



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 13 Marzo 2025

CASI OPERATIVI

Fiscalità della donazione di azienda
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Iter di approvazione del bilancio 2024
di Alessandro Bonuzzi

CRISI D'IMPRESA

Accesso alla composizione negoziata in pendenza di un piano di concordato preventivo non eseguito
di Fabio Giommoni

ACCERTAMENTO

La nuova funzione giudiziale dell'autotutela obbligatoria ne impedisce letture restrittive
di Silvio Rivetti

ACCERTAMENTO

Ristretta base societaria e onere della prova contraria ai soci: osservazioni giurisprudenziali
di Luciano Sorgato

PROFESSIONISTI

Bilancio di esercizio: come tradurlo in inglese?
di Stefano Maffei



CASI OPERATIVI

Fiscalità della donazione di azienda

di Euroconference Centro Studi Tributari



Esperto AI

L'Intelligenza Artificiale
al servizio del tuo Studio

[scopri di più >](#)



Uno zio regala al nipote un'azienda in contabilità ordinaria.

Il nipote già esercita in proprio un'impresa artigiana in contabilità forfait (sotto 85.000 euro di fatturato).

Come deve operare il donatario per evitare la tassazione della sopravvenienza ai sensi articolo 88, comma 3, lettera b), Tuir?

A tal fine è corretto prendere in carico l'azienda non come componente di impresa ma come componente della sfera privata, poi trasferirla nella sfera imprenditoriale e continuarla tenendo distinte le 2 contabilità per evitare di dover tassare la sopravvenienza?

È corretto in tal caso trasferire i beni alla sfera imprenditoriale a valori contabili?

Non c'è il rischio che tale comportamento (prendere in sfera privata e poi trasferire in sfera impresa) venga interpretato dall'agenzia entrate come destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e quindi da tassare ai sensi dell'articolo 58, comma 3, Tuir?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...**](#)



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Iter di approvazione del bilancio 2024

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Revisione del bilancio dell'esercizio 2024

Scopri di più

L'**iter di approvazione del bilancio** ha il suo inizio con la redazione del **progetto di bilancio**, composto da Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa e Rendiconto finanziario, e della **relazione sulla gestione**, ad opera dell'organo amministrativo.

I **documenti di bilancio** – progetto di bilancio e relazione sulla gestione – devono essere **trasmessi all'organo di controllo** (collegio sindacale o revisore) almeno **30 giorni** prima del giorno fissato per l'**assemblea di approvazione** del bilancio d'esercizio, per consentire eventuali osservazioni o proposte ([articolo 2429, cod. civ.](#)).

Va da sé, quindi, che il **termine per l'invio all'organo di controllo** è individuato a **ritroso**, dal giorno in cui è convocata l'assemblea dei soci che **deve deliberare l'approvazione del bilancio**.

Il **termine ordinario** per l'approvazione del bilancio è fissato in **120 giorni** dalla **chiusura dell'esercizio**. Ne deriva che, con riferimento al bilancio dell'esercizio solare 2024, la **convocazione dell'assemblea deve essere fissata**, al più tardi, entro il **30 aprile 2025**.

Ebbene, ipotizzando la **convocazione dell'assemblea in data 30 aprile 2025**, la trasmissione all'organo di controllo del progetto di bilancio e della relazione sulla gestione **deve avvenire** entro l'**31 marzo 2025**.

Il **progetto di bilancio**, la **relazione sulla gestione**, nonché la **relazione dell'organo di controllo** devono restare **depositati** nella **sede** della società **durante i 15 giorni** che **precedono l'assemblea e fino all'approvazione**, in modo che i soci possano prenderne visione. Ciò significa che il collegio sindacale o il revisore deve **redigere la propria relazione** entro al massimo **15 giorni** dal termine ultimo per la **ricezione dei documenti di bilancio**; quindi, sulla base dell'esempio proposto, la scadenza è il **14 aprile 2025**.

Gli amministratori delle società **prive dell'organo di controllo** non sono tenuti ad osservare il termine “*a ritroso*” dei 30 giorni; per essi è sufficiente **depositare il bilancio e la relazione sulla gestione presso la sede sociale**, avendo riguardo al **termine dei 15 giorni precedenti l'assemblea**.



Il **termine di convocazione dell'assemblea dei soci** per l'approvazione del bilancio può, altresì, avvenire entro il **maggior termine di 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio.

Tuttavia, il **differimento è consentito** soltanto se tale possibilità – e non anche le cause che lo legittimano – è prevista dallo **statuto**, in presenza di:

- società tenute alla redazione del **bilancio consolidato**; oppure
- **particolari esigenze** connesse con la **struttura e l'oggetto** della società.

Per il bilancio dell'esercizio sociale 2024, il maggior termine di 180 giorni cade il **29 giugno 2025**.

In merito alla modalità di **svolgimento** dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio, giova ricordare che il Decreto Milleproroghe (D.L. 202/2024, convertito nella L. 15/2025, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 24 febbraio 2025) ha **prorogato** il termine per tenere con **modalità semplificate le prossime assemblee di approvazione dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2024**, ai sensi dell'[articolo 106, D.L. 18/2020](#).

In particolare, nelle **Spa, Sapa, Srl, società cooperative e mutue assicuratrici**, la novella normativa dispone la possibilità **fino al 31 dicembre 2025** di:

- prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del **voto** in via **elettronica** o per **corrispondenza** e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione;
- prevedere che l'assemblea si svolga, anche **esclusivamente**, mediante **mezzi di telecomunicazione** che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la **necessità che si trovino nel medesimo luogo**, ove previsti, **il presidente, il segretario o il notaio**.

Infine, le **Srl** possono, altresì, consentire, anche in deroga a quanto previsto dall'[articolo 2479, comma 4, cod. civ.](#), e alle diverse disposizioni statutarie, che **l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto**.



CRISI D'IMPRESA

Accesso alla composizione negoziata in pendenza di un piano di concordato preventivo non eseguito

di Fabio Giommoni

OneDay Master

Composizione negoziata della crisi di impresa

Scopri di più

Una società che si trova in situazione di crisi, in quanto **non riesce ad eseguire un piano di concordato preventivo omologato**, può accedere alla **composizione negoziata della crisi di impresa** ("CNC") e, nell'ambito di questa, può falcidiare ulteriormente i crediti concordatari mediante un **accordo di ristrutturazione dei debiti** ("ADR")?

La questione è stata affrontata dal **Tribunale di Pistoia** e da quello di Ravenna, i quali sono giunti a conclusioni opposte, anche se è possibile individuare una **soluzione unitaria**, che è quella di **ritenere ammissibile l'accesso alla CNC da parte di una società che non ha eseguito un piano di concordato preventivo omologato**; semmai, si discute sui possibili **esiti della CNC** in tale circostanza.

La prima pronuncia, in ordine di tempo, è l'**ordinanza del 29 febbraio 2024** del Tribunale di **Pistoia**, la quale si è espressa in merito alla conferma delle **misure protettive per una società** che aveva presentato nel 2018 una proposta di **concordato preventivo in continuità**, poi omologato con decreto del Tribunale di Pistoia del 10 luglio 2019 (e passato in giudicato in data 14 febbraio 2020, a seguito di opposizione promossa da un creditore).

Il piano prevedeva la prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa e la soddisfazione dei creditori, entro 60 mesi dalla definitività del decreto di omologa, mediante i flussi di cassa generati dalla continuità e dal prezzo di cessione dell'azienda risanata. Tuttavia, soprattutto a causa dello scoppio della pandemia di Covid-19 nel 2020, **la società non era riuscita a realizzare i risultati reddituali sperati e, quindi, non solo non aveva effettuato i pagamenti previsti dei debiti concordatari, ma aveva anche generato ulteriore indebitamento**.

Al fine di superare tale fase di crisi, il 21 dicembre 2023 la società aveva depositato presso la piattaforma telematica della CCIAA di Prato-Pistoia l'**istanza di nomina dell'esperto per la composizione negoziata** e tempestivamente aveva presentato la **richiesta di misure protettive**.

Il progetto di piano depositato in sede di domanda per l'accesso alla CNC si basava sulla **presentazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ad efficacia estesa**, ai sensi



dell'[articolo 61, D.Lgs. 14/2019](#) ("Codice"), mediante la suddivisione in categorie omogenee dei creditori "concordatari" e di quelli "della continuità", intendendo i **primi come coloro che vantavano ragioni di credito** in seno alla proposta concordataria e i secondi come i **creditori successivi**.

In sede di conferma delle misure protettive, al di là delle valutazioni circa la fattibilità economica del piano presentato dalla società ricorrente (che effettivamente presentava delle criticità), il Tribunale di Pistoia ha evidenziato che, **ferma la possibilità di eventuali rinegoziazioni/rinunce di singoli creditori**, deve ritenersi giuridicamente **non consentito l'accesso ad una seconda procedura concorsuale che si sovrapponga, in gran parte sostituendosi, alla prima**. La proposta di concordato, una volta approvata dai creditori e cristallizzata con l'omologa, **vincola il debitore e tutti i creditori con la forza del giudicato e non può essere modificata**. L'obbligo del debitore di dare esecuzione al concordato preventivo, rafforzato nel Codice dall'ampliamento dei poteri esecutivi del commissario giudiziale ([articolo 118, Codice](#)), è **incompatibile con l'accesso ad una nuova procedura concorsuale**, al fine di **modificare** (o, in ipotesi, di far venire radicalmente meno) **gli obblighi in precedenza assunti**.

La giurisprudenza (tra le tante, [Cassazione n. 29632/2017](#), [SS.UU. n. 4696/2022](#) e [Cassazione n. 43/2023](#)) è granitica nell'affermare che **il debitore è vincolato all'attuazione degli obblighi assunti con la proposta omologata** e deve indirizzare "*il proprio agire al conseguimento degli obiettivi prefigurati nella proposta presentata ed approvata dai creditori*". Il debitore, pertanto, **può essere ritenuto insolvente in ragione della mancata esecuzione del patto concordatario**.

Secondo il Tribunale di Pistoia, quindi, **le obbligazioni assunte con il concordato preventivo omologato non possono essere in alcun modo modificate accedendo ad una seconda procedura concorsuale**, perché ciò **violerebbe il giudicato formatosi con l'omologa**. La prospettiva di risanamento mediante l'ADR, ex [articoli 57, 60 e 61, Codice](#), risulta, pertanto, **giuridicamente non percorribile** (e di conseguenza il Tribunale di Pistoia non ha confermato le misure protettive richieste in sede di accesso alla CNC).

La seconda pronuncia giurisprudenziale in tema è **l'ordinanza del 25 ottobre 2024 del Tribunale di Ravenna**, che, invece, **ha confermato le misure protettive** richieste con ricorso del 28 giugno 2024 in sede di **accesso alla CNC da parte di una società in fase di esecuzione di un concordato preventivo** in continuità aziendale omologato.

Rispetto alla proposta di **concordato in continuità diretta** della società istante, omologata con decreto del medesimo Tribunale di Ravenna del 29 maggio 2020, con la CNC si intendeva offrire una **nuova soluzione ristrutturativa**, comunque migliorativa rispetto allo scenario liquidatorio, basata sulla messa a disposizione dei creditori del *cash flow* generato dalla **prosecuzione in continuità diretta di un ramo d'azienda non oggetto di cessione** e dalla **cessione in continuità di altro ramo aziendale**, per il quale risultava già formalizzata e depositata in atti **l'offerta di acquisto da parte di soggetto terzo**.

Nell'occasione, il Tribunale di Ravenna ha preliminarmente osservato che **l'accesso alla**



procedura di CNC, a valle dell'esecuzione inadempita di un concordato in continuità diretta, costituisce un'opzione lecita, in sé considerata, dal momento che non può predicarsi l'esaurimento, in capo alla debitrice che abbia ottenuto l'avallo omologatorio della proposta concordataria in continuità, del potere di rinegoziare *ex post* con i suoi diretti destinatari i termini di adempimento delle obbligazioni già oggetto di ristrutturazione concordataria, salvo ovviamente il diritto di questi ultimi di chiedere la risoluzione del concordato.

Nel caso di specie, per la verità, lo scostamento rispetto al piano di concordato inadempito era limitato, in quanto si prevedeva semplicemente la riduzione del perimetro della continuità "diretta" a favore di quella "indiretta", mediante la cessione di un ramo d'azienda non originariamente ricompresa nel piano concordatario, sicché la modifica prevista in seno alla CNC non appariva radicalmente disarmonica rispetto al piano omologato.

Tutto ciò ancorché la società istante si trovasse in situazione di obiettiva condizione di insolvenza, risultando oggettivamente inadempito l'accordo concordatario, ma vi era pure evidenza di un andamento economico dell'impresa caratterizzato da sostanziale equilibrio economico-finanziario, cui si accompagnava il dato relativo all'insussistenza di iniziative risolutorie del concordato.

Sicché, pur in presenza di stato di insolvenza, il Tribunale rilevava la concreta possibilità di addivenire al risanamento dell'impresa, quantomeno relativamente alla più consistente delle sue articolazioni aziendali, e così offrire ai creditori un trattamento, pur falcidiato, ma migliorativo rispetto all'alternativa liquidatoria.

Inoltre, il Tribunale di Ravenna non ha ravvisato ostacoli ad addivenire a tale risanamento attraverso una ulteriore ristrutturazione dei debiti, con previsione in seno alla CNC di una maggiore falcidia imposta ai crediti già ristrutturati in seno al concordato e, fra gli esiti possibili della composizione, si indicava espressamente l'accordo di ristrutturazione del debito, anche ad efficacia estesa, con la correlativa possibilità di pagamenti parziali a favore dei creditori aderenti (e anche non aderenti, alle condizioni ex [articolo 61, Codice](#)), con ciò ritenendo irrilevante la pregressa ristrutturazione concordataria già definitivamente consolidate.

In conclusione, entrambi i tribunali hanno ritenuto ammissibile l'accesso alla CNC da parte di una società in situazione di crisi a seguito di mancato adempimento di un piano omologato di concordato preventivo in continuità diretta, non ritenendo di ostacolo la situazione di insolvenza, anche pregressa, evidentemente non superata dall'implementazione del piano concordatario. Peraltro, la possibilità di accedere alla CNC da parte di impresa insolvente risulta espressamente confermata a seguito delle modifiche apportate all'[articolo 12, comma 1, Codice](#), dal D.Lgs. 136/2024 ("Correttivo-ter").

I due citati tribunali sono, quindi, d'accordo sulla possibilità che il debito concordatario (nonché quello di continuità sorto in sede di esecuzione del piano di concordato) possa essere ristrutturato mediante accordi "puramente" negoziali sottoscritti con i singoli creditori e,



dunque, con esito della CNC mediante le soluzioni di cui al comma 1 dell'[articolo 23, Codice](#) (contratto con i creditori, convenzione di moratoria, accordo con i creditori) oppure mediante un accordo in esecuzione di un piano di attestato risanamento ex [articolo 56, Codice](#).

Invece, i due tribunali non concordano affatto sulla possibilità di ristrutturare i debiti concordatari mediante altri strumenti di tipo “giudiziale”, quali l'accordo di ristrutturazione dei debiti ad efficacia estesa.

In particolare, il Tribunale di Pistoia ritiene che l'omologa di un ADR ad efficacia estesa si ponga come una successiva “procedura concorsuale”, rispetto al concordato omologato, e per questo vada a modificare il precedente giudicato, eventualità ritenuta inammissibile.

In realtà, pur non potendo certo in questa sede approfondire la dibattuta natura dell'ADR, si può osservare che **l'accordo di ristrutturazione dei debiti ha una preponderante componente negoziale**, rispetto al concordato preventivo, che è una procedura concorsuale a tutti gli effetti, per cui non si vede perché, a fronte della **fattibilità del piano, dell'accordo sottoscritto con la maggioranza dei creditori aderenti** e di tutte le **tutele assicurate dalla legge ai creditori non aderenti**, non si possa addivenire alla ristrutturazione di un debito concordatario mediante un ADR, in particolare quando ciò sia **evidentemente migliorativo rispetto ad una prospettiva di liquidazione giudiziale**.

Deve, dunque, ritenersi **preferibile l'impostazione assunta dal Tribunale di Ravenna circa la possibilità di ristrutturare un debito concordatario in esito alla CNC mediante l'omologa di un ADR, anche nella versione ad efficacia estesa**.



ACCERTAMENTO

La nuova funzione giudiziale dell'autotutela obbligatoria ne impedisce letture restrittive

di Silvio Rivetti

OneDay Master

Contraddittorio preventivo e legami con la successiva fase contenziosa

Scopri di più

Se l'autotutela obbligatoria è uno strumento di protezione del contribuente e se il suo diniego è sempre impugnabile per vizi propri, l'interpretazione restrittiva dell'istituto che la [circolare n. 21/E/2024](#) propone, con lo scopo di limitarne l'ambito di operatività, non pare giustificata.

Il nuovo istituto dell'autotutela tributaria obbligatoria, disciplinato dall'[articolo 10-quater, Statuto del contribuente](#), come novellato a cura del D.Lgs. 219/2023 di Riforma, merita di essere inquadrato in tutta la sua portata innovativa, stante le significative ripercussioni che ne derivano sul piano del contenzioso tributario. I primi due commi dell'[articolo 10-quater](#) citato, invero, richiedono di essere letti in stretta correlazione con il disposto dell'[articolo 19, comma 1, lettera g-bis\), D.Lgs. 546/1992](#), a sua volta modificato in sede di Riforma dal D.Lgs. 220/2023, per effetto del quale sono ora impugnabili “per vizi propri” i rifiuti, tanto espressi quanto taciti, opposti dall'Amministrazione finanziaria alle istanze dei contribuenti di annullamento degli atti, ricadenti nell'ambito di applicazione della versione doverosa dell'autotutela.

Al riguardo, è da notare come l'odierna previsione dell'autonoma impugnabilità, *semper et ubique*, del diniego di autotutela obbligatoria, a prescindere dalla forma provvidenziale o implicita che tale diniego possa assumere, finisce con lo scardinare in radice la concezione tradizionale di tale istituto, come canonicamente fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità e come avallata dalla stessa Corte Costituzionale, [sentenza n. 181/2017](#), quale potere dalla natura “pienamente discrezionale” e quindi del tutto facoltativo; sostituendovisi, invece, una connotazione di assoluta obbligatorietà, laddove ricorrono le condizioni previste dal [comma 1 dell'articolo 10-quater](#) stesso.

In tema, il predetto comma 1 dispone, in primo luogo, un principio generale, per cui è doveroso l'annullamento degli atti tributari connotati da una “manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione”; e, in secondo luogo, un'enumerazione di casi, alle lettere da a) a g), che danno “corpo” a tale principio nelle ipotesi di errore di persona, errore di calcolo, errore d'individuazione del tributo, errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria, errore sul presupposto d'imposta, mancata considerazione di



pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti, mancanza di documentazione successivamente sanata **non oltre i termini decadenziali eventualmente previsti**.

Secondo la [circolare n. 21/E/2024](#), le predette casistiche di **autotutela obbligatoria devono considerarsi tassative** e, dunque, di **stretta interpretazione**; ma è lecito dubitare che ciò sia corretto e coerente con la nuova concezione dell'istituto, stante la sua intervenuta “*mutazione genetica*” nel diritto positivo, da **semplice mezzo di rivalutazione da parte dell'amministrazione** delle proprie decisioni a “*strumento di protezione delle aspettative del privato*” (come già, in chiosa, [Corte Costituzionale n. 181/2017](#) *cit.*); e stante la presa di posizione della stessa [circolare n. 21/E/2024](#) sopra richiamata, che riconosce espressamente l'autotutela obbligatoria quale “*strumento di protezione del contribuente*”. Se, dunque, l'auto-annullamento tributario ha, per legge, **acquistato quella “funzione giustiziale” a cui già faceva riferimento la Consulta**, quale rimedio “*idoneo a formare oggetto di una pretesa azionabile in sede giurisdizionale ... in modo non dissimile da quanto avviene nel caso dell'annullamento su ricorso*”, allora la **lettura restrittiva dell'ambito di applicazione del principio generale** espresso dell'[articolo 10-quater, Statuto del contribuente](#), proposta dalla [circolare n. 21/E/2024](#), limitatamente ai soli casi poi enumerati nella norma, non si giustifica, se non per un malinteso interesse di parte; posto che tale principio generale, per cui è **da annullare obbligatoriamente qualunque atto impositivo** “*manifestamente infondato*”, devi dirsi salvaguardato dall'[articolo 24, Costituzione](#), e dal diritto, ivi tutelato, a favore di ogni contribuente, di ricercare tutela giurisdizionale avverso qualunque ipotesi di “*manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione*”, pure esorbitante dall'elenco del [comma 1 dell'articolo 10-quater](#) medesimo.

A ben vedere, tale elenco è tutt'altro che nuovo, derivando esso da quello più ampio di cui all'[articolo 2, D.M. 11 febbraio 1997](#), concepito, guarda caso, non come tassativo, ma **meramente esemplificativo**. E se si può anche condividere l'idea, per cui non tutte le casistiche della più generosa norma secondaria previgente esprimono automaticamente il concetto di illegittimità “*manifesta*” – giustificando così, al più, l'autotutela facoltativa ex [articolo 10-quinquies, Statuto del contribuente](#) – nondimeno non può negarsi che **alcune di quelle ipotesi**, non riprese nell'[articolo 10-quater](#), quali l’“*evidente errore logico*” nell'imposizione o la “*doppia imposizione*”, ben possono in **concreto rappresentare un esercizio manifestamente illegittimo del potere impositivo**, a prescindere dalla loro mancata replica nell'elenco oggi vigente. In realtà, non si comprende per quale motivo un contribuente, interessato per esempio da una palesa **doppia imposizione**, non possa, laddove non impugnato tempestivamente l'atto impositivo, trovare tutela dapprima **mediante un'istanza di autotutela obbligatoria**, presentata nel rispetto dell'arco temporale di un anno dall'intervenuta definitività dell'atto ex [articolo 10-quater, comma 2](#), e poi mediante impugnazione del relativo diniego, quand'anche tacito. E non solo: poiché l'[articolo 10-quater](#) disciplina l'annullabilità d'ufficio degli atti impositivi, è da chiedersi se le più palesi casistiche di annullabilità di tali atti ai sensi dell'[articolo 7-bis, Statuto del contribuente](#) – si pensi, per esempio, ai macroscopici vizi degli avvisi di accertamento privi di sottoscrizione o di motivazione, in violazione dell'[articolo 42, D.P.R. 600/1973](#) – non siano **esse stesse assorbite nell'ambito di applicazione dell'autotutela obbligatoria**, conseguendone la “*manifesta*” illegittimità dei relativi atti.



Quanto precede dovrebbe valere, inoltre, e a maggior ragione, per tutti gli atti impositivi viziati di nullità ai sensi dell'[articolo 7-ter, Statuto del contribuente](#), per difetto assoluto di attribuzione, o perché adottati in violazione o elusione di giudicato, o perché **così qualificati da norme entrate in vigore successivamente alla novella dello Statuto**, e dunque **post 18 gennaio 2024**. Appare evidente che tali casistiche, esprimendo vizi di abnorme carenza degli elementi essenziali degli atti impositivi, al punto da essere persino rilevabili d'ufficio dal giudice in sede contentiosa, ed eccepibili in **sede amministrativa** ai sensi del [comma 2 dell'articolo 7-ter](#) citato, **non possono non essere qualificabili come fattispecie di “manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione”**, rilevanti ai fini dell'autotutela obbligatoria e della tutela giurisdizionale del relativo diniego.



ACCERTAMENTO

Ristretta base societaria e onere della prova contraria ai soci: osservazioni giurisprudenziali

di Luciano Sorgato

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Secondo i **nuovi principi di Governo**, sul riparto dell'onere della prova, come ora previsti dal **comma 5-bis dell'articolo 7, D.Lgs. 546/1992**, l'atto impositivo dev'essere annullato se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è, comunque, **insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive** su cui si fonda la pretesa impositiva. La prova deduttiva deve, quindi, fondarsi su un raccordo inferenziale tra il **fatto noto e il fatto indotto**, capace di rendere percepibile **una verità processuale supportata da assoluta ragionevolezza**, non ostruita da prospettive valutative divergenti, in quanto, diversamente, la presunzione **non riesce compiutamente a esternarsi nella sua struttura ternaria di gravità**, precisione e concordanza.

Volendo intentare, sulla base dei nuovi principi di Governo della prova, uno scrutinio di diritto, in ordine alla presunzione che la Corte di cassazione raccorda alla **distribuzione extracontabile degli utili con riguardo alle c.d. società a c.d. ristretta base sociale**, l'indagine non può non dipartire dall'evidenziare come le sentenze in cui la Corte di cassazione afferma l'ammissibilità della presunzione in esame seguano un ragionamento che fonda il percorso inferenziale fondamentalmente sul caposaldo: “*il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori utili induttivamente accertati nei confronti della società, ma dal vincolo di solidarietà, di complicità e di reciproco controllo dei soci*”.

Secondo la Corte di cassazione, la **ristretta base proprietaria è sintomatica di complicità**, che “*normalmente avvince un gruppo così composto*” ed evidenzia un “*vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che normalmente caratterizza la gestione sociale*”.

La Corte di cassazione fonda il **suo dogma presuntivo ricorrendo costantemente all'avverbio “normalmente”** che, nel paradigma della prova presuntiva, è **alla base della c.d. regola di esperienza comune**, per cui ciò che avviene nelle società di capitali a **ristretta base sociale è normalmente la distribuzione tra i soci dell'imponibile evaso**. Ma, come rilevato in dottrina, partecipa anche del fatto notorio che ciò che normalmente avviene, **non sempre realmente si verifica**. La questione, dunque, **attiene all'onere della prova**. La dottrina è unanime nel ritenere che tale prova (di non aver percepito l'utile) non spetti al contribuente, ma in base alla



normale dialettica processuale, come prima prevista nell'[articolo 2697, cod. civ.](#), e ora rinforzata dal nuovo [articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#), all'Amministrazione finanziaria, in quanto non trattasi di prova contraria, ma bensì di **prova integrativa**. In dottrina viene, infatti, sottolineato come nel moderno contesto dell'accertamento tributario **è molto più semplice per il Fisco addurre degli elementi probatori a sostegno** (a integrazione) **della presunzione**, piuttosto che richiedere al contribuente la prova (talora impossibile) di un fatto negativo. L'Amministrazione, infatti, sfruttando **tutti gli strumenti telematici di cui è in possesso e l'enorme banca dati di cui dispone**, si trova nella condizione agevole di verificare se i soci hanno acquisito disponibilità patrimoniali, o hanno effettuato maggiori spese in concomitanza con l'accertamento del maggior reddito societario, o se essi evidenzino movimenti finanziari incompatibili con i redditi da loro dichiarati, o, ancora, **se il loro tenore di vita è incompatibile con il reddito da essi dichiarato**. Per l'unanime dottrina accademica (A. Perrone), quindi, **non spetta al contribuente dare la "prova negativa" della mancata percezione dell'utile**, ma spetta all'Amministrazione finanziaria integrare **gli elementi positivi di riscontro della presunzione della distribuzione**. Nei canoni della "gravità" e della "precisione" si rende riscontrabile il criterio della "probabilità". Quanto alla "gravità", essa attiene al **grado di continuità logica tra il fatto noto e quello ignorato**, per cui è grave l'inferenza presuntiva più attendibile tra le diverse inferenze desumibili dallo stesso fatto. Il criterio della "probabilità" deriverebbe ancora più direttamente dal **requisito della precisione**, in quanto è "precisa" l'inferenza presuntiva "*più probabile in connessione con il fatto da provare*". Una presunzione, quindi, per assecondare il paradigma legale della presunzione *ex articolo 2729, cod. civ.*, deve venirsì a rappresentare "*nell'inferenza più probabile tra quelle che possono teoricamente derivare dal fatto noto*". La più recente dottrina processual-civilistica ha escluso, e in modo tranciante, **la coincidenza delle prerogative indiziarie della verosimiglianza e della probabilità**.

La "Verosimiglianza", infatti, è un concetto connesso alla "normalità" di un accadimento, ma ciò non vuol dire che la **manifestazione dell'accadimento** sia altresì "probabile". Per la dottrina sopra citata (A. Perrone) testualmente: "*Il difetto (epistemico) della verosimiglianza è che essa si riferisce alla genericità degli eventi, ma non si riferisce al caso concreto. La verosimiglianza riguarda la tipologia "astratta" (il genere) degli eventi, ma non rivela nulla circa l'effettivo verificarsi dell'evento concreto da accertare. Ciò è tipico delle cd "massime di esperienza". Le regole di esperienza sono state diffusamente studiate in dottrina*" e la più convincente definizione di "massime di esperienza" risale a Friedrich Stein, il quale, nella sua analisi della concezione sillogistica del giudizio di fatto, ha definito le regole di esperienza come: "*le deduzioni o giudizi ipotetici di contenuto generale, indipendenti dal caso concreto, autonome rispetto ai casi dalla cui osservazione sono tratte*" (F. Stein, 1893. Per la formulazione italiana del concetto di Stein si veda Canelutti "La prova civile. Parte generale. Il concetto giuridico", Milano, 1992)

Da tale, condivisa (in dottrina) definizione **si evince come le c.d. massime d'esperienza siano solo giudizi rispondenti ad un modello di logicità ipotetica che**, pur disponendo di una valenza generale, **non si riferiscono con nesso diretto alla concreta fattispecie in controversa**. Esse derivano solo dall'esperienza di casi pregressi che non attengono al caso concreto.

La citata dottrina sottolinea come il **problema non sia la loro possibilità d'impiego nel**



processo, ma la loro valenza probatoria e cioè se esse, da sole, siano sufficienti a **integrare gli estremi della prova probabile**.

Sempre in dottrina si sottolinea come “*Il vero è che la massima è il frutto di una generalizzazione ottenuta attraverso l’individuazione di caratteri comuni, presupposti come presenti in eventi passati, con l’esclusione (o la svalutazione) di quei casi passati che potrebbero smentire siffatta generalizzazione*” (G. Ubertis “Prova”). In altri termini, nel formulare la **massima d’esperienza si considera la conseguenza dei casi simili suggerita dall’esperienza passata** e su tale convergenza si effettua la generalizzazione. Questo, però, significa che si omette di considerare il **caso diverso che confuta quell’esperienza** ed è proprio per tale motivo che la regola d’esperienza si riferisce alla sola tipologia “astratta” di eventi, il cui **paradigma giuridico non scarta la prospettiva dell’evento contrario**. La massima, quindi, si fonda sul solo grado di certezza già contenuto nella sua premessa, senza aggiungere alcuna **ulteriore certezza nella specifica individuazione del caso concreto** (Perrone).

Conclusivamente, quindi, il problema, da sempre trascurato negli stereotipi giudicanti della Corte di Cassazione, è che, dovendo una **presunzione rivelarsi grave e precisa e quindi probabile**, il solo riferimento alla generalizzazione dei casi precedenti asseriti simili, **non può essere considerato compatibile con il paradigma legale della presunzione e**, quindi, della **prova di autentico supporto alla distribuzione extracontabile degli utili**, come ora perentoriamente preteso dal **comma 5-bis dell’articolo 7, D.Lgs. 546/1992**.



PROFESSIONISTI

Bilancio di esercizio: come tradurlo in inglese?

di Stefano Maffei

In collaborazione con **EFLIT** ENGLISH FOR LAW & INTERNATIONAL TRANSACTIONS. Master di specializzazione Legal and Financial English online Scopri di più

Ogni commercialista sa che a norma del diritto civile (*under Italian civil law*), è responsabilità degli **amministratori di una società** (*directors of a company*) redigere il **bilancio di esercizio** che io tradurrei con *financial statements*. Il plurale inglese rende benissimo l'idea di un concetto che, appunto, comprende una pluralità di documenti.

La legge distingue *in primis* quattro principali documenti: lo **stato patrimoniale**, il **conto economico**, il **rendiconto finanziario** e la **nota integrativa**. I contenuti di questi documenti ovviamente non sono identici da Stato a Stato, ma un notevole sforzo di armonizzazione proviene dagli *International Accounting Standards* (in forma di acronimo: *IAS*) che altro non sono che **principi contabili internazionali**. È dunque corretto scrivere che *as a general rule, Italian companies produce three main financial statements every year* (ogni anno).

Vediamo in dettaglio le traduzioni più appropriate di questi tre documenti.

Per lo **stato patrimoniale** non ho dubbi: consiglio di utilizzare *balance sheet*, termine che si riferisce proprio al documento e alle sue macro-voci di attivi (*assets*) e passivi (*liabilities and owners' equity*).

Per il **conto economico** ci sono invece più alternative. Le versioni *British* sono due: *Profit and Loss Account* ovvero *Statement of revenue and expense*. Gli americani più semplicemente parlano di *Income Statement*. In ogni caso, sono proprio i dati del conto economico a consentire il calcolo della performance aziendale tramite il noto indice **EBITDA** (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) – tutto sommato riconducibile al MOL (**margine operativo lordo**).

La mia traduzione migliore per il **rendiconto finanziario** è *cashflow statement*.

Infine, la lettura dei dati di bilancio richiede una interpretazione e una spiegazione: a questo serve appunto la **nota integrativa** che io tradurrei come *Explanatory Notes oppure Notes to the accounts*.



A metà marzo inizia il corso “*Legal and financial English online*” (inglese giuridico e finanziario) per avvocati e commercialisti e per maggiori informazioni e iscrizioni potete visitare [questo link](#)