1° Gennaio 2018, anche se relativi a partecipazioni qualificate, non concorrono più a formare l'imponibile del socio, che dunque non deve dichiararli a fini IRPEF; su tali proventi la società, quale sostituto d'imposta, effettuerà la ritenuta del 26%, conferendo al socio un dividendo al netto delle imposte sui redditi da essa già assolte (l'IRES e le sue regole rimangono invariate).

La normativa ha previsto altresì un regime transitorio, per gli utili afferenti partecipazioni qualificate e prodotti fino all'esercizio sociale in corso al 31.12.2017, la
cui delibera di distribuzione è avvenuta o avverrà tra l'1.1.2018 e il 31.12.2022; a tali proventi si continueranno ad applicare le regole proprie dell'assetto impositivo precedente; dunque, tali dividendi concorreranno a formare il reddito complessivo di ogni socio persona fisica nella misura del 58,14% e dovranno essere riportati nella dichiarazione ai fini IRPEF.

La parificazione della tecnica impositiva di partecipazioni qualificate e non, è tale per cui il maggior reddito che – post 2018 – si accerta in capo alle società di capitali connotate da ristrettezza sociale non potrà che condurre, oltre che ad un avviso di accertamento all'ente volto a recuperare la maggiore IRES (oltre che interessi e sanzioni), ad una contestazione allo stesso per omesso versamento della ritenuta a titolo d'imposta ex art. 27, co.1, D.P.R. 600/1973[41]. Non potrà condurre, tuttavia, ad un avviso di accertamento al socio basato

condizioni non siano rispettate le remunerazioni concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare».

[41] Così A. ZAPPI, in *La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile*, in *Fisco*, 2018, *passim*, che costituisce la principale fonte bibliografica per questo paragrafo dell'elaborato. L'art. 27, co.1, D.P.R. 600/1973, rubricato "Ritenuta sui dividendi", dispone: "Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del medesimo testo unico nonché agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del predetto testo unico, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 del medesimo testo unico. La ritenuta è applicata altresì dalle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del testo unico delle imposte sui redditi e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione previsti nel precedente periodo, corrisposti a persone fisiche residenti; per i soggetti che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del predetto testo unico, in

sulla presunzione di distribuzione, come accadeva prima. E ciò, non perché i soci non siano più probabilmente coinvolti nell'illecito tributario (la distribuzione occulta, *in primis*), data la sovrapposizione che si presume sussistere tra l'ente ed i suoi soci e la forte comunanza d'intenti e sinergia tra gli stessi; quanto perché, teoricamente, pur in presenza di tutti questi presupposti, l'Amministrazione finanziaria – e la giurisprudenza – non avranno più premesse teoriche per coinvolgere il singolo: viene meno, infatti, un tassello indispensabile che è il dovere, per ogni singolo socio – contribuente, di computare a reddito il dividendo ex art. 44 TUIR. L'Amministrazione e gli Uffici finanziari potranno ancorarsi, tuttalpiù, al disposto di cui all'art. 35 D.P.R. 602/1973[42], che postula la "responsabilità solidale tra società e soci per ritenute a titolo d'imposta che non siano state effettuate o versate"[43].

5. La giurisprudenza più recente. Cenni. Ancora diffuso è il richiamo alla prassi amministrativa nella giurisprudenza di legittimità, soprattutto poiché, nelle aule della Corte Suprema, sovente si decide in merito a ricorsi relativi ad avvisi di accertamento risalenti nel tempo, antecedenti alle modifiche intervenute nel 2018.
Con l'ordinanza n. 15274 del giugno 2025, la Corte Suprema ha consolidato un precedente orientamento giurisprudenziale (accennato al paragrafo 2), affermando con un principio di diritto che: "In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, la presunzione di attribuzione ai soci di maggiori utili opera anche nel caso in cui la compagine sociale si componga esclusivamente di società, sia di persone sia di capitali, senza che ciò si ponga in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, allorquando il fatto noto è dato dalla ristrettezza dell'assetto societario che implica un reciproco controllo dei soci nella gestione sociale con conseguente vincolo di solidarietà.

luogo del patrimonio netto si assume il valore individuato nel comma 2 dell'articolo 47 del medesimo testo unico.

[42] L'art. 35, D.P.R. 602/1973, rubricato "Solidarietà del sostituto d'imposta", dispone che: "Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituito è coobbligato in solido" Cfr., B. IANNIELLO, *S.r.l. a ristretta base e presunzione di distribuzione degli utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, *cit.,* p.32.

[43] A. ZAPPI, *La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile*, *cit.*, p.1222. Si noti che tale riforma non "implica che il socio rimanga indenne dalle conseguenze dell'operatività della presunzione quando a subire l'accertamento della presunta mancata effettuazione, versamento e dichiarazione della "ritenuta" del 26% è la società – sostituto. Nei casi in cui l'accertamento dovesse diventare definitivo, infatti, i soci – sostituiti potranno essere chiamati a rispondere in termini di riscossione della ritenuta "non operata e versata" dalla società/ sostituto ex art. 35 D.P.R. n. 602/1973, ed essere chiamati ad effettuare il versamento (e sanzioni) della ritenuta "non subita" quali sostituiti, con l'aggravante di non avere semmai in alcun modo partecipato al procedimento, apertosi e chiuso con l'accertamento notificato alla sola partecipata (salva la possibilità dei sostituiti di intervenire nell'accertamento nei confronti della società ex art. 64 D.P.R. n. 600/1973, o nel processo avviato dalla società sostituto ex art. 14 D.lgs. n. 546/1992)". P. COPPOLA, *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti (nota a Cass., ord. n. 8730/2021 e n. 9137/2021)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2021, *passim.*

(Nella specie, società di capitali partecipata da due società, una S.a.s. per il 50,50% delle quote e una S.r.l. per il restante 49,50%, quest'ultima a sua volta partecipata dalla prima per il 95,76% e, per il resto, a membri della medesima famiglia)".

Con la sentenza n. 7815/2025, inoltre, la Corte ha affermato il seguente principio di diritto "Per l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili fra i soci di una società a "ristretta base azionaria", fondata sul disposto di cui all'art. 39, primo comma, lett. d) del d.p.r. n. 600/1973 – non è necessario che tra i soci stessi sussista un legame di parentela, né è ostativo che la società stessa rivesta la natura di società per azioni, essendo sufficiente la ristrettezza della base sociale che implica in sé di norma un elevato grado di compartecipazione dei soci, la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell'esistenza di utile extrabilancio".

In conclusione, sembra opportuno sottolineare la persistente pericolosità del ragionamento presuntivo in questione. Se l'applicazione della presunzione di distribuzione, operante con riguardo alle società di capitali a ristretta compagine proprietaria ed ai suoi soci, operasse solo nei casi in cui sia dato riscontrare, al netto di debite allegazioni degli Uffici finanziari, non solo la base proprietaria ristretta, ma anche e soprattutto la diretta compartecipazione di tutti i soci nella gestione sociale; se l'applicazione della presunzione di distribuzione, poi, non comportasse anche il mancato scomputo dell'IRES richiesta alla società dalla maggiore imposta che il singolo socio è chiamato ad assolvere; allora ogni dubbio di legittimità costituzionale della prassi verrebbe meno, e diverrebbe più che legittimo l'interesse al combattere l'evasione fiscale, fondamento giustificativo della condotta amministrativa in esame.

Ciò in quanto, al cospetto di tutti questi accorgimenti, si potrebbe asserire di essere dinanzi ad una più che legittima presunzione semplice, e non ad un'argomentazione presuntiva di dubbia collocazione quanto al suo concreto atteggiarsi.

Questo il *vademecum* che ci si auspica ogni operatore del diritto porti con sé.