

La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria

The burden of (constrained) proof imposed on shareholders of narrow base companies

di Paola Coppola - 15 novembre 2021

(commento a/notes to Cass., ord., sez. VI, 25 ottobre 2021, n. 2749; Cass., ord., sez. VI, 2 febbraio 2021, n. 2224; Cass., ord., sez. VI, 1° dicembre 2020, n. 27445; Cass., ord., sez. VI, 18 febbraio 2020, n. 3980)

Abstract

In un recente scritto su questa Rivista (v. COPPOLA P., *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, retro*, 21 luglio 2021) sono state rappresentate le criticità legate all’applicazione della presunzione della distribuzione degli utili da partecipazione di società di capitali a ristretta base azionaria esaminando, in specie, l’anomala/ingiustificabile tassazione “aggravata” e “per intero” del maggior reddito (occulto) della partecipata “al lordo dell’IRES” sui soci che spesse volte è applicata dagli Uffici, in dispregio delle regole di tassazione per esenzione vigenti. In questo commento, che si pone come ideale complemento, si affronta un’altra questione, del pari molto critica, connessa al tema della presunzione che è quella della prova contraria dell’avvenuto *conseguimento/spartizione* degli utili occulti della partecipata a ristretta base azionaria da parte dei soci che, per come ad oggi è stata limitata e circoscritta in sede di legittimità, assume la connotazione di una prova vincolata “diabolica”, impossibile sul piano tecnico e, quindi, da ritenersi inammissibile in diritto. Di recente, si stanno aprendo spiragli sulla possibilità concreta per il socio (di minoranza) di superare la presunzione della avvenuta percezione degli utili occulti, provando in giudizio la sua l’estraneità alla gestione e conduzione della partecipata.

Parole chiave: presunzione di distribuzione di utili occulti, ristrettezza base azionaria, prova contraria vincolata, prova diabolica, soci di secondo grado

Abstract

*In a previous article in this magazine (v. COPPOLA P., *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, retro*, 21 luglio 2021), the critical issues related to the application of the presumption of the distribution of profits from the participation of*

limited share capital companies were presented, examining, in particular, the anomalous / unjustifiable taxation "aggravated " and" in full "of the greater (hidden) income of the investee" gross of IRES "on the shareholders which is often applied by the Offices, in disregard of the taxation rules for exemption in force There is another question, of the equal very critical, connected to the theme of the presumption which is that of the contrary proof of the achievement/sharing of the hidden profits of the investee with a limited shareholding base by the shareholders which, as to date has been limited and limited in terms of legitimacy, it assumes the connotation of a "diabolical" constrained proof, impossible on a technical level and, therefore, to be considered inadmissible in law. Recently, glimmers are opening on the concrete possibility for the (minority) shareholder to overcome the presumption of the perception of hidden profits, proving in court his extraneousness to the management and management of the investee.

Keywords: *presumption of distribution of hidden profits, narrowness of the share base, proof to the contrary, diabolical proof, second degree shareholders*

SOMMARIO: **1.** Una (seconda) premessa di sistema: il riparto dell'onere della prova dell'avvenuta spartizione/distribuzione dei maggiori utili occulti ai soci di società a ristretta base azionaria - **2.** Il primo paradosso: il sovvertimento logico-giuridico nella *prova contraria* "vincolata" richiesta al socio dell'*accantonamento/reinvestimento* dei maggiori utili occulti nel patrimonio sociale - **3.** Il secondo paradosso della prova contraria "vincolata" sulla società/sostituto d'imposta di partecipate a ristretta base azionaria - **4.** La prova contraria libera/possibile: l'estraneità del socio di minoranza alla gestione e conduzione della partecipata - **5.** Le ulteriori incertezze applicative nei casi di presunta distribuzione ai soci di secondo grado di società a ristretta base partecipativa, anche in termini di prova.

1. Sulla base della nota regola del riparto dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., non dovrebbe porsi in dubbio che affinché la presunzione dell'avvenuta distribuzione in capo ai soci a società a ristretta base partecipativa possa operare, dovrebbe ricadere a carico dell'Agenzia delle Entrate l'onere di fornire prova certa o presuntiva rafforzata da elementi dotati di gravità, precisione e concordanza della concreta ed "effettiva" percezione degli utili occulti rispetto al dato indiziario della "ristrettezza" della compagine societaria e del "vincolo di solidarietà e di reciproco controllo" che lega i soci, per concretizzare la logica e verosimile deduzione che i maggiori utili extracontabili, non dichiarati dalla partecipata, siano entrati nella effettiva disponibilità e, quindi, nel possesso dei beneficiari di ricchezza sottratta ad imposizione, salva prova contraria.

Quando ciò avviene, non v'è dubbio che la presunzione possa ritenersi certamente un valido mezzo per intercettare casi di evasione purchè l'Ufficio accerti, ed indichi in motivazione, accanto al fatto indice noto - la "ristrettezza" della base azionaria

valutata con riferimento ai soci che hanno l'effettivo potere di controllo sulla società - posto a base del fatto ignorato - l'avvenuta "spartizione" del maggior reddito extracontabile prodotto dalla partecipata - validi elementi di riscontro della avvenuta distribuzione con elementi gravi, precisi e concordanti *ex art. 2727 e 2729 c.c.*

Si pensi, ad esempio, ai casi di rinvenimento in capo alla partecipata di una contabilità parallela, di movimentazioni bancarie non dichiarate sui conti intestati alla società (*ex art. 32 D.P.R. n. 600/1973*), di emissione di fatture per operazioni inesistenti, ecc.; così, per quanto riguarda la posizione dei soci, al riscontro di fatti indice dell'avvenuta distribuzione/spartizione delle risorse extracontabili per l'acquisto di beni mobili di valore significativo nel contesto temporale di riferimento, per versamenti bancari non giustificati, per una sottoscrizione di polizze o rendite vitalizie o, più in generale, per la presenza di indici sintetici del maggior reddito rispetto al dichiarato e/o del diverso tenore di vita del socio.

Ma non sempre ciò avviene e/o si legge nella motivazione degli accertamenti degli uffici e/o si declina nelle decisioni dei giudici del merito e di legittimità.

Il punto certo è che, una volta applicata la regola da parte degli Uffici, il socio (o società/sostituto) dovrebbe potere fornire liberamente la prova contraria della presunzione, e quindi dimostrare la mancata "percezione" dei maggiori utili occulti.

Ma malauguratamente, ad oggi così non è.

2. La Corte di Cassazione, in sede di prima applicazione della regola "non scritta" di cui ci si occupa, aveva ritenuto di conferire ampia rilevanza alla presenza o meno dei requisiti della gravità, precisione e concordanza per legittimare la presunzione dell'avvenuta distribuzione/spartizione degli utili occulti tra i soci di società a ristretta base azionaria (sentenza 14 gennaio 1998, n. 263).

In seguito, la giurisprudenza si è consolidata, da un lato, nello stabilire che "*il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci*" e, dall'altro, si è attestata sul convincimento che il socio, per sottrarsi all'operatività della regola, dimostri che i "maggiori utili extracontabili" societari siano stati "*accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (ex multis, Cass., sent., 15 maggio 2003, n. 7564; Cass., sent., 22 aprile 2009, n. 9519; Cass., sez. V, sent., 2 marzo 2011, n. 5076; Cass., sez. V, ord., 18 ottobre 2012, n. 17928; Cass. sent., 26 novembre 2014, n. 25108; Cass., sez. VI, ord. 14 dicembre 2016, n. 25808; Cass., ord., 9 marzo 2016, n. 4656; Cass. ord., 23 febbraio 2016, n. 3535; Cass., sez. V, sent., 29 luglio 2016, n. 15824; Sent., 25 maggio 2016, n. 10793; Cass., sez. VI, ord., 11 aprile 2016, n. 7103; Cass., sent., 18 ottobre 2017, n. 24534; Cass., sez. VI, ord., 23 marzo 2017, n. 7592; ord., 9 luglio 2018, n. 18042; Cass., sez. V, ord., 29 gennaio 2020, n. 1970; Cass., sez. VI, ord., 14 febbraio 2020, n. 3735; Cass. ord., 22 aprile 2021, n. 10732)*.

Ma, se si riflette, è proprio ciò che viene richiesto al socio a dimostrare l'irrazionalità, l'incoerenza della regola se non mitigata dalla presunzione *rafforzata* che si tratti di

“ricavi/proventi” in nero (e giammai di costi esistenti, indeducibili) effettivamente percepiti/conseguiti dai soci.

La prova “negativa” (di non distribuzione) richiesta al socio, infatti, *non è opponibile*, sul piano della tecnica contabile, perché giammai una società che “occulti” utili/proventi imponibili potrebbe accantonarli in una riserva del patrimonio netto (in bilancio) o “investirli” in cespiti patrimoniali senza impiegare, in via palese (*e non occulta*), una corrispondente contropartita di numerario (cassa/banca/crediti) nell’annualità di controllo/accertamento nella quale si determina per via dell’accertamento, in via riflessa sul socio, “l’imputazione” di quel maggiore imponibile (occulto).

Se la società partecipata avesse maturato utili/ricavi extracontabili “accantonandoli” in una posta del patrimonio netto (trattenendoli, quindi) senza tassarli, avrebbe generato mere riserve di utili in sospensione d’imposta (palesi) che, al pari delle altre riserve di utili (sospesi) sarebbero (ordinariamente) tassabili in capo alla partecipata al termine del periodo di sospensione e di poi, tassabili in capo ai soci, all’atto dell’effettiva distribuzione, secondo le diverse quote di *imponibilità* (complementari) a quelle di *esenzione*. Del pari, se la società avesse impiegato quegli utili occulti in beni/cespiti societari (*reinvestendoli*) non li avrebbe giammai potuti “trasferire/spartire” ai soci proprio perché li ha investiti in cespiti patrimoniali.

In altro dire se la società avesse accantonato i maggiori utili extracontabili, l’Ufficio non dovrebbe fare altro che recuperare l’IRES non dichiarata dalla società sul maggior utile “accantonato” nella riserva di utile (palese, non tassata), ma giammai “inferire” che quell’utile extracontabile fosse stato “trasferito” ai soci, visto che è l’Ufficio stesso a trovarselo “accantonato” a riserva nell’annualità accertata o, al più, in esercizi successivi(!). E così pure quando dovesse trattarsi di accertamento di costi indeducibili per motivi legati all’operare del principio di competenza o inerenza in cui non si discute dell’effettività del costo, ma solo del periodo di imputazione o del mancato collegamento dell’investimento all’attività dell’impresa, perché in quei casi è l’Ufficio stesso a “constatare” nei riguardi della partecipata la prova contraria (positiva) che il “maggior reddito” d’impresa sulla partecipata deriva da un investimento effettuato proprio con *risorse* della società (e non del socio).

In definitiva, il socio per superare la presunzione dell’avvenuta “distribuzione” di un utile extracontabile dovrebbe farsi carico di una prova (contraria) negativa (impossibile), ovvero di dimostrare che si tratti di (maggiori) utili *accantonati a riserva o investiti in beni patrimoniali* per “sopperire” ad una violazione/errore metodologico dell’Ufficio che, nonostante il riscontro di un accantonamento in bilancio di riserve di utili (non tassate) nell’anno verificato, o in annualità successive, o disconoscimento di costi societari sostenuti (per ragioni di inerenza/competenza) dovesse, ciò nonostante, notificare l’accertamento a fini personali IRPEF della (presunta) avvenuta *distribuzione* di quel “maggior reddito d’impresa” tassato a fini IRES.

Anzi, se si riflette, la prova contraria (vincolata) “*dell’accantonamento reinvestimento*” dei maggiori “utili extracontabili” societari che si legge nelle tante

sentenze che confermano l'operato degli Uffici (e in quelle di merito) è addirittura smentita dalle altrettanto numerose sentenze di legittimità (e merito) che, costantemente, ritengono che la presunzione si applichi anche nei casi di esercizio che chiude "in perdita contabile", per il motivo (più che plausibile) che un risultato "*pur sempre negativo*" del bilancio, non esclude il fatto oggettivo "*che i ricavi non contabilizzati, non entrati nelle casse sociali, sono stati distribuiti ai soci*" (cfr. Cass., sez. V, sent., 22 novembre 2017, n. 27778).

Il punto è che quando si afferma questo principio viene precisato, con altrettanto vigore, che: "*alla base della presunzione, vi è il fatto che "i ricavi conseguiti da operazioni "in nero" non risultano né accantonati né reinvestiti e, quindi, che (e si può, quindi, presumere che) sono stati distratti dalla società per essere distribuiti ai soci*" (ex multis, Cass., sez. V, 8 luglio 2008, n. 18640). Ma allora, se il *nesso inferenziale* che lega il fatto noto a quello ignorato su cui si fonda la presunzione finanche negli esercizi in perdita, è che i ricavi "a nero" non sono *né accantonati, né investiti* ma appunto sono entrati in quella data annualità "nelle tasche dei soci", come può pretendersi di far provare ai soci – per superare la presunzione - che i "ricavi a nero" (societari) siano stati "accantonati a riserva o reinvestiti" ?

C'è solo una risposta a questo interrogativo: la prova contraria (vincolata) dell'"accantonamento" degli utili extra contabili in poste di bilancio e/o del loro "reinvestimento" nella società nell'anno accertato è un ossimoro con il quale si accostano *termini di senso opposto*, in forte *antitesi tra loro* con la conseguenza di dover concludere che ciò che viene chiesto al socio è un paradosso, in fatto, una prova *diabolica* che come tale non dovrebbe/potrebbe essere ammessa dall'ordinamento. E non solo.

3. Se consideriamo il caso delle società-sostituto d'imposta a ristretta base azionaria - ovvero all'operatività della presunzione nei confronti dei soci persone fisiche, qualificati o non qualificati (per gli esercizi post 2017), in cui è accertata, nei riguardi della partecipata, la mancata effettuazione della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% - scatta un secondo paradosso. Anche qui la giurisprudenza assume che per superare la presunzione il socio partecipante (*rectius*: la società-sostituto) debba fornire la (medesima) prova contraria *vincolata* dell'avvenuto "accantonamento/reinvestimento" dei maggiori utili "occulti" nel patrimonio sociale¹.

¹ Se l'Ufficio applica la presunzione con riferimento agli utili da partecipazione tassabili in capo a soci persone fisiche (anche qualificati, *post* esercizio 2017), l'operatività della *presunzione* che i maggiori utili accertati siano entrati nella disponibilità dei soci in ragione della "ristrettezza" della compagine sociale, porterà la società/sostituto d'imposta (e non il socio) a subire - in via automatica - all'atto dell'accertamento dei maggiori utili societari, anche l'accertamento della "ritenuta alla fonte" che si assume non essere stata *operata e versata* sui presunti "utili occulti" distribuiti ai soci, e l'irrogazione delle corrispondenti sanzioni. Ciò non vuol dire che il socio resta 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,

Ebbene, l'inverosimiglianza della prova contraria che dovrebbe offrire il socio - *rectius*: la società/sostituto d'imposta che riceve l'accertamento - è tale che è difficile trovare un modo efficace per dissentire dalla possibilità recondita che la partecipata dimostri - e si faccia, quindi, carico di "provare" (*contro se stessa*) in giudizio - di aver distolto/occultato gli utili che l'Ufficio le contesta (a fini IRES) e di non aver (da sola) provveduto ad "*operare e versare*" la ritenuta d'imposta del 26% sugli utili extrabilancio (non dichiarati) per averli "distribuiti/spartiti" tra i soci (qualificati e non qualificati) fornendo, al tempo stesso, la "prova contraria" di averli "trattenuti" nel suo patrimonio netto (!).

Chiedere e pretendere questa prova contraria (impossibile) non fa che confermare l'errore metodologico dell'Ufficio che, ove trovasse riscontro dell'accantonamento in bilancio di riserve di utili non tassate - e, quindi, di utili che, se "accantonati", non potrebbero certo *presumersi* "trasferiti" in capo ai soci persone fisiche (stando nel patrimonio netto) - dovesse, ciò nonostante, notificare l'accertamento alla società-sostituto con la motivazione della presunta *avvenuta* distribuzione del maggior utile societario ai soci (!)

Tutto ciò è illogico, incoerente, irrazionale.

Ma di questi aspetti non pare, purtroppo, curarsi la giurisprudenza (di merito e di legittimità) che continua a chiedere al socio persona fisica, o alla società/sostituto, la (medesima) prova contraria vincolata (impossibile) dell'avvenuto "accantonamento/reinvestimento" degli utili occulti accertati finendo così per legittimare accertamenti che aggravano l'imposizione "composita" dell'IRES ed IRPEF (o IRES) sui soci sul medesimo (maggior) reddito extracontabile accertato, pur quando non v'è alcuna verosimile prova *presuntiva (semplice)* dell'avvenuta *spartizione* di siffatto maggior utile tra i soci.

4. In questo confuso scenario di riferimento, occorre chiedersi allora quando e con quali mezzi i soci potrebbero opporre validamente una prova contraria per superare la presunzione di aver goduto/conseguito "utili extrabilancio" di una società a ristretta base partecipativa.

Il modo più semplice potrebbe essere per il socio quello di dimostrare la sua "estraneità" alla società e/o la marginalità della sua partecipazione.

La presunzione di distribuzione in discorso si attaglia, invero, secondo i principi da sempre indicati in sede di legittimità (sentenza 2 febbraio 2016, n. 1932), solo a quelle fattispecie in cui sussiste *l'effettiva volontà* dei soci di partecipare all'attività e agli utili prodotti dall'impresa "a ristretta base azionaria" (cd. *affectio societatis*) in ragione del coinvolgimento e reciproco controllo che i soci esercitano sull'attività d'impresa che porta a ritenere che questi siano a conoscenza, verosimilmente, degli utili non dichiarati dalla società poiché destinati alla ripartizione interna, anche qualora non si tratti di soci legati da rapporto di coniugio o parentela. Ma se ciò è

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.

verosimile, deve ugualmente presumersi che il socio che, all'opposto, non abbia la minima cognizione o informazione dell'attività sociale per esserne rimasto estraneo alla conduzione/gestione della società, non possa aver *conseguito* alcun "utile" *occultato* dalla partecipata.

Così ragionando, i maggiori ricavi/proventi accertati in capo alla società andrebbero imputati, al più, sugli altri soci rispetto a quello dissidente, o disinteressato alla conduzione della società che in alcun modo potrebbe rimanere inciso dall'applicazione della presunzione in discorso; e ciò, ragionando, proprio perché a base *del fatto ignorato*, come la giurisprudenza costantemente assume, vi è (appunto) il fatto *noto* del reciproco controllo e/o del vincolo di solidarietà che caratterizza, di norma, la ristrettezza della base partecipativa.

Ma anche su questo fronte non si rilevano indirizzi univoci.

Molte sentenze di merito disconoscono la legittimità degli avvisi di accertamento sui soci *di minoranza* che non hanno avuto alcun poter di indirizzo/controllo delle decisioni e/o e quelli che non possono essere venuti a conoscenza dell'ammontare di ricavi/proventi occulti in una società di capitali. Talune volte è stata ritenuta valida la prova contraria del socio che è stato in grado di dimostrare di essere stato all'estero in quel determinato anno accertato, di avere votato contro le delibere di aver esposto denunce penali, o promosso azioni di responsabilità nei confronti dell'amministratore (Cass., sez. VI, ord. 10 gennaio 2018, n. 324; Cass. ord., 9 luglio 2018, n. 18042; Cass., sez. V, sent., 23 dicembre 2019, n. 34282; Cass. sent., 29 dicembre 2019, n. 27639, n. 27638 e n. 27637; Cass., sez. VI, ord., 16 ottobre 2019, n. 26112; Cass., sez. V, sent., 17 luglio 2019, n. 19171; Cass. sent. 20 giugno 2019, n. 16545; Cass., sent. 19 aprile 2019, n. 11045).

Tuttavia, non sempre si tratta di sentenze confermate in sede di legittimità.

Per l'ordinanza 1° dicembre 2020, n. 27445, ad esempio: *"il socio deve fornire la prova di avere ricoperto un ruolo meramente formale di semplice intestatario delle quote sociali, senza avere concretamente svolto alcuna della attività di gestione e controllo riservate dalla legge (e dallo statuto) al socio della società a responsabilità limitata"* per cui resta non solo incerto il modo con cui il socio possa dimostrare di esser stato mero intestatario di quote sociali, ma addirittura ciò che è richiesto contraddice *ex se* l'operatività della presunzione che scatta, e riguarda, (unicamente) le società a ristretta base azionaria in cui i soci scelgono, di norma, quella forma giuridica per svolgere/gestire l'attività sociale, diversamente dai casi di società ad ampia base azionaria dove il socio può aver deciso di sottoscrivere le azioni solo per ragioni/interesse di investimento o risparmio.

Un caso emblematico del rigore impresso sul versante della prova contraria del socio di minoranza è quello che si rinviene nell'ordinanza 18 febbraio 2020, n. 3980 in cui è stata confermata la legittimità di un accertamento in capo al socio, dipendente da quello societario (definitivo) che non aveva avuto modo di avere alcuna informazione delle vicende della società per il fatto che: *"ai soci sono concessi i poteri ex art. 2261 c.c. di consultare la documentazione contabile, di partecipare attivamente agli accertamenti che riguardano la società e di prendere visione sia degli atti accertativi*

già emessi e sia dell'eventuale documentazione giustificativa”, per cui “il socio non potrà dolersi della circostanza che l'accertamento emesso nei confronti della società sia divenuto definitivo”.

In sintesi, il socio di una società a ristretta base azionaria non avrebbe quindi la possibilità di proporre le sue difese sui redditi accertati in capo alla società (definitivi) pur se non informato delle vicende societarie sol perché, “in via di principio” potrebbe “partecipare attivamente” all'accertamento societario. In altro dire, secondo questa pronuncia, sul socio di una società di capitali a ristretta base azionaria incomberebbe una presunzione assoluta di “conoscenza/controllo” dei fatti aziendali *fiscalmente rilevanti*, pur se non v'è norma che disponga espressamente in tal senso, sia in ambito civilistico, che fiscale².

C'è da segnalare, però, un recente indirizzo di legittimità più liberale.

Con la sentenza 25 ottobre 2021, n. 2749 la Suprema Corte ha avuto modo, come si legge, “*di completare*” il principio per cui la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio può essere vinta dal contribuente che riesce a dimostrare *l'estraneità alla gestione e alla conduzione societaria* nei seguenti termini.

Nel caso esaminato, la CTR aveva ritenuto illegittimo l'accertamento sul socio avendo accertato - in punto di fatto: a) che i rapporti tra il socio, contribuente, ed il socio amministratore si erano *profondamente deteriorati* tanto che tra gli stessi sono insorti liti giudiziarie civili e procedimenti penali; b) che il socio amministratore aveva *revocato l'incarico al commercialista* di fiducia della società per cui da siffatti elementi i giudici di secondo grado hanno desunto con un ragionamento logico-deduttivo *fondato sui dati della comune esperienza* che il socio non aveva avuto la possibilità di effettuare controlli sull'attività gestoria dell'amministratore, responsabile dell'acquisizione degli utili in nero.

Ebbene, la Suprema Corte, enfatizzando proprio il “dato di esperienza” che nella generalità dei casi le società di capitali a ristretta base azionaria sono composte da soci legati da rapporti di coniugio o di stretta parentela che comporta un *elevato grado di compartecipazione* dei soci alla gestione della società e al reciproco controllo, ha confermato la legittimità della decisione della CTR per l'accertamento compiuto, agli atti di causa, dell’*“assenza di contatti tra amministratore e socio stante i rapporti altamente conflittuali tra loro intercorrenti”* e per il fatto che, per l'effetto, il socio *“non era neanche in grado venire a conoscenza dell'andamento e delle dinamiche attraverso il commercialista di fiducia”*. Del pari, la recente ordinanza n. 24870/2021 ha escluso la legittimità dell'accertamento sul socio rimasto estraneo alla gestione

² È solo il caso di accennare al fatto che c'è un ampio dibattito in materia civilistica sui confini del diritto di controllo e di informazione dei soci di società di capitali (srl) *ex art. 2476 c.c. e non art. 2261 c.c.* che regola il diverso caso dei soci di società di persone) per le diverse prerogative che il socio può avanzare, anche tramite professionista di fiducia, per vigilare sull'amministrazione e controllare i libri sociali, i documenti e le scritture contabili. Resta il fatto che permangono molti dubbi sulle modalità del concreto esercizio di siffatti diritti già in ambito civilistico, per scongiurare un uso corrivo e scorretto che potrebbe legittimare gli amministratori ad opporre il rifiuto per esigenze legate all'esigenza di riservatezza dei fatti societari tra cui, ancor di più, quelli che riguardano eventuali accertamenti tributari.

effettiva della società potendo rilevare a tal fine il suo mancato coinvolgimento come imputato o semplice indagato, a differenza degli altri soci, nell'indagine penale sulla società partecipata.

Il che fa ben sperare su una lettura più garantista e ponderata dell'operatività della regola di riparto dell'onere della prova nei casi dell'applicazione della presunzione.

5. Le ulteriori incertezze applicative nei casi di presunta distribuzione ai soci di secondo grado di società a ristretta base partecipativa, anche in termini di prova.

Sempre al fine di chiarire le difficoltà di ordine tecnico che si incontrano nell'affrontare il tema che ci occupa sul versante della prova, si segnalano infine talune pronunce di legittimità per cui la presunzione andrebbe applicata *a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si mantenga e si riscontri la ristrettezza della compagine sociale* e, quindi, per riportarci alle parole della Suprema Corte, non soltanto nei casi in cui la ristrettezza della compagine sociale *“si verifichi in un solo grado, quando cioè la società di capitali titolare dell'impresa ha soci in numero limitato, ma anche al grado ulteriore, ovvero quando, per effetto della partecipazione alla società di capitali titolare dell'impresa di un'altra società di capitali, che sia a sua volta a ristretta base sociale, la compagine sociale - per così dire, di secondo grado, sia ancora caratterizzata dalla ristrettezza”*. La regola opera, quindi, anche nei confronti di altra società di capitali partecipante, anch'essa a ristretta base sociale, in cui i soci siano individuabili, a loro volta, come soci di secondo grado della società verificata.

Con la sentenza sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224, è stato esaminato, ad esempio, il caso di dell'imputazione degli utili extrabilancio di una società di capitali (società K) avente come soci una persona fisica (socio A), ed una persona giuridica (la società di capitali L) avente, a sua volta, come soci, il socio A (della società K), ed un'altra persona fisica (socio B), e si è concluso che i soci effettivi del soggetto titolare dell'impresa di cui è titolare la società K *“sono sempre e soltanto le due persone fisiche A e B”*. In quella fattispecie concreta, la Suprema Corte ha indicato che *“ad escludere che lo schermo della personalità giuridica sia idoneo a neutralizzare la presunzione dell'imputazione degli utili extra bilancio ai soci di società di capitali a ristretta base sociale opera il principio generale del divieto dell'abuso del diritto che trova fondamento, per un verso, nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.) (in questo senso, Corte di Cassazione 23 dicembre 2008, n. 30055) e, per altro verso, nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale e all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dall'imprenditore (in questo senso, per vicende relative al leasing tra società di gruppo, Corte di Cassazione 8 aprile 2009, n. 8481)”*³.

³ Conformandosi ad altri precedenti (Cass., sez. V, 10 giugno 2009, n. 13338) la citata sentenza n. 2224/2021 ha stabilito che: *“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”*.

Ebbene, ciò che non appare coerente e condivisibile sul piano tecnico delle conclusioni di questa sentenza, non è tanto l'applicazione, per così dire, "a catena" della presunzione che, ove dovesse risultare fondata sulla base di un accertamento (valido) sulla partecipata e, quindi, ove fosse supportata da elementi gravi, precisi e concordanti, potrebbe/dovrebbe certamente estendersi "a tutti i soci" che hanno effettivamente goduto del maggior utile occulto, siano essi persone fisiche o società e, quindi, in questo secondo caso, anche se soci della società partecipante, ma il fatto che, di fronte alla mancanza di una "regola scritta" con cui attuare l'imputazione dei presunti utili occulti sui soci di secondo grado, la Suprema Corte abbia ritenuto di ricorrere "*all'abuso del diritto tributario*" e di rapportare la fattispecie in causa ad altra di tipo *elusivo* (citando, come caso esemplificativo, il leasing di società del gruppo).

Il punto è che se questa fosse la (nuova) strada da percorrere per accertare gli utili occulti sui beneficiari effettivi risulterebbe scardinato il lungo *excursus* giurisprudenziale che ha portato a consolidare, ad oggi, il convincimento che si possa ricorrere alla presunzione dell'avvenuta distribuzione/spartizione dei maggiori utili occulti della partecipata in capo ai soci (di primo, o di secondo grado) partendo dal (solo) fatto noto della *ristrettezza della base azionaria* proprio (e solo) per intercettare il caso dell'*evasione* (sugli utili occulti) "trasferiti" in capo ai soci di società di capitali, senza poter/dovere collegare il fenomeno ad una fattispecie di tipo "*elusivo/abusivo*".

Anche qui si ha l'impressione che la soluzione *dell'abuso del diritto* prescelta dalla Corte sia stata adottata per "superare" la questione (tecnica) del "momentaneo" salto d'imposta legato all'esenzione degli utili da partecipazione in società di capitali ed enti commerciali (IRES) al 95% per gli utili da partecipazione detenuta da altra società di capitali (a ristretta base azionaria o meno), e per "supportare" il convincimento che nei gruppi societari possa ricorrere la fattispecie abusiva dello schermo societario per avvantaggiarsi di un "vantaggio fiscale". Il che è certamente possibile, ma non è quello che ricorre allorquando si applica il sistema di tassazione dei dividendi (e plusvalenze su partecipazioni immobilizzate) che porta, *ex lege*, com'è noto, ad *esentare il socio società di capitali* (al 95%) per tassare, in via definitiva, la partecipata sugli utili prodotti evitando (*si fa per dire, vista la consistente quota di imponibilità che ormai ricade sul socio persona fisica*) la doppia imposizione economica sul medesimo reddito imponibile.

Ricorrere all'abuso del diritto per tassare (in via anticipata) i soci persone fisiche di secondo grado di una società di capitali partecipante in un gruppo "modificando" il fondamento della fattispecie di imponibilità che, ad oggi è adottato per tassare i beneficiari "effettivi" del maggior reddito societario di maggiori "ricavi/proventi" occulti o costi fittizi, complicherebbe, del resto, da un lato, l'agire degli Uffici che sarebbero tenuti a rispettare la norma ed il procedimento (a pena di nullità) dell'accertamento elusivo (*ex art. 10-bis, L. n. 212/2000*); dall'altro, l'agire dei soci che sarebbero tenuti a dimostrare (*in via negativa*) di non aver "goduto/conseguito" la distribuzione degli utili extracontabili della (propria) partecipata. Senza dire poi

che, pur applicando la fattispecie dell'abuso/elusione, ove si volessero tassare i soci persone fisiche (di secondo grado), andrebbero, comunque, rispettate le *soglie di imponibilità* degli utili da partecipazione, vigenti *ratione temporis*, se - come è ovvio che accada - dovesse essere prima accertata e tassata a fini IRES, a monte, la partecipata.

E si ritorna al tema/problema dell'anomala/aggravata tassazione per intero dei presunti maggiori utili sui soci al lordo (e non al netto) dell'IRES accertata, e al connesso tema/problema della impossibilità per il socio di offrire una prova contraria libera/possibile, in luogo di quella vincolata/impossibile dell'avvenuto "accantonamento/reinvestimento" dei maggiori utili nel patrimonio societario, per superare la presunzione *dell'avvenuta* spartizione/distribuzione/percezione dei maggiori utili (occulti) accertati sulla (propria) partecipata.

E, allo stato, pare proprio non si riesca ad uscire agevolmente da questo (doppio) impasse.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *La difficile individuazione degli utili da partecipazione*, in *Corr. trib.*, 2005, 5, 365 ss.

BEGHIN M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 5, 433 ss.

BUSCEMA A. - LUPI R., "Nuova trasparenza" e vecchie tendenze giurisprudenziali sull'imputazione ai soci dei redditi accertati a società a ristretta base proprietaria, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 11, 1117 ss.

CEDRO M., *In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnali di maggiore tutela per i soci*, in *Rass trib.*, 2020, 3, 846 ss.

CERIANA E., *Società a ristretta base azionaria e presunzione di distribuzione degli utili*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1451 ss.

CONSOLO G., *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 marzo 2019

CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1113 ss.

COPPOLA P., *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*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 21 luglio 2021

FEDELE A., *Le "piccole" società di capitali nel diritto tributario*, in AA.VV., *Studi in tema di forma societaria, servizi pubblici locali, circolazione della ricchezza imprenditoriale*, Torino, 2007

FEDELE A., *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 477 ss.

FICARI V., *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corr. Trib.*, 2008, 13, 1054 ss.

LOCATELLI G., *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili della società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Corr. trib.*, 2018, 38, 2914 ss.

MARCHESELLI A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 88 ss.

MULEO S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 8, 712 ss.

PAPARELLA F., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 453 ss.

RASI F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012

SCANU G., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, 443 ss.

STEVANATO D., *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario*, in *Corr. trib.*, 2004, 13, 1011 ss.

TESAURO F., *La participation exemption e i suoi corollari*, in www.tributimpresa.it, 2004