

## ACCERTAMENTO

---

### ***Ristretta base sociale: stop alla presunzione di distribuzione di utili***

di **Massimo Conigliaro**



È noto che non esiste una disposizione normativa che consenta di superare l'**autonomia patrimoniale perfetta** delle società di capitali; tuttavia la giurisprudenza ha elaborato il principio che la **ristretta base sociale** delle società di capitali legittimerebbe la **presunzione distribuzione ai soci degli utili** accertati alla stessa, in misura proporzionale alle quote di partecipazioni possedute da ciascuno.

Si tratta di un tema che ormai da anni investe le Corti di Giustizia Tributarie, alimentate dal diffuso utilizzo che ne ha fatto l'Agenzia delle Entrate nell'ambito dei controlli fiscali.

Utilizzare la ristretta base sociale come unico "**fatto noto**" significa, però, introdurre un'ulteriore concatenazione di presunzioni in violazione del **divieto di doppia presunzione**: la ristretta compagine ed i vincoli di parentela non sono elementi sufficienti a legittimare la presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alle società di capitali, occorrendo altri riscontri **gravi, precisi e concordanti**, a supporto di tale presunzione semplice.

In sostanza, l'argomento della ristrettezza della base societaria, non ha, da solo, valenza probatoria nell'ambito della inferenza presuntiva, rappresentando un mero indizio da valutare in relazione ad altri elementi che l'Ufficio deve acquisire (**movimentazioni bancarie, incrementi patrimoniali, operazioni finanziarie, polizze assicurative, spese significative**), giacché il contribuente non può fornire la prova della mancata percezione degli utili occulti, che si configura alla stregua di una prova negativa.

Dovrebbe quindi essere l'Agenzia delle Entrate ad offrire elementi che possano convincere l'organo giudicante della **percezione di utili** in capo al socio.

Tale onere probatorio appare ancora **più stringente** dopo la novella legislativa che, nell'ambito della riforma della giustizia tributaria, ha rimodulato l'[articolo 7 D.Lgs. 546/92](#) sui poteri del giudice, imponendo allo stesso un dettagliato **percorso obbligato** nella valutazione delle prove offerte a supporto della pretesa tributaria, in assenza delle quali è obbligato ad annullare l'atto.

Il nuovo comma 5 bis ribadisce dapprima un principio all'apparenza scontato, ma evidentemente troppe volte dimenticato, al punto da doverne **ribadire la valenza**, che è il seguente: *“l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”*.

Si tratta di una sottolineatura che richiama alla mente l'obbligo di un'**adeguata motivazione dell'atto impositivo**, con l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa che devono poi trovare inequivocabile sbocco in giudizio.

Il giudice, infatti, in base alla nuova disposizione normativa *“fonda la decisione sugli elementi di prova che **emergono nel giudizio**”*, con una precisa sanzione in caso di inosservanza da parte dell'amministrazione precedente.

Invero, è espressamente previsto che il giudice *annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza **manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.***

Occorre in pratica che siano verificate una serie di condizioni:

- l'**esistenza** della prova;
- che la stessa sia **precisa e dettagliata** (*circostanziata e puntuale*);
- che sia **coerente** con la normativa sostanziale tributaria;
- che sia **sufficiente** e, dunque, dimostri effettivamente la tesi erariale.

Soltanto dopo il rigoroso scrutinio dei suddetti passaggi il giudice può pronunciarsi, comminando l'espressa sanzione della nullità dell'atto impositivo ove difettino tali elementi.

Nel caso della presunzione di distribuzione di utili ai soci, è di tutta evidenza che l'ufficio è chiamato ad indicare esplicitamente **gli elementi concreti** sulla cui base le somme presuntivamente sottratte a imposizione da parte della società siano poi **confluite ai soci**.

E questi elementi non sussistono certamente nei casi in cui la difesa erariale si limita ad accertare, in capo al socio, un maggior reddito come conseguenza dell'avviso di accertamento notificato alla società.

Né tanto meno si può invocare alcun onere in capo al contribuente atteso che la prova contraria concerne un **fatto negativo**, e cioè la mancata percezione degli utili, che è inammissibile sul piano generale.

Peraltro, il criterio della “normalità” (secondo cui gli utili conseguiti sono comunque distribuiti fra i soci) non regge sul piano della **comune esperienza**, dalla quale emergono molteplici diverse evenienze: **reinvestimento**, **accantonamento**, **occultamento**, le quali sono tutte compatibili con i rapporti familiari intercorrenti fra i soci o con il limitato numero dei soci della s.r.l..

A ciò si aggiunga che non sempre nelle società, siano esse a ristretta base ovvero tra familiari, si verifica l'**idillio** immaginato dall'erario nei rapporti tra soci (con conseguente complicità nella eventuale redistribuzione tra gli stessi di somme percepite in nero): non sono infrequenti **dissidi**, **contestazioni** ovvero **indifferenza** rispetto agli accadimenti aziendali.

La **Corte di Cassazione** non ha mai chiarito quali dati di fatto risultanti dalla comune esperienza corroborino le presunzioni ampiamente utilizzate, laddove non si può invece trascurare che, mentre la **distribuzione degli utili** è il fine precipuo del socio della società di capitali in generale, secondo l'*id quod plerumque accidit*, quando la società sia incentrata su vincoli di parentela o su una limitata cerchia di soci, ci si accontenta di dividendi ridotti o di nessun dividendo in vista della prosperità della compagine, in particolare per l'autofinanziamento quale ovvia alternativa al mercato dei capitali ovvero si traggono benefici dal percepimento di una retribuzione laddove vi siano anche **rapporti di lavoro dipendente**.

Se si invoca la comune esperienza, è doveroso indicare gli elementi che consentono la generalizzazione della stessa e il suo assurgere a criterio di giudizio.

La presunzione non legale ma elaborata dalla Suprema Corte, che va inquadrata nell'[articolo 2729 cod. civ.](#), è basata pertanto su un **fatto equivoco**, con il conseguente sbocco in inammissibile *praesumptio de praesumpto* sull'irrelevanza della mera ristretta base azionaria o familiare della società (così **Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa**, Sezione n. 1, sentenza n. 39 del 04.01.2022).

La presunzione di distribuzione di utili extracontabili ai soci, nel contesto di società a ristretta base partecipativa o a base familiare, deve inoltre germogliare in un contesto di illiceità che comporti, sul piano contabile, un **incremento dell'utile di bilancio** oppure una riduzione dell'eventuale perdita registrata e l'ufficio deve spiegare le ragioni per le quali la società sarebbe stata più ricca (o meno povera, se si pensa alla situazione di perdita civilistica): l'amministrazione deve riscontrare, anche attraverso un accertamento sulle **movimentazioni finanziarie** o sugli atti giuridico-economici posti in essere dal ricorrente, l'esistenza di una **effettiva percezione degli utili extra-bilancio** (così **Commissione Tributaria Provinciale di Bologna**, sentenza n. 359 del 24.05.2022).

L'Agenzia delle Entrate, in contesti del genere, insiste nella presunzione di distribuzione di utili – di cui non arriva mai a dimostrare la percezione (altrimenti sceglierebbe la strada dell'**accertamento sintetico** in capo ai soci) - affermando che nella presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società a ristretta base sociale, il fatto noto che sorregge la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili non è costituito dalla

sussistenza di questi ultimi, ma dalla **ristrettezza della base sociale** e dal **vincolo di solidarietà** e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, caratterizza la gestione sociale.

In sostanza – secondo la tesi erariale - la ristretta base sociale porta alla conoscibilità degli affari sociali e al controllo delle attività poste in essere mentre la sussistenza accertata in capo alla società, di utili extra contabili, costituisce il **presupposto non della presunzione di distribuzione** degli stessi tra i soci, **ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma**, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali.

Oggi il nuovo comma 5-bis dell'[articolo 7 D.Lgs 546/1992](#), **pacificamente applicabile ai giudizi in corso**, non consente più tale impostazione ed impone al giudice di valutare prove circostanziate e puntuali, in assenza delle quali deve trarre le conseguenze del caso e **annullare l'atto impositivo**.