

Accertamento

# Presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili e nuovi spiragli di superamento

Cassazione, Sez. trib., Ord. 15 settembre 2021 (26 maggio 2021), n. 24870 - Pres. Cirillo - Rel. Venegoni

*I. Accertamento - Società di capitali a ristretta base partecipativa - Presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili - Prova contraria - Mancata distribuzione degli utili - Insufficienza - Estraneità alla gestione e conduzione societaria - Necessità*

**In tema di presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio, la prova contraria offerta dal contribuente non può essere circoscritta al fatto che gli utili non siano stati distribuiti ma anche nel fatto che il singolo socio dimostri la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (nel caso in esame il ricorrente non era stato coinvolto né come indagato e neppure come imputato nell'indagine penale sulla società).**

## Svolgimento del processo

Ritenuto che:

Il contribuente D.G. ricorre, sulla base di cinque motivi, contro la sentenza della CTR del Lazio che, rigettando l'appello, ha confermato l'avviso di accertamento emesso a suo carico per l'anno 2004 con il quale gli venivano attribuiti maggiori redditi da partecipazione nella società Co.La.Ca. srl, società a ristretta base.

La CTR, infatti, preso atto della sua qualifica formale di socio nell'anno in questione, disattendeva quanto prospettato dal contribuente, secondo cui la sua partecipazione alla società sarebbe stata solo formale, senza alcun ruolo nella stessa e senza il percepimento di alcun utile distribuito, atteso che egli era solo un dipendente al quale erano state attribuite parte delle quote, e la società era di fatto gestita da L.B., come confermato dal fatto che nel procedimento penale relativo a fatti riguardanti la gestione della società, egli non era neppure stato rinviato a giudizio, a differenza degli altri soggetti coinvolti nella compagine o nell'amministrazione della stessa.

Si costituisce l'ufficio con controricorso. Il contribuente ha depositato memoria.

## Motivi della decisione

Considerato che:

Con il primo motivo deduce ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per omessa

pronuncia sull'intera domanda in violazione dell'art. 112 c.p.c..

La CTR non si sarebbe pronunciata su quanto eccepito dal contribuente, in particolare sul fatto che la sua intestazione delle quote societarie era meramente nominale, che egli non aveva alcun ruolo nella gestione della società.

Con il secondo motivo deduce ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c. per mancanza della motivazione, ovvero motivazione apparente, in relazione al rigetto della domanda del contribuente, il quale chiedeva che fosse accertato che egli non era stato un socio effettivo della Co.La.Ca. srl.

Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame dei fatti dedotti dalla parte contribuente a dimostrazione della propria estraneità all'effettiva compagine sociale, nonché del fatto di non aver percepito i maggiori redditi accertati.

I motivi, che possono essere trattati congiuntamente attenendo al tema comune della motivazione della sentenza impugnata sul ruolo del ricorrente nella compagine sociale, sono infondati.

Di questi aspetti, infatti, la sentenza si occupa, per una parte esplicitamente, per altro verso implicitamente, emergendo, peraltro, dalla motivazione in maniera molto chiara il principio per cui la stessa ritiene questi aspetti irrilevanti per vincere la

presunzione di distribuzione del reddito, considerando del tutto prevalente l'aspetto, del resto non contestato, secondo cui il ricorrente era formalmente socio della società.

In merito specificamente al terzo motivo, i fatti omessi consisterebbero nella serie di elementi che sarebbero sintomatici del fatto che il ricorrente non aveva la gestione della società (pag. 24 ricorso); anche sotto questo aspetto, peraltro, emerge che la CTR, sebbene non esamini tali elementi singolarmente, ritiene prevalente su tutto l'aspetto formale, non contestato, secondo cui il ricorrente era il titolare delle quote.

Peraltro, attenendo questi motivi solo all'aspetto motivazionale della decisione, il loro rigetto non preclude l'esame dei motivi attinenti all'erronea interpretazione di legge.

Con il quarto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 2697 c.c., nella parte in cui i giudici di seconde cure hanno illegittimamente limitato le possibilità di prova contraria avverso la pretesa impositiva rivolta al socio, affermando che l'unica prova potesse vertere sulla dimostrazione del fatto che i maggiori utili accertati in capo alla società fossero stati reinvestiti o accantonati dalla stessa, escludendo altre possibilità di prova in capo al socio circa il fatto di non aver effettivamente percepito gli utili presuntivamente distribuiti.

Con il quinto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 38 e 42, e dell'art. 2697 c.c.. I giudici di seconde cure hanno ritenuto che la motivazione di un avviso di accertamento con il quale si attribuiscono al socio gli utili in nero accertati in capo alla società possa limitarsi al mero riscontro della ristrettezza della base azionaria, senza necessità di supportare la pretesa con altri elementi, anche indiziari, che confermino l'effettiva percezione da parte del socio dei maggiori redditi accertati.

Anche questi motivi possono essere trattati congiuntamente, e sono fondati sulla base delle seguenti considerazioni.

Certamente è orientamento costante di questa Corte quello per cui, ai fini della prova della distribuzione di utili extracontabili nella società a ristretta base partecipativa, all'ufficio sia sufficiente la prova di quest'ultimo elemento per ritenere la distribuzione degli utili, senza che ciò integri applicazione di una doppia presunzione (sez. V, n. 15824 del 2016).

La prova contraria del contribuente è tradizionalmente ritenuta quella per cui gli utili non sono stati distribuiti,

per esempio perchè reinvestiti (sez. V, n. 32959 del 2018; n. 27778 del 2017), prova che il contribuente può fornire anche nel suo ruolo di titolare meramente formale delle quote, ma estraneo di fatto alla gestione societaria, perchè comunque il ruolo formale permette, se del caso, di accedere ai libri sociali per acquisire elementi a tal fine.

Tuttavia, come il contribuente sottolinea, anche in memoria, si è in effetti sviluppato negli ultimi anni un ulteriore orientamento sulla prova contraria, tale per cui la stessa può anche consistere nella dimostrazione del socio formale di essere stato, in realtà, estraneo alla gestione societaria.

Sez. V, n. 34282 del 2019 e n. 15895 del 2020 sono tra le più recenti espressioni di questo orientamento, ed hanno ammesso come prova liberatoria della presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio anche "la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass., n. 1932 del 2016; Cass., n. 17461 del 2017; Cass., n. 26873 del 2016; Cass., 9 luglio 2018, n. 18042; Cass., 27 settembre 2018, n. 23247)".

Nella specie questa prova si ricaverebbe in particolare, nella prospettazione del contribuente, dal fatto che il ricorrente non è stato coinvolto, nè come indagato nè come imputato, nell'indagine penale sulla società.

Orbene, al di là del merito del caso specifico che, a questo punto, dovrà essere riesaminato, resta il fatto che il suddetto sviluppo della giurisprudenza di questa Corte sulla prova contraria, tale per cui la stessa può consistere non solo nel fatto che gli utili non sono stati distribuiti, ma anche nel fatto che il singolo socio dimostri che era estraneo alla gestione, non è stato considerato dalla CTR che ha continuato a ritenere rilevante solo il "diverso impiego" degli utili.

In questo senso, la CTR ha errato sull'ambito della prova liberatoria, limitandosi ad affermare che essa può consistere nel fatto che gli utili hanno avuto diversa destinazione, e, di conseguenza, sull'applicazione del principio, il che si traduce nel vizio di errata applicazione di legge.

Il ricorso deve, pertanto, essere accolto, con rinvio della causa alla CTR del Lazio, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio.

**P.Q.M.**

accoglie il quarto e quinto motivo.

Cassa la sentenza impugnata, con rinvio della causa alla CTR del Lazio, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio.

Rigetta il primo, secondo e terzo motivo.

Cassazione, Sez. trib., Ord. 25 maggio 2021 (4 novembre 2020), n. 14220 - Pres. Napolitano - Rel. Di Marzio (*stralcio*)

*Il. Accertamento - Società di capitali a ristretta base partecipativa - Presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili - Legittimità - Dimostrazione dell'estraneità alla gestione societaria - Onere della prova a carico del contribuente - Ammissibilità*

**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 siano stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché di dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria.**

#### Fatti di causa

M.N. riceveva dall'Agenzia delle Entrate l'avviso di accertamento n. (*omissis*), avente ad oggetto il maggior reddito percepito ai fini Irpef, negli anni dal 2003 al 2005, in quanto legale rappresentante, nonché socio di maggioranza nella misura del 99%, della Chem Tec Srl. L'avviso di accertamento derivava da verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza, che si concludeva con Processo Verbale di Costatazione, ritenendo i Militari che la Chem Tec Srl fosse in realtà una società c.d. cartiera, che aveva fatturato operazioni inesistenti intercorse con la Vano Sud Srl: la Chem Tec Srl non aveva versato l'IVA, e la Vano Sud aveva portato l'IVA a credito nella propria dichiarazione, rimanendo così evaso il pagamento del tributo. In conseguenza degli accertamenti svolti, la Guardia di Finanza presentava denuncia penale, e veniva sottoposto a giudizio, quale legale rappresentante della Chem Tec Srl, l'odierno ricorrente, che patteggiava la pena.

Gli avvisi di accertamento relativi agli anni indicati erano notificati sia a M.N. sia alla Chem Tec Srl, e l'odierno ricorrente impugnava tutti gli avvisi, quelli ricevuti a titolo personale e quelli indirizzati alla società di cui era legale rappresentante, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, contestando, per quanto ancora d'interesse, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere impositivo e la personale estraneità alle vicende societarie, che gli aveva impedito di conseguire un qualsivoglia reddito imponibile, avendo svolto soltanto la funzione di prestanome. La CTP rigettava i ricorsi riuniti.

M.N. gravava di appello la decisione sfavorevole pronunciata dalla CTP, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, in relazione ai soli avvisi di accertamento relativi al conseguimento di un maggior reddito a titolo personale, e rinnovava le proprie contestazioni. La CTR rigettava il ricorso.

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania ha proposto ricorso

per cassazione M.N., affidandosi a tre motivi di gravame. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate.

#### Ragioni della decisione

(*Omissis*)

2.2. - Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente contesta la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la CTR per aver ritenuto imputabile a lui un reddito che in realtà non aveva mai percepito perché, nell'ambito della compagine societaria, aveva svolto esclusivamente la funzione di prestanome.

In proposito occorre ancora evidenziare che, pacificamente, M.N. era, all'epoca dei fatti per cui è causa, il legale rappresentante nonché socio al 99% della Chem Tec Srl, società di capitali ma avente ristretta base partecipativa. Deve ancora essere ricordato che l'Amministrazione finanziaria ha contestato pure l'irregolare tenuta delle scritture contabili da parte della società ritenuta "cartiera". Tanto premesso, la CTR ha ricordato le osservazioni della CTP secondo cui il ricorrente non ha "provato nè documentato in alcun modo quanto affermato nel ricorso introduttivo e cioè che i rapporti tra le società" Chem Tec Srl e Vano Sud Srl "fossero reali e genuini e che i libri fossero tenuti in regola", ed ha aggiunto: "L'appellante non fornisce alcuna prova che non si trattasse di operazioni fittizie... e soprattutto non fornisce elementi per distinguere la propria posizione da quella della società. D'altronde per il principio dell'apparenza giuridica il M. risulta essere il legale rappresentante della società di cui è socio in una percentuale ampiamente preponderante rispetto al residuo 1% di cui non è titolare" (sent. CTR, p. 5). Anche nel presente giudizio di cassazione il M. non ha allegato elementi per affermare che i rapporti tra le due società fossero reali e genuini, e che i libri contabili fossero stati regolarmente tenuti, ma ha insistito ad affermare che la propria veste era di mero prestanome, invocando alcuni passaggi del PVC e, genericamente, le proprie difese proposte nei

gradi di merito del giudizio, senza indicare dettagliatamente quando abbia proposto le proprie censure, e come le abbia diligentemente coltivate, in modo da consentire a questa Corte di esprimere il giudizio che le compete in materia di tempestività delle contestazioni proposte e congruità delle formule utilizzate, ancor prima di procedere a stimarne la decisività.

Il motivo di ricorso è comunque infondato. Invero questa Corte di legittimità ha ripetutamente espresso il condivisibile principio, estensibile al caso di specie, secondo cui “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. VI-V, 9.7.2018, n. 18042. Il contribuente non ha però fornito la prova contraria di non aver partecipato alla distribuzione dei maggiori redditi accertati in capo alla società. Si osservi che il ricorrente afferma di essere stato un mero prestanome, ma neppure chiarisce quale interesse avesse a svolgere la funzione, quale utile ne abbia tratto, in che modo sia stata compensata la sua disponibilità. Inoltre, nelle società aventi ristretta base partecipativa tutti i soci, ed a maggior ragione il legale rappresentante, sono tenuti ad esercitare la vigilanza sull’attività sociale, anche al fine di escludere la propria responsabilità personale.

Il secondo motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve essere rigettato.

(*Omissis*)

## Orientamenti giurisprudenziali non sempre uniformi sulla presunzione ai soci degli utili extracontabili

di Matteo Dellapina (\*)

La Corte di cassazione, con ordinanza n. 14220/2021, ritiene legittima la presunzione di attribuzione ai soci, di società a ristretta base partecipativa, degli utili extracontabili accertati, riconoscendo, però, al contribuente la facoltà di fornire la prova liberatoria volta a dimostrare, da un lato, la mancata distribuzione dei maggiori ricavi in quanto risultano accantonati o reinvestiti dalla società e, dall’altro, la propria estraneità sia alla gestione che alla conduzione societaria. Se il contribuente non fornisce la prova contraria di non aver partecipato alla distribuzione dei maggiori redditi accertati e neppure lo stesso socio chiarisce la propria posizione (interesse allo svolgimento della funzione, utili ricavati, compensi percepiti), sarà valida, legittima ed operante la presunzione stessa. In ogni caso nelle società a ristretta base partecipativa, tutti i soci (ed a maggior ragione il legale rappresentante), sono tenuti ad esercitare la vigilanza sull’attività sociale, anche al fine di escludere la propria responsabilità personale.

Secondo altro recente orientamento, in particolare l’ordinanza n. 24870/2021, è ammessa quale prova liberatoria anche la dimostrazione, da parte del contribuente quale socio formale, della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria. Tale prova potrebbe ricavarsi dal fatto che il contribuente non sia stato coinvolto né come indagato e neppure come imputato nell’indagine penale sulla società.

Nell’ordinanza n. 14220/2021, la Corte di cassazione torna ad occuparsi di un tema assai centrale, relativo alla presunzione di attribuzione degli utili extracontabili, accertati dal Fisco, ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa.

Per i giudici di legittimità tale presunzione può essere superata dal contribuente che sarà però tenuto a provare sia che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti e conseguentemente risultino accantonati oppure reinvestiti dalla società e sia la propria estraneità alla gestione

(\*) *Avvocato in Parma, Genova e Milano, Cultore della Materia in Diritto Tributario Avanzato presso l’Università degli Studi di Pavia*

ed alla conduzione societaria. In tale ultimo caso, il socio potrà dimostrare di non essere coinvolto né come indagato e neppure come imputato nell'indagine penale svolta nei confronti della società (Cass. n. 24870/2021, in esame).

### **L'origine del "casus belli"**

Entrando più nel dettaglio del caso in esame di cui all'ordinanza n. 14220/2021, la vicenda trae origine da una verifica fiscale eseguita dalla Guardia di finanza, nei confronti di una società contribuente, conclusasi con la redazione di un PVC in cui i militari ritenevano che tale compagine fosse in realtà una "cartiera" la quale aveva fatturato operazioni inesistenti intercorse con un'altra società, dove la prima non aveva versato l'IVA e la seconda l'aveva portata a credito in dichiarazione, rimanendo così evaso il pagamento del tributo.

In base agli accertamenti svolti, la Guardia di Finanza presentava denuncia penale nei confronti del legale rappresentante della società che patteggiava la pena.

Sulla base del PVC, l'Agenzia delle entrate emetteva un avviso di accertamento, nei confronti del medesimo legale rappresentante, avente ad oggetto il maggior reddito percepito ai fini IRPEF da quest'ultimo sia in quanto rappresentante della società e sia quale socio di maggioranza nella misura del 99%.

Costui impugnava l'avviso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, lamentando, tra i vari motivi, la propria estraneità personale alle vicende societarie in considerazione dell'attribuzione del maggior reddito.

Il giudice di primo grado rigettava il ricorso. Decisione poi confermata dalla Commissione tributaria regionale.

Ciò che balza all'occhio è che, come rilevato dal Collegio di legittimità, il contribuente destinatario dell'accertamento è di fatto rimasto inerte sia nei giudizi di merito che in quello di cassazione: ossia quale legale rappresentante e socio al 99% della società di capitali (a ristretta base partecipativa) non ha provato e neppure ha documentato in alcun

modo quanto affermato nei propri scritti difensivi, ossia che i rapporti tra la società di cui era socio ed altra compagine fossero "reali e genuini e che i libri contabili fossero tenuti in regola".

Tale circostanza era già stata accertata dalla Commissione tributaria regionale, secondo cui il contribuente non aveva dimostrato che non si trattasse di operazioni fittizie (ossia quelle realizzate tra le due società) e neppure non aveva fornito elementi per distinguere la propria posizione da quella della società di cui in realtà è socio in misura assai maggiore rispetto al residuo 1%. Nel caso in esame, a parere dei giudici di legittimità, il contribuente non ha fornito la prova contraria di non aver partecipato alla distribuzione dei maggiori redditi accertati in capo alla società. Infatti quest'ultimo si è limitato ad affermare di essere stato un mero prestanome, senza chiarire quale interesse avesse a svolgere la funzione, quale utile ne abbia tratto ed in che modo sia stata compensata la sua disponibilità. Inoltre, la Corte rammenta che nelle società a ristretta base partecipativa tutti i soci, ed a maggior ragione il legale rappresentante, sono tenuti ad esercitare la vigilanza sull'attività sociale, anche al fine di escludere la propria responsabilità personale.

### **Società di capitali a ristretta base partecipativa & utili extracontabili**

Il punto di partenza dev'essere ricercato anzitutto nel dato normativo che ha delineato una "spaccatura" tra società di persone e quelle di capitale. Infatti, per le società di persone la disciplina è contenuta nell'art. 5 del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) in base al quale i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Il successivo comma 2 stabilisce che le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura

autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di imposta. Qualora il valore dei conferimenti non risulti determinato, le quote si presumono uguali. Ecco che il "principio di trasparenza", dettato dall'art. 5, limitatamente alle società di persone, permette conseguentemente di imputare direttamente ai soci il maggiore utile accertato e ciò a prescindere dall'effettiva percezione della porzione di utile *pro quota*.

Quanto alle società di capitali, che qui interessano, il legislatore non aveva previsto alcuna disciplina. In seguito alla riforma operata dal D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, i nuovi artt. 115 e 116 del T.U.I.R. prevedono il c.d. *consortium relief*, quale regime opzionale e al ricorrere di certe condizioni. Tale disciplina è limitata alle sole società di capitali i cui soci siano a loro volta società di capitali residenti ed alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria (1).

Ne deriva che l'imputazione diretta ed automatica degli utili ai soci è "normativizzata" esclusivamente per le società di persone, mentre per le società di capitali solo la distribuzione degli utili segna il momento dell'imponibilità a carico dei soci (2).

### Intervento della giurisprudenza nazionale

Ora il dato normativo va parametrato con l'indirizzo giurisprudenziale formatosi sul punto.

In passato la Cassazione (n. 10951/2002) aveva affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in caso di società di capitali a ristretta base azionaria ovvero a base familiare, non si poteva applicare il meccanismo delle presunzioni legali di distribuzione degli utili ai

soci, tipico delle società di persone, in quanto era impiegato il sistema delle presunzioni semplici. Ecco che in una pronuncia (n. 16885/2003) successiva, i giudici di legittimità affermarono che in seguito all'accertamento di utili non contabilizzati in capo a società di capitali a ristretta base azionaria avrebbe operato la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria offerta dal contribuente (circa l'accantonamento o reinvestimento dei maggiori ricavi).

Sempre secondo la Cassazione (n. 5076/2011), una volta accertato il maggior reddito, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili in quanto non viola il divieto di presunzione di secondo grado siccome il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi accertati nei confronti della società, ma dalla ristretta base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che normalmente caratterizza la gestione sociale (3). Sempre a parere dei giudici di legittimità non occorre che l'accertamento degli utili extracontabili in capo alla società sia definitivo, stante l'indipendenza del giudizio relativo all'accertamento del reddito del socio. In ogni caso il socio potrà superare il sistema presuntivo applicato dall'Ufficio provando che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti ma accantonati oppure reinvestiti dalla società, potendo inoltre dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria.

Arriviamo poi alla pronuncia (n. 18042/2018), a cui si è uniformata la Corte nel giudizio in esame, che, come già ampiamente sviluppato sopra, ha riconosciuto la legittimità della presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili

(1) Si confronti C. Beccalli, "Utili societari non contabilizzati: presunzione di distribuzione in caso di ristretta base proprietaria", in *il fisco*, n. 38/2006, I, pag. 5973.

(2) Ecco che come osservato da C. Beccalli, "Utili societari non contabilizzati: presunzione di distribuzione in caso di ristretta base proprietaria", in *il fisco*, n. 38/2006, I, pag. 5973 ss., il sistema di presunzione della distribuzione per le società di capitali va ricercato nell'applicazione di una disposizione di carattere prettamente procedurale, quale l'art. 38, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973. E qui è utile distinguere tra l'art. 5 del T.U.I.R. che opera in automatico l'aumento dell'imponibile per i singoli soci, prescindendo dalla valutazione circa l'avvenuta ripartizione degli utili societari e l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 che dà la possibilità agli Uffici di presumere che i redditi sociali siano giunti presso i singoli soci sempre che si realizzino determinate condizioni. Cosicché per le

società di persone è indifferente se vi sia stato o meno distribuzione, mentre per le società di capitali invece la possibilità di assoggettare i soci a tributo per il *quid plus* accertato è subordinata alla dimostrazione di avvenuta ripartizione. Mentre l'Amministrazione finanziaria è tenuta a fondare il recupero in capo ai soci di una società di capitali sulla prova (diretta) della riscossione *pro quota* di utili, questa potrà beneficiare talora di vantaggi istruttori collocati nell'alveo della presunzione semplice. In determinati casi agli Uffici è sufficiente evidenziare le condizioni per reputare verosimile un accordo tra i soci volto alla nascosta distribuzione di utili, onde consentire agli stessi quell'azione di recupero anche a carico dei soci che si sarebbe potuta realizzare solo una volta dimostrata l'esistenza di una pattuizione seguita dall'effettivo incasso di somme.

(3) Cfr. Cass., Sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9519.

extracontabili (in relazione alle società a ristretta base partecipativa), facendo salva la possibilità per il contribuente di provare la mancata distribuzione dei ricavi in quanto accantonati e/o reinvestiti dalla società ed anche la propria estraneità sia alla gestione che alla conduzione societaria.

Nel 2021 poi si assiste ad una corposa produzione giurisprudenziale sul punto che possiamo definire non sempre uniforme.

Con l'ordinanza n. 4117/2021 i giudici di Cassazione si sono soffermati sulla definitività dell'accertamento svolto nei confronti della società, relativo agli utili extracontabili, che costituisce il presupposto legittimante l'applicazione della presunzione di attribuzione degli utili al socio (sempre di società a ristretta base) relativamente ed in misura pari alle quote sociali detenute dal medesimo. Quindi l'attribuzione degli utili è parametrata e proporzionata alle quote sociali detenute dal socio stesso (4).

In altra pronuncia (n. 8903/2021) è stato ritenuto che non può considerarsi illogica l'applicazione della presunzione semplice ex art. 2729 c.c. di distribuzione degli utili extracontabili ai soci, pur in assenza di un'espressa previsione normativa al riguardo, come quella prevista dall'art. 5, comma 1, del T.U.I.R. per le società di persone, stante la "complicità" che normalmente avvince un gruppo così composto e l'appartenenza del patrimonio sociale e degli stessi utili, come per tutte le società, proporzionalmente ai soci, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti.

Da ultimo si segnala che con ordinanza n. 15422 del 25 maggio 2021, la Corte ha ritenuto che l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci è subordinata alla dimostrazione sia della ristretta base sociale o familiare della società stessa, ossia il fatto noto posto a base della presunzione, ma anche che

sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati che nella sostanza costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi. Ecco occorre qui riflettere sul contenuto e la portata di tale recente principio elaborato dai Massimi giudici. In questo caso, l'Ufficio non potrà applicare il sistema presuntivo *sic et simpliciter* ma avrà l'onere di:

- a) provare la ristretta base sociale o familiare, ossia il fatto noto a fondamento della presunzione;
- b) dimostrare l'esistenza di un valido accertamento notificato alla società che costituisce così l'antecedente necessario per l'accertamento nei confronti del socio.

Di conseguenza, ammesso e non concesso che l'Ufficio provi la ristretta base sociale o familiare, dovrà esistere (ossia dovrà essere stato notificato in origine) un accertamento alla società in ordine ai ricavi non contabilizzati. Allora solo in tal caso, si potrà procedere con l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi.

### **Presupposti dell'operatività della presunzione di attribuzione degli utili extracontabili**

Altro aspetto assai nevralgico riguarda i presupposti che legittimano l'operatività della presunzione di attribuzione degli utili extracontabili. Occorre qui osservare che il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci (5), ossia ciò che ha impedito, in assenza di una precisa nozione del carattere della "ristretta base sociale", di limitare l'ambito di applicazione della presunzione alle sole controversie in cui i pochi soci della società di capitale sono anche legati tra loro da rapporti di parentela o di coniugio, ma di estenderlo altresì alle ipotesi che esulano da tali relazioni, derivando detta presunzione dalla regola di comune esperienza secondo

(4) Si riprenda il commento a Cass., Sez. VI-T, ord. 17 febbraio 2021, n. 4117 di M. Dellapina, "L'accertamento degli utili extracontabili grava il socio della prova liberatoria", in *il fisco*, n. 13/2021, pag. 1265 ss.

(5) Cfr. Cass., Sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9519 e Id. 29 dicembre 2011, n. 29605.

cui dalla ristrettezza della base sociale discende - secondo l'*id quod plerumque accidit* e salva la possibilità del contribuente di offrire la prova contraria - un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo tra essi, che legittima la presunzione della consapevolezza degli stessi, in quanto edotti degli affari sociali, dell'esistenza di utili extrabilancio e della loro distribuzione in proporzione delle rispettive quote di partecipazione al capitale (6).

Presunzione che, a parere della cassazione (Cass. n. 13338/2009), non è neppure neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica ma che estende la sua efficacia a tutti i gradi dell'organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando così 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 (7).

### **Quale onere probatorio spetta al contribuente?**

In seguito ad un accertamento delle imposte sui redditi svolto nei confronti di una società di capitali a ristretta base partecipativa, la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili potrà essere superata solo se il contribuente fornisca la prova liberatoria.

Infatti, si parla di prova contraria a cui è soggetto il contribuente che, in relazione ai vari casi, richiede che quest'ultimo dimostri sia la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria e sia la mancata distribuzione dei ricavi in quanto sono stati accantonati o reinvestiti dalla società. Il socio non potrà essere inerte: se vorrà vincere la presunzione dell'Ufficio, dovrà necessariamente fornire la prova della propria posizione.

Non potrà neppure limitarsi ad affermare di essere stato un mero prestanome, in quanto dovrà chiarire (i) l'interesse perseguito circa lo svolgimento della funzione all'interno della società; (ii) quali utili abbia conseguito; (iii) e in che modo sia stata compensata la propria disponibilità.

Addirittura, nelle compagini societarie a ristretta base partecipativa, tutti i soci (a maggior ragione il legale rappresentante) sono tenuti a vigilare sull'attività sociale, anche al fine di escludere la propria responsabilità personale.

Recentemente la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 24870/2021, in esame, ha ammesso quale prova liberatoria, volta a superare la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio, anche la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (8), con particolare attenzione al caso in cui il contribuente riesca a provare di non essere coinvolto, né come indagato e neppure come imputato, nell'indagine penale sulla società. In tal caso, il contribuente è chiamato a provare la propria estraneità circa l'indagine penale che ha coinvolto e "colpito" la società di cui lui risulti socio (in tal caso meramente formale), provando di non essere coinvolto sia nella fase investigativa e sia quale imputato nel successivo dibattimento.

### **Considerazioni conclusive**

Il tema della presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili è sempre molto attuale e impegna sia le Corti territoriali di merito che il giudice di legittimità.

Infatti, sono molteplici gli accertamenti perpetrati dagli Uffici nei confronti di società a ristretta base partecipativa in cui vengono accertati degli utili *extra*. Utili che, in base al meccanismo presuntivo legittimamente applicabile dall'Amministrazione (in seguito al consolidato orientamento giurisprudenziale), vengono attribuiti ai soci. Di conseguenza i singoli soci, per liberarsi da questa attribuzione, saranno chiamati ad attivarsi, sia in

(6) Cfr. Cass., Sez. VI-T, 18 novembre 2014, n. 24572; Id., Sez. trib., 22 dicembre 2016, n. 16873; Id., Sez. VI-T, 28 novembre 2014, n. 25271; Id., Sez. VI-T, 18 novembre 2014, n. 24572.

(7) Nella pronuncia Cass., Sez. trib., 10 giugno 2009, n. 13338 è stato analizzato il caso di una società a responsabilità limitata

partecipata per il 10% da un socio e per il 90% da una società per azioni, della quale erano soci, al 5% la persona fisica già socia della società a responsabilità limitata e per il 95% il coniuge.

(8) Cfr. inoltre Cass., Sez. trib., 24 luglio 2020, n. 15895 e Id. 23 dicembre 2019, n. 34282.



fase precontenziosa e, se infruttuosa, nel successivo giudizio di merito provando sia che gli utili sono stati accantonati o reinvestiti dalla società (quindi non distribuiti tra i soci) e sia di essere estranei alla gestione e conduzione societaria.

Tale posizione “*pro-Fisco*” è mitigata da un recente arresto giurisprudenziale (Cass. n. 14242/2021) che pone un freno (seppur limitato) all’applicazione *sic et simpliciter* del meccanismo presuntivo.

Infatti, secondo tale pronuncia, la presunzione opererà solo se da un lato è dimostrata la ristretta base sociale o familiare della società stessa, (il fatto noto posto a base della presunzione), e dall’altro se sia stato notificato preventivamente un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, costituendo il presupposto per l’accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi.

Da qui ne deriva una riflessione conclusiva. L’orientamento giurisprudenziale formatosi pone il contribuente nella posizione di dover chiarire la propria posizione qualora il Fisco accerti tali utili extra in capo alla società, presumendone l’attribuzione ai vari soci. Ad oggi sembra che ci si possa “difendere” senza particolari problemi in quanto se il socio sia rimasto estraneo alla gestione societaria, potrà dimostrarne tale posizione per vincere la presunzione dell’Ufficio. Oppure potrà dimostrare che gli utili accertati siano stati poi reinvestiti dalla compagine societaria, senza essere distribuiti ai vari soci. Altrimenti, se la società sia stata implicata in un procedimento penale, il socio non sia stato coinvolto né nella fase delle indagini

e neppure in quella del successivo dibattimento (da ultimo Cass. n. 24870/2021). Sostanzialmente se il contribuente dimostri l’estraneità alle vicende nevralgiche della società, potrà superare il sistema presuntivo applicato dall’Ufficio, rendendo così inefficace l’accertamento perpetrato nei suoi confronti. Resta inteso che non ci si potrà limitare ad affermare la propria posizione (ad esempio, non si potrà semplicemente affermare di essere stati dei meri prestanome), ma occorrerà di fatto dimostrare tale ruolo.

Quindi, sembra che ad oggi la posizione del contribuente-socio sia abbastanza “salva”. La speranza è quella che non si assista ad una “escalation” indirizzata verso l’altro, ossia portando il contribuente a dover “provare” qualcosa di sempre più difficoltoso ed oneroso per smontare il meccanismo presuntivo dell’Amministrazione.

Un campanello d’allarme però è rinvenibile nel passaggio conclusivo della pronuncia esaminata (ord. n. 14220/2021), ove i giudici di legittimità ritengono che i soci di una società a ristretta base partecipativa (ed a maggior ragione il legale rappresentante) siano tenuti ad “esercitare la vigilanza sull’attività sociale”, anche per escludere proprio la loro responsabilità personale.

Qui, ricollegandoci a quanto sopra, è necessario che il concetto di “vigilanza sull’attività sociale” non diventi via via oneroso e stringente per il contribuente, portandolo a dover svolgere un’attività di vero e proprio controllore sull’attività sociale, snaturandolo poi dalla sua attività di socio.