

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

# 29

17 luglio 2017

Presunzione di distribuzione di utili ai soci di **società a ristretta base sociale**

Dichiarazione dei redditi 2017: **società "di comodo"**

Dubbi di costituzionalità sull'imposta sostitutiva per le **persone fisiche neo-residenti**

Manovra correttiva 2017:

- chiarita la sorte delle riserve distribuite dopo l'uscita dal regime della **nuova IRI**
- modifiche ai **Piani Individuali di Risparmio**
- definitiva la stretta sulle **compensazioni**
- credito per le imposte pagate all'estero nella **Voluntary disclosure 2.0**

**IVA e transfer pricing**: la Commissione UE ripropone il tema

**Antiriciclaggio**: attività di collaborazione nella segnalazione di operazioni sospette

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 13,00 euro in più.

SCARICA  
GRATIS LA APP

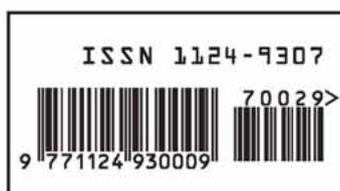


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218104

Euro 13,00

[www.sistemailfisco.it](http://www.sistemailfisco.it)

SOLO PER GLI ABBONATI A *il fisco*

*Nuova App  
Edicola Professionale.  
Per chi guarda sempre avanti,  
l'evoluzione continua.*



Wolters Kluwer

Edicola  
Professionale

Consultare le tue riviste in mobilità oggi è ancora più semplice.

Con la **nuova App Edicola Professionale** sfogli ogni articolo de **il fisco**, **Pratica Fiscale e Professionale e Rassegna Tributaria**, anche lontano dal tuo ufficio e senza connessione internet.

In un click condividi gli articoli più interessanti con i tuoi collaboratori, oltre ad archivarli e rileggerli quando vuoi, con le tue note e i tuoi commenti.

**SCARICA OGGI STESSO LA NUOVA APP.**  
È COMPRESA NEL TUO ABBONAMENTO.

Scopri di più su [edicolaprofessionale.com/app](http://edicolaprofessionale.com/app)

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

## Direzione Scientifica

**Gianfranco Ferranti**

*Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

## Comitato Scientifico

**Giulio Andreani**

*Dottore commercialista e Revisore legale*

**Giuseppe Ascoli**

*Dottore commercialista in Roma e Milano*

**Saverio Capolupo**

*Università degli Studi di Cassino*

**Ivo Caraccioli**

*Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino*

**Andrea Carinci**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna*

**Massimo Conigliaro**

*Dottore commercialista in Siracusa*

**Eugenio della Valle**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma*

**Dario Deotto**

*Commercialista in Monfalcone (GO)*

**Flavio Dezzani**

*Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino*

**Bruno Ferroni**

*Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.*

**Luca Gaiani**

*Dottore commercialista in Modena*

**Tamara Gasparri**

*Collaboratore Assonime Area Fisco*

**Antonio Iorio**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Maurizio Leo**

*Avvocato in Roma, Milano e Torino*

**Luigi Lovecchio**

*Dottore commercialista in Bari*

**Pierpaolo Maspes**

*Dottore commercialista*

**Massimo Miani**

*Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC*

**Rossella Orlandi**

*Direttore dell'Agenzia delle Entrate*

**Marco Piazza**

*Dottore commercialista in Milano*

**Benedetto Santacroce**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Gabriele Sepio**

*Avvocato in Roma*

**Alessandro Sura**

*Dottore commercialista*

**Stefano Trettel**

*Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.*

**Piergiorgio Valente**

*Dottore commercialista in Milano*

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: [redazione@ilfisco.it](mailto:redazione@ilfisco.it)

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

**Rivista settimanale - Anno XLI**

# il fisco

**Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi [www.shop.wki.it/il\\_fisco](http://www.shop.wki.it/il_fisco).

**Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

**Modalità di pagamento:** Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

**Servizio Clienti**  
Il numero telefonico  
dell'Ufficio Abbonamenti è:  
**199.164.164**

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,  
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)  
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

**Una copia Euro 13,00** Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

**Concessionaria** esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

**Pubblicità:** Wolters Kluwer  
E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)  
Strada 1 Palazzo F6  
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

**Fotocomposizione:** Sinergie Grafiche srl  
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)  
Tel. 02/57789422

**Stampa:** GRAFICA VENETA S.p.A.  
Via Malcantone, 2  
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

**Editore:** Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

#### Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

---

## Approfondimento

---

### Accertamento

---

<b>Ristretta base sociale: l'insostenibile leggerezza della presunzione di distribuzione di utili ai soci</b>	
di Massimo Conigliaro .....	2807

### Dichiarazioni

---

<b>La dichiarazione dei redditi 2017 delle società "di comodo"</b>	
di Gianfranco Ferranti .....	2815

### IRPEF

---

<b>Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano</b>	
di Eugenio della Valle e Emanuele Innocenzi .....	2822

### Redditi di impresa

---

<b>Nuova IRI: chiarita la sorte delle riserve distribuite dopo l'uscita dal regime</b>	
di Luca Gaiani .....	2827

### Redditi di capitale

---

<b>Piani Individuali di Risparmio: modifiche normative e prime interpretazioni dottrinali</b>	
di Marco Piazza e Chiara Resnati .....	2830

### Riscossione

---

<b>Definitiva la stretta sulle compensazioni</b>	
di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarenghi .....	2837

### Voluntary disclosure

---

<b>Voluntary disclosure 2.0: credito per le imposte pagate all'estero limitato</b>	
di Vincenzo José Cavallaro .....	2842

### IVA

---

<b>IVA e transfer pricing: la Commissione UE ripropone il tema</b>	
di Diego Avolio e Benedetto Santacroce .....	2847

### Antiriciclaggio

---

<b>Migliorata la disciplina sull'attività di collaborazione nella segnalazione di operazioni sospette</b>	
di Saverio Capolupo .....	2853

---

## Giurisprudenza

---

### Corte di Cassazione

---

<b>IVA - Detrazione - Premi di impegnativa - Assenza di nesso diretto e immediato tra prestazione e corrispettivo - Detraibilità - Esclusione</b>	
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Picininni, Est. Perrino - Sent. n. 14406 del 19 aprile 2017, dep. il 9 giugno 2017) con commento di Marco Peirolo .....	2863

<b>Processo tributario - Giurisdizione - Eccezione di prescrizione dei crediti tributari successiva alla notifica della cartella di pagamento - Giurisdizione tributaria - Sussistenza</b> (CASSAZIONE, Sez. Unite civ., Pres. Rordorf, Est. Di Virgilio - Sent. n. 14648 del 23 maggio 2017, dep. il 13 giugno 2017) con commento di Fabio Gallio . . . . .	2869
<b>Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Impossidenza di altra casa di abitazione acquistata con la stessa agevolazione - Necessità - Impossibilità di utilizzo abitativo dell'abitazione preposseduta - Irrilevanza</b> (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Vella - Ord. n. 14740 del 2 marzo 2017, dep. il 13 giugno 2017) con commento di Alessandro Borgoglio . . . . .	2873
<b>Accertamento - Accertamento analitico-induttivo - Versamenti soci infruttiferi - Assenza di idonee giustificazioni sul possesso di redditi significativi - Presunzione di ricavi in nero della società - Legittimità</b> (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Iofrida - Ord. n. 14966 del 26 aprile 2017, dep. il 15 giugno 2017) con commento di Gianfranco Antico . . . . .	2876
<b>Reati tributari - Omesso versamento di ritenute certificate - Rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate - Necessità - Mod. 770 - Insufficienza</b>	
<b>Reati tributari - Causa di non punibilità - Pagamento degli importi dovuti - Applicazione ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015 - Ammissibilità - Pagamento integrale - Necessità - Apertura del dibattimento di primo grado - Irrilevanza</b> (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Savani, Est. Gai - Sent. n. 30139 del 12 aprile 2017, dep. il 15 giugno 2017) con commento di Ciro Santoriello . . . . .	2879
<b>Processo tributario - Legittimazione attiva e passiva - Socio di società cancellata dal registro imprese - Sussistenza - Avvenuto riparto in sede di bilancio finale di liquidazione - Irrilevanza</b> (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Iannello - Sent. n. 15035 del 5 aprile 2017, dep. il 16 giugno 2017) con commento di Stefano Baruzzi . . . . .	2885
<b>Commissioni tributarie</b>	
<b>Processo tributario - Conciliazione giudiziale - Sentenza di assoluzione in processo penale sui medesimi fatti - Istanza di rimborso delle somme versate in conciliazione - Infondatezza</b> (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Firenze, Sez. XIII, Pres. Mainini, Est. Viciani - Sent. n. 994 dell'8 febbraio 2017, dep. il 13 aprile 2017) con commento di Antonino Russo . . . . .	2889
<b>Accertamento - Termini - Atto di recupero crediti - Credito spettante - Anticipata compensazione - Termini ordinari - Applicabilità - Recupero di interessi e sanzioni - Esclusione</b> (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Lucca, Sez. I, Pres. ed Est. Bernardini - Sent. n. 205 del 20 aprile 2017, dep. il 16 maggio 2017) con commento di Damiano Peruzza . . . . .	2892
<b>Rassegna della settimana</b>	
a cura di Alessandro Borgoglio . . . . .	2895

## INDICE CRONOLOGICO

<b>Corte di Cassazione</b>	
n. 14406 del 19.04.2017, dep. il 9.06.2017 (Sez. trib.) . . . . .	2863
n. 14648 del 23.05.2017, dep. il 13.06.2017 (SS.UU. civ.) . . . . .	2869
n. 14740 del 2.03.2017, dep. il 13.06.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.) . . . . .	2873
n. 14966 del 26.04.2017, dep. il 15.06.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.) . . . . .	2876
n. 30139 del 12.04.2017, dep. il 15.06.2017 (Sez. III pen.) . . . . .	2879
n. 15035 del 5.04.2017, dep. il 16.06.2017 (Sez. trib.) . . . . .	2885
<b>Commissioni tributarie</b>	
Firenze, n. 994 dell'8.02.2017, dep. il 13.04.2017 (Sez. XIII) . . . . .	2889
Lucca, n. 205 del 20.04.2017, dep. il 16.05.2017 (Sez. I) . . . . .	2892

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fiscoonline

il fisco

# Ristretta base sociale: l'insostenibile leggerezza della presunzione di distribuzione di utili ai soci

di Massimo Conigliaro (\*)

La Corte di cassazione ritiene da tempo ammissibile l'attribuzione ai soci degli utili presuntivamente accertati in capo alla società, pur in assenza di previsione di legge, ritenendo che la stessa non violi il divieto di presunzione di secondo grado, poiché 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 che normalmente caratterizza la gestione sociale. Si fa onestamente fatica a comprendere tale concetto di ristretta base sociale e il connotato di complicità tra soci che, nella realtà, spesso non sussiste: non sono rari i casi, piuttosto, di dissidi - tra familiari e non - all'interno di compagini sociali anche poco numerose, così come non è infrequente che il socio amministratore si appropri di somme della società a scapito degli altri soci. Quand'anche risultasse possibile attribuire la citata valenza alle società a ristretta base, appare comunque ineludibile la necessità che l'Amministrazione finanziaria fornisca una plausibile prova dell'arricchimento del socio, in grado di superare l'altrimenti invalicabile baluardo dell'autonomia patrimoniale perfetta delle società di capitali. E di recente l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ha approvato la norma di comportamento n. 198 che ritiene applicabile la presunzione di distribuzione di utili ai soci solo in caso di comprovata esistenza di corrispondenti disponibilità finanziarie occulte.

## 1. Premessa

Tra le frontiere di recente sempre più esplorate dal Fisco, quella della presunzione di distribuzione degli utili ai soci, nelle società a ristretta base sociale, costituisce un tema ogni giorno più spinoso.

La questione è nota. Nel caso di società di capitali costituite da un ridotto numero di soci, l'Amministrazione finanziaria presume che tra gli stessi sussista sempre una comunione di intenti e, in caso di accertamento di **maggiori utili in capo alla società**, accerta **pro quota ai soci** le somme che assume incassate in nero dall'azienda.

Potremmo dire che si contrappongono da un lato le esigenze di tutela del credito erariale e dall'altro il diritto dei contribuenti ad essere incisi sulla base di utili effettivamente conseguiti. Il condizionale, però, è d'obbligo atteso che la questione assume - dal lato erariale - le sembianze di un preciso obiettivo volto ad ottenere ad ogni costo la soddisfazione del proprio credito, piuttosto che la ricerca della giusta imposta. Se poi si pensa che tutto ciò ha ormai scardinato, in ambito tributario, l'**autonomia patrimoniale perfetta delle società di capitali** (1), il quadro diventa davvero preoccupante.

(\*) Dottore commercialista in Siracusa, pubblicista.

(1) Nel diritto privato l'autonomia patrimoniale è il grado di

separazione del patrimonio di un soggetto di diritto, diverso da una persona fisica, rispetto a quello di altri soggetti e, in parti-

# Approfondimento Accertamento

Si pensi ad una **società a responsabilità limitata**, costituita da quattro soci (di cui due del tutto disinteressati alla gestione ed alle dinamiche interne), che si vede contestare il conseguimento di utili non dichiarati. In tali casi, soprattutto quando la società non dispone di risorse, l'Agenzia delle entrate presume una **comunione di intenti (di evasione) dei soci** che, essendo in numero ridotto, avrebbero piena consapevolezza delle malefatte della società e si dividerebbero in parti uguali le somme incassate in nero. È fatto notorio, ampiamente diffuso nella comune esperienza, che non sempre le cose vanno così; basti pensare che solitamente è il soggetto che amministra la società a disporre delle somme e, a volte, a trattenerle per intero, sia per illecite finalità sociali (pagamento di costi in nero, tangenti) che per esigenze personali.

E l'avallo giurisprudenziale di questa prassi accertativa - come lucidamente osservato (2), - costituisce l'esito di numerose **forzature interpretative**, che restano tali anche al cospetto dei numerosi precedenti in termini.

La prima forzatura risiede nel procedimento logico posto a fondamento del particolare meccanismo di accertamento. Ed invero, partendo dal maggior reddito determinato nei confronti della società (fatto noto), se ne assume: a) l'integrale distribuzione tra i soci, b) secondo le medesime percentuali di riparto delle quote sociali, c) nel corso dello stesso anno "di competenza" (pluralità di fatti ignoti). L'obiezione è che un simile ragionamento si risolve in una **pluralità di presunzioni**, in quanto tali inidonee a generare una valida motivazione e ad assolvere l'onere della prova. La Cassazione si è sbrigativamente pronunciata, osservando come nella specie il fatto noto sia rappresentato dalla ristretta base sociale, di per sé espressiva di una complicità tra soci che legittima pertanto la presunzione dell'avvenuta spartizione tra i soci dei maggiori utili extra contabili (3). Senonché è evidente come anche nell'ambito di tale sillogismo non si

sfugga all'obiezione secondo cui "la complicità" tra soci può al limite giustificare la distribuzione occulta degli utili extrabilancio, ma da sola non spiega perché detta distribuzione debba avere ad oggetto l'intero utile "in nero", secondo le medesime quote sociali e sia avvenuta nello stesso esercizio di conseguimento dei proventi. L'altra forzatura consiste nell'**equiparazione** indotta dall'automatismo accertativo in esame tra **società di capitali a ristretta base e società di persone**, e quindi tra reddito di capitale e reddito di partecipazione, poiché in punto di fatto in entrambi i casi l'imputazione del reddito ai soci avviene secondo regole del tutto analoghe. La Corte ha tuttavia rigettato anche questo rilievo, sulla scorta dell'osservazione che, mentre l'imputazione per trasparenza costituisce un indefettibile criterio di legge, nel caso delle società a ristretta base si sarebbe a cospetto di una mera presunzione semplice. Nemmeno questa osservazione appare tuttavia insuperabile, posto che, se si rende molto difficile la prova contraria alla presunzione suddetta, il risultato finale non è comunque distante dall'applicazione di un criterio legale di imputazione del reddito.

## 2. La posizione della giurisprudenza di legittimità e l'onere della prova

La giurisprudenza della Corte di cassazione ha ritenuto nel tempo ammissibile l'attribuzione ai soci degli utili presuntivamente accertati in capo alla società, pur in assenza di conforme previsione di legge, ritenendo che la stessa non violi il divieto di **presunzione di secondo grado**, poiché 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 che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale. Affinché, però, tale presunzione possa operare occorre, pur sempre, sia che la **ristretta**

colore, dei suoi associati, degli amministratori o del fondatore. Il patrimonio di quel soggetto è detto patrimonio autonomo. L'autonomia patrimoniale si distingue in perfetta o imperfetta, secondo che sussista una insensibilità più o meno completa del patrimonio autonomo rispetto alle vicende che possano subire i patrimoni ad esso a vario titolo collegati. Ad esempio, l'autonomia patrimoniale delle società di persone è imperfetta, in quanto per i debiti sociali possono essere chiamati a rispondere anche gli stessi soci (o alcuni di essi, secondo il tipo di società). Diversamente le società di capitali possiedono un'autonomia patrimoniale perfetta, in quanto dei debiti sociali risponde solo ed esclusivamente la società con il suo patrimonio. Autonomia patrimoniale imperfetta è tipica delle società di persone

in cui i soci rispondono illimitatamente e solidalmente alle obbligazioni sociali, mentre i creditori particolari dei soci non possono agire sul patrimonio sociale.

L'autonomia patrimoniale ha una funzione di garanzia a favore dei creditori dell'ente, in quanto permette di isolare le vicende del suo patrimonio da quelle del patrimonio personale dei suoi membri. Essa quindi adempie anche ad una funzione di compartimentazione dei rischi delle diverse attività economiche.

(2) L. Lovecchio, "La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nelle società a ristretta base sociale", in *il fisco*, n. 20/2014, pag. 1943.

(3) *Ex pluribus*, Cass. n. 29605/2011.

**base sociale e/o familiare** - cioè il **fatto noto alla base della presunzione** - abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio, sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi (4). Tale principio discende dal fatto che, essendo "la ristretta base azionaria" regola empirica e non legale, in quanto tale va accertata in concreto e deve dunque aver formato oggetto di **specifico accertamento probatorio** (5). In tale contesto, si era sostenuto che l'attribuzione al socio del maggior reddito accertato non potesse discendere da affermazioni apodittiche quali la "logica", il "buon senso" e "*Id quod plerumque accidit*", che costituiscono solo una motivazione apparente (6), ma tale interpretazione ha lasciato poi spazio ad una tesi di maggior favore erariale consentendo ampia libertà di azione al Fisco. Invero, la recente giurisprudenza della Cassazione (7) ha chiarito che nella presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società a ristretta base sociale (8) 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, normalmente caratterizza la gestione sociale. La sussistenza di utili extracontabili - si afferma - 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. Pertanto, la circostanza che l'**accertamento degli utili extracontabili** di una società a ristretta base azionaria sia contenuto in un atto impositivo non definitivo o in una sentenza non passata in giudicato incide non sulla operatività della presunzione di distribuzione di tali utili fra i soci, bensì sulla individuazione dell'oggetto di tale distribuzione; cosicché la causa relativa all'accertamento dei redditi non dichiarati della società viene a trovarsi in rapporto di pregiudizialità con le cause relative all'accertamento di maggiori redditi da partecipazione dei singoli soci o al recupero

dell'omesso versamento delle ritenute alla fonte sui dividendi derivanti ai soci dalla distribuzione dei suddetti utili extracontabili (9).

Ed in tali casi, la giurisprudenza di legittimità (10) - in modo in verità non convincente - non ha ravvisato ipotesi di **litisconsorzio necessario dei giudizi di soci e società**, ritenendo che l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta, riferito ad utili extracontabili, costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguenza che non ricorre, come per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario; in tali casi, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio potrà essere sospeso ai sensi dell'art. 295 c.p.c., applicabile nel giudizio tributario in forza del generale richiamo contenuto nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (11).

È stato altresì evidenziato che il reddito - correlato agli utili extracontabili di una società per azioni a ristretta base familiare - va **imputato al socio nell'anno in cui è conseguito** e non nel periodo di imposta successivo alla chiusura dell'esercizio sociale, "atteso che il principio secondo cui il reddito deve essere imputato al socio nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio sociale vale per gli utili esposti in bilancio, non per quelli occulti che si presumono, al contrario, distribuiti nello stesso periodo in cui sono stati conseguiti. Invero, attesa la mancanza - trattandosi di utili occulti - di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio (solo dopo la quale può essere effettuata la distribuzione degli utili dichiarati), la distribuzione deve presumersi avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli utili sono stati conseguiti" (12).

### 3. Il contrasto delle Commissioni tributarie di merito: Davide contro Golia

Appare evidente che, nel contesto giurisprudenziale evidenziato, le speranze del contribuente di fornire la **diabolica prova contraria** richiesta si fondano sostanzialmente sulla possibilità di vincere la presunzione di complicità/solida-

(4) Da ultimo in tal senso Cass., Sez. trib., 24 maggio 2017, n. 13082.

(5) Cass. n. 20870/2010.

(6) Cass. 17 giugno 2009, n. 14046.

(7) Cass., Sez. VI civ.-T, ord. 19 marzo 2015, n. 5581.

(8) *Ex multis*, Cass. n. 9519/2009.

(9) Cass., Sez. VI civ.-T, ord. 7 aprile 2016, n. 6823.

(10) Cass., Sez. VI civ.-T, ord. 19 marzo 2015, n. 5581.

(11) Così Cass., ord. 8 febbraio 2012, n. 1865.

(12) Cass., Sez. trib., 18 dicembre 2015, n. 25468.

## Approfondimento Accertamento

rietà evasiva, o, in alternativa, nella davvero difficile dimostrazione di non avere percepito l'utile occulto.

Uno dei pochi appigli al quale possono aggrapparsi i contribuenti è costituito da una pronuncia della Corte di cassazione (13) che ha precisato che nel caso in cui il socio della società di capitali a ristretta compagine sociale dimostri la sua **estraneità alla gestione aziendale**, non può farsi applicazione della massima di comune esperienza, su cui poggia la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extrabilancio accertati in capo alla società, che dalla ristrettezza della base sociale inferisce un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo tra i soci medesimi.

Diventano allora dirimenti le singole fattispecie che si possono verificare, con la necessità da parte dei contribuenti di documentare il loro *status* di soci "disinteressati alla gestione" ovvero di non averne tratto benefici (14).

Ad esempio, a fronte dell'accertata infedeltà e della fraudolenza comportamentale di un singolo socio si è ritenuto che non fosse accertabile il soggetto che, "nonostante la posizione di **amministratore in senso formale**, non avesse il reale controllo della gestione della società, né la corretta visione globale dei risultati economici, positivi o negativi che fossero", non potendosi, a quel punto, ritenere legittimo che l'ignaro amministratore avesse percepito in nero denaro derivante da utile societario occulto (15).

In altri termini, quando è possibile provare che tra i soci non vi è una comunanza di intenti tale da poter far ritenere ragionevole l'accordo della occulta distribuzione di utili, il socio accertato potrà sostenere che, nonostante la base ristretta

o familiare, egli non abbia l'effettivo controllo delle scelte gestionali e che altri sono i soggetti che controllano e guidano l'attività della società. Elementi che possono essere dedotti, secondo la giurisprudenza di legittimità, dai **verbali assembleari** con cui si dà atto dei conflitti tra il socio di minoranza e la maggioranza, nelle discussioni e nelle votazioni, dalle **denunce penali** presentate dal socio nei confronti dell'amministratore (16), dall'**azione civilistica di responsabilità** esercitata verso l'amministratore (17).

Più complessa è la posizione del contribuente chiamato a fornire la **prova di non avere ricevuto le somme** che si assume abbia ritratto dalla società, quali utili conseguiti in nero. Si pensi al socio che - realmente - nulla ha percepito, che ha un conto corrente nel quale sono transitate soltanto somme ordinariamente riscosse e che non ha avuto alcun miglioramento della propria posizione patrimoniale o del proprio livello di spesa (circostanze peraltro passibili di accertamento sintetico eventualmente ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973): per tale soggetto dovrebbe essere sufficiente allegare tali fatti ed eventualmente produrre gli estratti conto bancari dai quali non risulta alcun versamento anomalo. Tale circostanza - plausibile e di civiltà giuridica - secondo una parte della giurisprudenza di merito porta all'**inversione dell'onere della prova** ed impone all'Amministrazione finanziaria un *quid pluris* motivazionale per far assurgere la presunzione di distribuzione di utili al socio al rango di prova (18); la ristretta base societaria ed i vincoli di parentela non risultano quindi elementi sufficienti a legittimare l'accertamento ed occorrono altri **riscontri gravi, precisi e concordanti**, a supporto della prova

(13) Ord. n.1932/2016.

(14) Con la sentenza n. 479/06/15, la Commissione tributaria provinciale di Padova ha annullato gli atti impugnati, ritenendo non sempre sussistente la complicità della ristretta base azionaria, in quanto si era dimostrato che non vi era alcuna comunione di intenti tra i soci tale da poter far presumere legittimamente al Fisco una compartecipazione nelle attività di distribuzione degli utili extracontabili. La Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Sez. IV, n. 582 del 23 novembre 2012) ha chiarito che non è "esauriente la motivazione di società a ristretta base societaria per giustificare la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili non dichiarati, fondandosi tale presunzione sull'*an* e sul *quantum* di natura incerta che non consente di attribuire al provvedimento le caratteristiche della certezza e della legittimità in ordine alla sua applicazione in assenza, altresì, di qualsiasi elemento di prova, stante che non sono rari i casi in cui nella gestione di una società, anche a ristretta base societaria, non tutti i soci partecipino direttamente alla redazione od al controllo delle scritture

contabili e, nel complesso, alla gestione della società stessa". In termini Comm. trib. reg. Puglia, Sez. XIII, 13 luglio 2016, n. 1863.

(15) Comm. trib. reg. Veneto n. 128/05/2013.

(16) Cass. n. 21573/2005.

(17) Cass. n. 20078/2005.

(18) Cfr. Comm. trib. prov. di Napoli, Sez. III, 15 marzo 2012, n. 145, che ha accolto il ricorso del contribuente/socio, il quale aveva provato, tramite la presentazione degli estratti di c/c bancari, che i maggiori utili non erano stati effettivamente percepiti. Nondimeno, anche altra giurisprudenza di merito ha successivamente stabilito che se l'Ufficio vuole utilizzare la menzionata presunzione ha sempre l'onere di dimostrare che, in concreto, gli utili extracontabili sono stati percepiti dal socio "attraverso elementi univoci e precisi, a nulla valendo quanto da esso Ufficio asserito nell'atto opposto e concernente la ragionevole possibilità che gli utili occultati siano stati distribuiti ai soci" (così Comm. trib. prov. di Parma n. 505/6/14).