

Roberto Schiavolin

La “presunzione giurisprudenziale” di distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa e l’onere della prova contraria in capo ai soci

1 – *Linee generali.*

È noto come sia consolidato l’indirizzo della S.C. ⁽¹⁾ secondo il quale è legittimo, una volta accertati degli utili non dichiarati da una società di capitali a ristretta base partecipativa, presumere che siano stati distribuiti ai soci occultamente in proporzione alle rispettive azioni o quote, se questi ultimi non provino il contrario.

La regola di esperienza a fondamento di queste presunzioni semplici è l’assunto che, se la società ha sottratto reddito alla tassazione e i soci sono pochi (non necessariamente legati da rapporti familiari) ⁽²⁾, sussista tra essi una “complicità” o “solidarietà” tale da rendere probabile, data la loro conoscenza degli affari sociali ⁽³⁾ e comunque il loro onere di controllo sulla gestione, che si siano spartiti gli utili corrispondenti a quel reddito non dichiarato ⁽⁴⁾. Quanto alla possibilità per i soci di provare che, nel caso concreto, le cose siano andate diversamente, in dottrina si è lamentato il carattere di “prova diabolica” della dimostrazione di un fatto negativo come la mancata percezione dei suddetti utili ⁽⁵⁾. Tuttavia, il quadro risultante dalla giurisprudenza è più complesso: vi si trova l’affermazione che i soci possono confutare la stessa esistenza degli

1) Cfr. tra le più recenti, p. es., Cass. civ., n. 17352/2022. Per una ricostruzione generale, pur non recentissima, di dottrina e giurisprudenza, anche con riferimenti agli indirizzi anteriori alla riforma del 1971/1973, si v. per tutti Rasi, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p. 38 ss.

2) Non risulta dalla giurisprudenza un limite numerico della “base ristretta” (p. es., ravvisa una “stretta cerchia familiare” in presenza di sette soci Cass. civ., n. 3254/2000; di “pochi soci, riconducibili a tre soli nuclei familiari” parla Cass. civ. n. 19803/2003). Ovviamente, la presunzione opera anche nel caso di un unico socio (Cass. civ., n. 11045/2019). Per quanto molte sentenze facciano direttamente riferimento ai rapporti familiari esistenti nel caso concreto, essi non sono necessari per l’operare della presunzione: cfr. p.es., Cass. civ., n. 19680/2012, Cass. civ., n. 11599/2021. Inoltre, la presunzione si ritiene applicabile anche se un socio sia a sua volta una società di capitali, qualora anch’essa sia a ristretta base sociale, in forza di un’interpretazione conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva e del principio del divieto dell’abuso di diritto tributario (Cass. Civ., n. 27049/2019, Cass. civ., n. 13841/2021).

3) Cfr. p.es. Cass. civ., n. 2224/2021, par. 17.3; nonché Cass. civ., n. 3254/2000, Cass. civ., n. 1932/2016, Cass. civ., n. 17358/2009; nel senso che la ristrettezza dell’assetto societario implichi, normalmente, un vincolo di solidarietà e di “reciproco controllo” dei soci nella gestione sociale, ed un elevato grado di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali, cfr. Cass. civ., n. 15828/2016; nel senso che tale “maggiore conoscibilità degli affari societari” comporti “la sottoposizione del socio all’onere di conoscere”, potendo esso però provare “fatti impeditivi della conoscibilità, dei comportamenti adottati per acquisire la conoscenza che siano risultati vani, così che si giustifica anche il suo stato di ignoranza, e dei comportamenti volti a far valere la responsabilità dei gestori della società per le anomalie contabili”, mentre la giovane età di un socio, comunque maggiorenne, non varrebbe a “giustificare la mancata osservanza dell’onere di conoscere connesso alla situazione giuridica oggettiva di socio di una società di capitali a ristretta compagine sociale” cfr. Cass. civ., n. 1906/2008.

4) Nel senso che la distribuzione, prescindendo dal bilancio, si presuma avvenuta nel periodo d’imposta in cui gli utili sono stati conseguiti, cfr. per tutte Cass. civ., n. 28789/2008. Nel senso che non si tratti di una doppia presunzione, in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale, p.es. Cass. civ., n. 9519/2009 e Cass. civ., n. 17076/2022, che comunque esclude la sussistenza di un generale “divieto di presunzioni di secondo grado o a catena”; secondo Cass. civ., n. 7103/2016 pertanto, “la sussistenza di utili extracontabili 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”.

“utili in nero” attribuiti alla società ⁽⁶⁾, ma anche quella, fondata sulla distinta soggettività giuridica di essi e sulla conseguente autonomia delle rispettive posizioni fiscali, che i soci non potrebbero, di regola, contestare l'accertamento in capo alla società, o che siano vincolati dalla definitività di esso ⁽⁷⁾. In secondo luogo, ciascun socio può smentire l'applicabilità al caso concreto di quella regola di esperienza, dimostrando la propria estraneità alla gestione e conduzione della società ⁽⁸⁾, risultante, p. es., da un'azione di responsabilità con la quale avesse lamentato condotte dell'amministratore tali da impedirgli di controllare l'attività gestoria ⁽⁹⁾. In terzo luogo, i soci potrebbero dimostrare

5) Cfr. p.es. Lovecchio, *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nella società a ristretta base sociale*, in *il fisco*, 2014, p.1943 ss.; Cedro, *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, p. 846 ss.; Coppola, *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria*, in *Riv. Telem. dir. trib.*, 2021, 924 ss.

6) Cfr. Cass. civ., n. 39285/2021, Cass. civ., n. 15422/2021, Cass. civ., n. 16913/2020, Cass. civ., n. 33976/2019.

7) Cfr. p. es. Cass. civ., n. 15828/2016, la quale deduce da tale distinzione soggettiva che il socio non avrebbe titolo per contestare nel merito, in sede di giudizio sull'avviso di accertamento a lui notificato, quello a carico della società divenuto definitivo per omessa impugnazione; secondo Cass. civ., n. 3980/2020 il socio potrebbe “prendere parte attiva agli accertamenti esperiti nei confronti della società, al fine di contrastarli”, mentre nel giudizio sull'accertamento nei suoi confronti non potrebbe dolersi della definitività per mancata impugnazione di quello societario né riproporre doglianze riferibili ad esso. In dottrina, per una critica alla posizione per cui la definitività di un atto impositivo potrebbe essere opposta a un soggetto al quale esso non sia stato notificato, si v. Contrino, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base proprietaria”*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 1113 ss.,

8) Cfr. p. es. Cass. civ., n. 1932/2016, Cass. civ., n. 18042/2018 (che precisa come il ragionamento deduttivo del giudice di merito sul punto sia incensurabile in cassazione sotto il profilo della violazione di legge). Peraltro, non rileva a tal fine che altri soci abbiano il controllo della società (cfr. Cass. civ., n. 17352/2022); secondo Cass. civ., n. 27445/2020, il socio dovrebbe provare di “avere ricoperto un ruolo meramente formale di semplice intestatario delle quote sociali”, senza svolgere “alcuna delle attività di gestione e controllo riservate dalla legge (e dallo statuto) al socio della società a responsabilità limitata”. Riguardo ad un caso in cui la documentazione della cessione delle quote non si è ritenuta sufficiente “in punto di autenticità, né in punto di certezza della data”, a provare l’“uscita di scena” di un socio, Cass. civ., n. 9849/2011; per l’insufficienza della richiesta da parte del socio di un rendiconto della gestione e della sua attività lavorativa presso un'altra azienda, Cass. civ., n. 26873/2016; per l’insufficienza come prova contraria di un estratto del conto corrente personale del socio e di una denuncia penale nei confronti dell'altro socio e di un terzo, ritenuto “socio occulto”, Cass. civ., n. 7103/2016.

9) Cfr. p.es. Cass. civ., n. 1932/2016, Cass. civ., n. 32468/2018 (ove si è cassata una sentenza che aveva considerato solo la percentuale di partecipazione del socio, trascurando la “mole di documenti” da esso prodotta per provare la sua estraneità alla gestione effettiva della società), Cass. civ., n. 26112/2019 (secondo la quale “il fatto che il socio di S.r.l. a base ristretta rimanga distante dalle decisioni che attengono all'amministrazione e alla gestione dell'impresa sociale non è incompatibile con la distribuzione degli utili extracontabili” presunta in base alla partecipazione al capitale di rischio ed al rapporto personale tra soci, sicché “solo una prova che metta in discussione tale diversa base presuntiva, e con essa lasci dubitare che il socio non solo non sia stato messo a parte delle decisioni gestionali ma anche degli utili d'impresa, ovvero sia stato ad esso anche impedito di controllarne l'esistenza (avvalendosi dei poteri di accesso che ad esso competono ex art. 2476 c.c.), potrebbe quindi assumere rilievo ostativo alla detta presunzione”), Cass. civ., n. 25807/2021 (che ha considerato idonea la prova del “dissenso con il socio amministratore” e delle “iniziative giudiziarie volte proprio al conseguimento della documentazione contabile che ... consentisse di svolgere il controllo previsto dall'art. 2476 cod. civ.”), Cass. civ., n. 29794/2021 (relativa ad un caso in cui i rapporti del contribuente con il socio amministratore “si erano profondamente deteriorati”, insorgendo “liti giudiziarie civili e procedimenti penali” e il secondo “aveva revocato l'incarico al commercialista di fiducia della società”, per cui “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”); mentre Cass. civ., n. 15365/2018 ha considerato un'azione di responsabilità verso l'amministratore inadeguata a provare anche solo in via indiziaria, l'estraneità del ricorrente alla gestione della società, anzi essa avrebbe “confermato indirettamente” la presunta distribuzione di utili extracontabili. Cass. civ., n. 27637/2019, peraltro, ha ritenuto “correttamente disattesa” dal giudice d'appello con “implicito giudizio di irrilevanza e di inopponibilità all'Agenzia delle

che i suddetti utili extracontabili non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società ⁽¹⁰⁾.

Per indicare le possibilità di prova contraria, tuttavia, non di rado sono usate formule che sembrano limitarle a certe circostanze, affermandosi p. es. che, per smentire il “fatto ignoto” rappresentato dalla divisione di utili tra i soci, questi ultimi potrebbero “soltanto” dimostrare che siano stati spesi o trattenuti dalla società ⁽¹¹⁾. Non mancano formulazioni più ampie, comprendenti p. es. “l’assenza di una concreta provvista finanziaria trasferibile nella sfera patrimoniale” dei soci ⁽¹²⁾, ma anch’esse sembrano ridurre l’oggetto della prova contraria all’impossibilità per la società di detta distribuzione, trascurando il versante della dimostrazione della mancata percezione da parte del singolo socio.

Orbene, è comprensibile che nella realtà operativa si senta l’esigenza di criteri di giudizio uniformi per schemi motivatori di frequente impiego, e che di fronte a detti indirizzi consolidati appaia naturale impostare la difesa come si farebbe di fronte ad una presunzione legale la quale gravasse i soci dell’onere di provare certi tipi di fatti per smentire la presunta distribuzione. Tuttavia, a mio avviso non si può trascurare che si tratta pur sempre di una presunzione semplice, sicché la valutazione sulla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza va lasciata, come prevede l’art. 2729 cod. civ., alla “prudenza del giudice” ⁽¹³⁾, ed il sindacato della Corte di Cassazione sulle decisioni di quest’ultimo è quello concernente giudizi di fatto ⁽¹⁴⁾. Pertanto, per rispettare il diritto di difesa mi pare si debba consentire ai soci di provare, con mezzi ammissibili, qualsiasi fatto che il giudice di merito consideri rilevante nel caso concreto, in quanto idoneo a dimostrare non solo l’impossibilità, ma anche l’improbabilità della distribuzione presunta dall’amministrazione finanziaria. Dunque, ogni riferimento alle possibili prove contrarie tratto dalla giurisprudenza di vertice mi sembra doversi leggere come esemplificativo.

S’intende che provare, p.es., l’assenza di versamenti della società sui conti bancari del socio e di suoi investimenti o spese ulteriori rispetto a quelli giustificati dai redditi dichiarati ⁽¹⁵⁾ non dà la certezza che la distribuzione non sia comunque avvenuta con modalità occulte. Tuttavia, sta al giudice di merito valutare globalmente ogni fatto dimostrato nel processo, per decidere se la presunzione sia superata o no ⁽¹⁶⁾. P. es., la prova della sottrazione, da parte di ladri o rapinatori, del denaro tratto da vendite non contabilizzate mi pare sufficiente ad escluderne la distribuzione ai soci tanto quanto un reinvestimento in beni strumentali o merci. Qualora, poi, detta sottrazione fosse stata perpetrata dall’amministratore, o solo da alcuni soci, non mi parrebbe convincente

Entrate” perfino la doglianza fondata su una sentenza civile che accertava la simulazione assoluta dell’acquisto delle quote sociali.

10) Cfr. p. es. Cass. civ., n. 8351/2002, Cass. civ., n. 1906/2008, Cass. civ., n. 20722/2010, Cass. civ., n. 10898/2015, Cass. civ., n. 18042/2018.

11) Cfr. Cass. civ., n. 15828/2016.

12) Cfr. Cass. civ., n. 30351/2019.

13) Gli artt. 38 e 39, comma 1, d.p.r. n. 600/1973 (cfr. però Cass. civ., n. 6073/2018, e Cass. civ., n. 7168/2021 per la riconduzione della presunzione di distribuzione all’art. 39, comma 1, lett. d, d.p.r. n. 600/1973), disponendo in materia di accertamento, non fanno riferimento alla commissione tributaria, ma è ovvio che stia ad essa valutare la sussistenza di detti requisiti, se contestati.

14) Cfr. p.es. Cass. civ., n. 8351/2002.

15) Cfr. p.es. Cass. civ., n. 16525/2022, nel senso che non occorrono riscontri attraverso controlli bancari o sugli acquisti effettuati dai soci;

16) Cfr. Cass. civ., n. 18042/2018, ma anche Cass. civ., n. 28344/2018, per il vincolo del giudice di rinvio alla decisione della Corte di cassazione sull’insufficienza, per superare la presunzione, di certi elementi (nel caso di specie, le dichiarazioni dell’amministratore unico e l’assenza di movimentazioni riferibili alla società sul conto corrente della contribuente) su cui si era fondata la sentenza cassata. In dottrina, cfr. p. es. Contrino, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, in G T – Riv. Giurisp. Trib., 2014, p. 701 ss.

confinare questa prova contraria sul piano astratto della mancanza di “solidarietà” e “controllo reciproco” nella compagine sociale, anziché guardare al dato specifico della mancanza di una somma concretamente distribuibile agli altri soci. Benché casi come questi ultimi siano ovviamente marginali, e richiedano una valutazione rigorosa delle prove addotte, essi valgono a dimostrare come in materia di presunzioni semplici il materiale giurisprudenziale debba essere usato per favorire la più ragionevole applicazione del principio del libero convincimento del giudice, non per vincolarlo ad elencazioni casistiche. In altre parole, gli indirizzi della giurisprudenza di vertice hanno certo grande importanza anche nell'individuare schemi tipici di ragionamento idonei, oppure non idonei, a soddisfare i requisiti previsti dalla legge tributaria per le presunzioni semplici, ma non possono leggersi come se intendessero precludere la valutabilità di schemi non considerati: questo potrebbe stabilirlo solo il legislatore, introducendo presunzioni legali a prova contraria limitata (oltretutto solo nei limiti consentiti dagli artt. 24 e 53 Cost.).

2. Alcune estensioni dell'applicazione della presunzione (in particolare, a situazioni da cui non risulti in capo alla società la disponibilità di risorse distribuibili ai soci).

Il riferimento, come oggetto della presunta distribuzione, ad “utili extracontabili” anziché al reddito imponibile della società, parrebbe ovvio, considerando che la determinazione di quest'ultimo è disciplinata in funzione, non della misurazione del risultato ripartibile tra i soci, ma della tassazione, sicché i componenti positivi e negativi di esso possono ben includere poste cui non corrispondono entrate ed uscite. D'altronde, in giurisprudenza si afferma che nemmeno l'accertamento di una perdita contabile escluda una distribuzione ai soci di somme non transitate attraverso la contabilità ⁽¹⁷⁾. Ma appunto, parrebbe ovvio che la presunzione di distribuzione debba fondarsi sull'accertamento della disponibilità di risorse suscettibili di essere ripartite tra i soci. Invece, la giurisprudenza di legittimità ha esteso la sfera di applicazione della presunzione ad accertamenti a carico della società da cui emerge un reddito imponibile non corrispondente a somme distribuibili, come quando vengano recuperate a tassazione spese effettivamente pagate, ma indeducibili dalla base imponibile ⁽¹⁸⁾.

Questo indirizzo è stato molto criticato in dottrina ⁽¹⁹⁾, osservandosi come, mentre il disconoscimento di un costo in quanto inesistente (anche se considerato tale perché non documentato) fa emergere un maggiore utile distribuibile, quello di spese sostenute, ma che la normativa tributaria non consente di dedurre nella determinazione del reddito

17) Cfr. p. es. Cass. civ., n. 18640/2008, Cass. civ., n. 5488/2009, Cass. civ., n. 17358/2009, Cass. n. 8954/2013, Cass. n. 27778/2017; in dottrina, cfr. p.es. Beghin, *Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei 'costi indeducibili'* (nota a Cass. Sez. trib., 12 novembre 2020, n. 25501), in *il fisco*, 2021, 1, p. 79 ss.; Carinci - Rossetti, *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?*, in *il fisco*, 2021, 1, p. 2707 ss.

18) Cfr. p.es. Cass. civ., n. 17959/2012, nel senso che “non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi”; Cass. civ., n. 3980/2020 e Cass. civ., n. 25501/2020, secondo le quali la presunzione di distribuzione occulta ai soci opera anche in caso di costi fiscalmente non deducibili, perché sono per loro natura neutrali ai fini fiscali, “nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la quale tuttavia è da considerare comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte dovute”; Cass. civ., n. 2224/2021, par. 17.6, nel senso che “anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più variegate ragioni ...ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società ...matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, infatti, ... si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato ... che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione” (conf. Cass. civ., n. 11599/2021).

19) Cfr. p.es. Beghin, op. loc. ult. cit.; Id., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a «ristretta base» tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in *GT – Riv. Giurispr. Trib.*, 2004, p. 433 ss.; Coppola, *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata)*, cit., p. 926 ss.; Rasi, *La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretta base proprietaria*, cit., p. 119 ss.

(imponendo dunque variazioni in aumento al risultato del conto economico), fa aumentare la base imponibile, ma non comporta che fosse disponibile una maggiore liquidità rispetto a quella emergente dalla contabilità: non c'è quindi ragione di presumere che i soci possano avere incassato una parte di tale reddito accertato. In effetti, dalle motivazioni delle sentenze sopra ricordate sembra emergere la convinzione che a doversi ripartire tra i soci negli atti di accertamento, anziché una provvista di cui risulti la disponibilità in capo alla società e di cui non sia provato un diverso impiego, sia semplicemente il maggior reddito imponibile determinato in capo ad essa, o addirittura si assume che in base a dette regole di indeducibilità debba essere corretto lo stesso conto economico.

A mio avviso è comunque possibile ricondurre l'applicazione della presunzione alla logica del sistema, nella quale i dividendi sono tassabili soltanto se percepiti dal socio, come risulta dagli artt. 45, 47 e 89 t.u.i.r. Considerando cioè la sequenza in cui detta presunzione si articola, si possono intendere quelle sentenze come riferite alla determinazione di una cifra astrattamente ripartibile, alla quale si può opporre in una fase logicamente successiva una prova contraria: a ciascun socio, dunque, basterebbe dimostrare che effettivamente la società ha pagato somme corrispondenti a quei costi fiscalmente indeducibili, sicché ad essi non corrispondono risorse distribuibili.

Non mancano però altre manifestazioni di una visione della presunzione in esame isolata dal sistema di tassazione dei dividendi. Basti ricordare come in giurisprudenza si sia negata l'applicabilità a tal fine delle regole che eliminano o riducono la doppia imposizione su di essi, perché queste sarebbero riferibili solo agli utili distribuiti in base a delibere formali e non a quelli extracontabili: oltre a non essere applicabile il divieto di doppia imposizione interna ai prelievi su redditi risultanti da presupposti differenti, come quello della società e quelli dei soci ⁽²⁰⁾, non vi sarebbe "obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è mai stata" ⁽²¹⁾. Questo approccio al problema, per quanto i risultati di esso siano in accordo sia con l'applicabilità del credito di imposta sui dividendi, previsto prima della riforma di cui al d.lgs. n. 344/2003, solo a quelli dichiarati dai soci, sia con la limitazione del divieto generale di doppia imposizione a quella giuridica ⁽²²⁾, mi sembra però poco soddisfacente.

Anzitutto, le affermazioni sull'assenza in concreto di una doppia imposizione hanno lasciato intendere in dottrina che la Corte di cassazione non si opponesse all'applicazione a queste situazioni, onde evitare problemi di doppia imposizione sui redditi societari, di un meccanismo di tassazione per "trasparenza" analogo a quello previsto dalla legge per le società di persone: l'amministrazione finanziaria avrebbe potuto, dunque, pretendere di

20) Cfr. riguardo all'inapplicabilità del divieto di cui all'art. 67, d.p.r. n. 600/1973 in caso di diversità dei presupposti, come nel caso delle pretese a carico di una società di capitali e dei soci, Cass. civ., n. 19803/2003; nel senso che la duplicità sia solo economica e non giuridica, cfr. Cass. civ., n. 10793/2016; secondo Cass. civ., n. 8351/2002 "l'inesistenza di una duplicità di tassazione in senso giuridico ... è stata esclusa in modo espresso dal legislatore, che ha specificamente preso atto della discriminazione derivantene ai danni dei soci in relazione alla redditività del capitale investito nell'impresa e ne ha regolato gli effetti mediante il riconoscimento di un credito d'imposta".

21) Cfr. Cass. civ., n. 34282/2019, secondo la quale l'imponibilità al 40 % prevista dall'art. 47 t.u.i.r. (nel testo applicabile al periodo d'imposta oggetto di accertamento) non riguarderebbe detti utili extracontabili, il quanto ha il "fine di mitigare gli effetti della doppia imposizione economica, in quanto gli utili distribuiti sono stati già tassati in capo alla società che li ha prodotti. Al contrario, nel caso in esame, trattandosi di utili ... mai pervenuti nella contabilità societaria, è chiaro che non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è mai stata, non avendo la società mai dichiarato tali utili extracontabili". Si v. anche Cass. civ., n. 13550/2020, Cass. civ., n. 26317/2020, Cass. civ., n. 8730/2021, Cass. civ., n. 9137/2021, Cass. civ., n. 16525/2022, Cass. civ., n. 17352/2022. Cfr. Gaeta, *Società a ristretta base sociale: tassazione integrale degli utili (presuntivamente) distribuiti ai soci*, in *il fisco*, 2021, 1, p. 1877 ss.; Rasi, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, in *Dir. Prat. Trib.* 2019, p. 2399 ss.

22) Cfr. Beghin, *L'occulta distribuzione dei dividendi*, loc. cit., sulla limitazione del divieto di doppia imposizione alla fase di riscossione in quanto l'art. 67 d.p.r. n. 600/1973 fa riferimento all'imposta "pagata", nonché alla non applicabilità del credito d'imposta sui dividendi, ex art. 14, comma 5, t.u.i.r. (nel testo anteriore al d.lgs. n. 344/2003) a dividendi non dichiarati dal socio (cfr. p. es. Cass. civ., n. 8351/2002).

colpire la ricchezza emersa, anziché come reddito d'impresa della società e come reddito di capitale dei soci, come un "reddito di partecipazione" soggetto ad imposta soltanto in capo a questi ultimi ⁽²³⁾. Una siffatta applicazione al reddito prodotto da società di capitali di un regime sostanziale previsto per quelle di persone residenti era comunque palesemente in contrasto con la legge, e ciò fa dubitare, a mio avviso, che alcune sentenze della Cassazione intendessero avallarla ⁽²⁴⁾ semplicemente perché facevano riferimento a "redditi di partecipazione" od all'assenza di una doppia imposizione per la mancata dichiarazione degli utili da parte della società: la pretesa d'imposta nei confronti di quest'ultima discendeva infatti pianamente dalla disciplina sostanziale ⁽²⁵⁾.

In ogni caso, dopo le riforme recate dal d.lgs. n. 344/2003, nei confronti dei soci agli utili distribuiti ("in qualsiasi forma", ex art. 47 e 89 t.u.i.r.) si applica il regime sostanziale di cui agli artt. 45, 47 e 89 t.u.i.r. e 27 d.p.r. n. 600/1973, in forza del quale la doppia imposizione è attenuata a prescindere dalla previa applicazione dell'ires alla società, che viene comunque assoggettata a tale tributo sul reddito accertato, e la presunzione di distribuzione non può che inserirsi in tali meccanismi. In particolare, quando gli utili distribuiti siano soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta ex art. 27, d.p.r. n. 600/1973 (esteso dall'art. 1, comma 1003, l. n. 205/2017 anche a dividendi derivanti da partecipazioni non qualificate, se non relative ad impresa), i soci non subiscono un accertamento, perché tali dividendi sono esclusi dal loro reddito ex art. 3, comma 3, lett. a) t.u.i.r.. Sarà in tal caso la società a subire (oltre all'ires sul reddito accertato), in quanto sostituto d'imposta, l'accertamento delle ritenute omesse sui presunti utili distribuiti, salvo precisare che la riscossione coattiva potrebbe eventualmente avvenire nei confronti dei soci, in forza della responsabilità solidale prevista dall'art. 35, d.p.r. n. 602/1973 in caso di ritenute né applicate né versate ⁽²⁶⁾.

Quanto detto *supra* offre l'occasione di osservare come possa creare fraintendimenti l'uso, fatto da una parte della dottrina, di un'espressione come 'trasparenza per presunzione' per sottolineare che i risultati pratici dei suddetti indirizzi giurisprudenziali sono simili a quelli di un'imputazione ai soci del reddito accertato in capo alla società, anziché delle somme effettivamente distribuibili ⁽²⁷⁾. Anche se ciò sia fatto per invocare meccanismi procedurali e processuali idonei ad assicurare ai soci possibilità di difesa non

23) Cfr., in senso critico rispetto a tale applicazione del meccanismo di trasparenza fuori dei casi previsti dalla legge, la quale prevede invece il recupero a carico della società e dei soci delle imposte rispettivamente evase, Rasi, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., p. 38 s.; Id., *La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in Riv. trim. dir. trib., 2013, p. 119 ss.

24) Mi sembrano da intendere come riferite non ad un regime sostanziale di trasparenza, ma alla presunzione di distribuzione anche le considerazioni di Cass. civ., n. 13841/2021 "sulla tendenza legislativa degli ultimi venti anni ... nel senso dell'accentuazione della natura personalistica della s.r.l., ove la persona del socio è fondamentale per garantire la fiducia che il mercato deve riporre nel sodalizio", onde "già sulla base del solo diritto societario comune" si legittimerebbe "l'assimilazione della s.r.l. alle società di persone nella questione che ne occupa, atteso che la struttura stessa della predetta società è tale per cui il socio conosce tutte le vicende societarie e, qualora la base partecipativa sia ristretta, fa scattare una serie di presunzioni", ponendosi inoltre la disciplina tributaria "come un sistema speciale rispetto a quella del diritto comune delle società", sicché quella presunzione si legittima "anche sotto la specifica prospettiva del divieto dell'abuso del diritto, che si verificherebbe ove si ritenesse che la mancata contabilizzazione dell'utile costituisca dimostrazione della assenza di distribuzione tra i soci".

25) Comunque, per il rigetto di tale impostazione, cfr. p. es. Cass. civ., n. 17461/2017, nel senso che, "diversamente da quanto avviene per le società di persone, il cui regime fiscale è improntato al principio di trasparenza ed i redditi della società sono considerati redditi dei soci, nelle società di capitali non sussiste un simile meccanismo di imputazione dei redditi delle società ai soci"; conf. Cass. civ., n. 17358/2009 e Cass. civ., n. 19803/2003.

26) Cfr. G. Consolo, *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. Telem. dir. Trib., 2019, p. 80 ss.; Ianniello, *S.r.l. 'a ristretta base' e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, in Corr. Trib., 2020, p. 31 ss.; Zappi, *La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile*, in il fisco, 2018, p. 1217 ss.

minori di quelle operanti rispetto all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata ⁽²⁸⁾, a mio avviso è preferibile tenere ferma anche sul piano terminologico la diversità del regime dei dividendi distribuiti (sia pure per presunzione) da società soggette ad ires ⁽²⁹⁾.

Conviene qui ricordare l'applicabilità della presunzione, cui si è accennato ⁽³⁰⁾, pure a soci i quali siano altre società di capitali, se anch'esse abbiano una ristretta base sociale, ed ai loro soci ⁽³¹⁾, perché tale estensione viene fondata su esigenze di eguaglianza di trattamento a parità di capacità contributiva, di contrasto all'abuso del diritto (anche in ossequio alla Raccomandazione UE 2012/772 riguardo al contrasto alle costruzioni di puro artificio) onde evitare che detta presunzione possa essere "neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica", nonché sulla "tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica dell'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare" ⁽³²⁾. Ritengo il risultato condivisibile alla luce dei requisiti delle presunzioni semplici, ma tali argomentazioni mi sembrano impostate come se si trattasse di assicurare l'effettività di una presunzione legale (come, p. es., se la stessa costruzione di un gruppo di micro-società potesse mirare fin dall'inizio a "schermare" la distribuzione di utili extrabilancio), e in tal modo si potrebbe suggerire l'idea che per ogni società a base ristretta sia "naturale" un regime di trasparenza fiscale. Quest'ultimo approccio al problema a mio avviso sarebbe in contrasto con la lettera e lo spirito della disciplina tributaria dei dividendi, dalla quale discende piuttosto, come si è detto, l'apprezzamento del quadro probatorio secondo il libero convincimento del giudice.

3. Rapporti fra accertamento societario e accertamenti in capo ai soci

Come si è detto, alcune sentenze ammettono che il socio, impugnando l'accertamento a suo carico, possa confutare "non solo l'avvenuta distribuzione degli utili in nero, ma neanche la stessa ricorrenza della loro formazione in capo alla società" ⁽³³⁾.

27) Usano tale termine, p.es., Furian, *Utili presunti in capo ai soci se l'accertamento societario è annullato per vizi procedurali*, in *il fisco*, 2022, 1, p. 557 ss.; Serranò, *La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, p. 550 ss.; Amatucci, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. Trib.*, 2018, p. 522 ss.; Golisano, *Brevi note in tema di trasparenza per «presunzione» e limiti soggettivi del giudicato*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, p. 523 ss.; Rasi, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., p. 38 s.; Id., *La 'trasparenza per presunzione'*, loc. cit.; Scanu, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle 'piccole' società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 443 ss.; Ficari, *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1049 ss.

28) Cfr p. es. Serranò, op. loc. cit.

29) Di un "fraitendimento che si sta consumando nel far funzionare la presunzione alla stregua di un peculiare regime di trasparenza societaria, in difetto di qualsivoglia base normativa", parlano Carinci - Rossetti, *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?*, in *il fisco*, 2021, 1, p. 2707 ss.
30) Cfr. *supra*, nota 2.

31) *Contra*, però, in quanto la società intermedia non era stata assoggettata a controllo e quindi non era noto se avesse ricevuto gli utili accertati in capo all'altra, *Comm. Trib. Reg. Lombardia*, Sez. XVIII, 12 febbraio - 6 marzo 2020, n. 719/18, in *Rass. Trib.*, n. 3/2020, p. 844 ss.

32) Cfr. *Cass. civ.*, n. 13841/2021; si v. inoltre, p.es., *Cass. civ.*, n. 9849/2011, *Cass. civ.*, n. 27049/2019.

33) Cfr. *Cass. civ.*, n. 39285/2021; secondo *Cass. civ.*, n. 386/2016 non sussiste "alcun rapporto di pregiudizialità necessaria tra accertamento a carico del socio ed a carico della società" ed il maggior reddito accertato a carico di quest'ultima, ripercuotendosi sul reddito del primo, comporterà per esso "l'onere di contestare non solo la presunzione, ma pure le risultanze della verifica e la rideterminazione del reddito della società effettuato dall'Ufficio"; secondo *Cass. civ.*, n. 29503/2020, una censura relativa al reddito societario sollevata dal socio in "un ricorso proposto congiuntamente alla società", ma non nella sua separata domanda di annullamento dell'accertamento nei propri confronti, non sarebbe apprezzabile con riferimento a quest'ultima, ancorché poi riunita al giudizio intrapreso dalla società; secondo *Cass. civ.*, n. 19117/2022 (pubblicata il 14/6/2022, successivamente al Convegno), "non è sufficiente che il socio contesti la mancanza di prova di un valido e definitivo accertamento nei confronti della società ma è necessario che contesti lo stesso effettivo

Peraltro, si afferma in giurisprudenza che l'accertamento del reddito societario vada notificato solo alla società, essendo "i soci, in quanto tali ... privi di legittimazione processuale nel distinto giudizio relativo alla determinazione" di esso reddito ⁽³⁴⁾ e che l'avviso di accertamento nei confronti del socio potrebbe essere legittimamente motivato con un mero rinvio *per relationem* a quello notificato alla società, giacché i soci, ai sensi dell'art. 2476 c.c., hanno diritto di consultare la documentazione contabile di essa (inclusi l'avviso di accertamento notificato alla medesima e l'eventuale documentazione giustificativa) ⁽³⁵⁾. Secondo varie sentenze, inoltre, il socio non avrebbe titolo per contestare, nel giudizio sull'avviso di accertamento nei suoi confronti, un accertamento del reddito societario divenuto definitivo per mancata impugnazione ⁽³⁶⁾, potendo soltanto provare di non aver percepito gli utili extracontabili ⁽³⁷⁾, ma recente giurisprudenza esclude tale preclusione, nonché quella derivante dallo stesso giudicato nei confronti della società, se il socio non sia stato messo in grado di partecipare al processo ⁽³⁸⁾. Inoltre, si è affermato che, essendo le posizioni della società e dei soci distinte e indipendenti, la definizione per condono in capo (soltanto) alla prima non impedisce all'amministrazione finanziaria di insistere nelle sue pretese verso i soci basate sull'accertamento originario ⁽³⁹⁾, così come il reddito accertato

conseguimento, da parte della società, di tali utili, ove non sia in grado di dimostrare la mancata distribuzione degli stessi, stante l'autonomia dei giudizi nei confronti della società e del socio ed il rapporto di pregiudizialità dell'accertamento nei confronti della prima rispetto a quello verso il secondo". Si v. inoltre la giurisprudenza indicata *supra*, alla nota 6.

34) Cfr. Cass. civ., n. 441/2013; nel senso che il socio non possa lamentare vizi formali dell'avviso di accertamento societario ormai definitivo, perché oggetto del contendere, nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo a suo carico, è l'applicabilità della presunzione di distribuzione di utili extra-contabili, Cass. civ., n. 7103/2016.

35) Cfr. Cass. civ., n. 12698/2022, Cass. civ., n. 39285/2021, Cass. civ., n. 33915/2019, Cass. civ., n. 11045/2019 (ancorché in tal caso l'accertamento societario fosse stato allegato a quello notificato al socio) e, per una ricostruzione dell'evoluzione normativa ove si sottolinea la rilevanza della riproduzione del contenuto essenziale dell'accertamento societario nella motivazione di quello nei confronti del socio, Cass. civ., n. 1906/2008.

36) Fermo restando che per la pretesa nei confronti del socio non è necessario un accertamento societario definitivo: cfr. p. es. Cass. civ., n. 5076/2011 e Cass. civ., n. 19013/2016 (secondo Cass. civ., n. 11045/2019, anche da una sentenza nei confronti della società non ancora passata in giudicato può derivare un "valido accertamento di utili non contabilizzati"; conf. Cass. civ., n. 17461/2017).

37) Si v. la giurisprudenza indicata *supra*, alla nota 7, nonché Cass. civ., n. 441/2013, secondo la quale, quando "il reddito nei confronti della società risulti accertato in maniera definitiva, il giudizio nei confronti del socio, per quanto attiene all'esistenza degli utili extracontabili realizzati dalla società, è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa" (nel caso di specie, la società non aveva impugnato); Cass. civ., n. 19565/2014, nel senso che al socio sia preclusa "la facoltà di contestare, in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento nei suoi confronti, l'accertamento di maggiori utili divenuto ormai definitivo a carico della società" (nel caso di specie, per condono).

38) Secondo Cass. civ., n. 13839/2022, se "il socio non può, di norma, dolersi dell'accertamento effettuato nei confronti della società proponendo doglianze ad esso riferibili", potrebbe però contestare anche la determinazione degli utili extracontabili qualora detto avviso di accertamento non sia stato da essa impugnato (nonché nel caso in cui non fosse stato ad essa correttamente notificato); secondo Cass. civ., n. 19013/2016, i soci possono contestare la determinazione del reddito della società se non abbiano preso parte, né siano stati messi in grado di farlo, al processo da essa instaurato.

39) Cfr. Cass. civ., n. 6073/2018 nel senso che la domanda di condono costituisca esercizio di un diritto lasciato al libero e prudente apprezzamento di ciascun contribuente, e quindi il condono di cui fruisca la società sia irrilevante ai fini dell'irpef dovuta dai soci che abbiano scelto di non avvalersene, conservando l'amministrazione finanziaria il diritto - dovere di procedere nei loro confronti; Cass. civ., n. 386/2016, secondo la quale "la presunzione di attribuzione pro quota ai soci ... degli utili extra bilancio ... non viene meno in ipotesi di presentazione di domanda di condono da parte della società, essendo questa ed il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti ... potendo dunque notificarsi avviso di accertamento del maggior reddito da partecipazione nei confronti del socio di società di capitali a ristretta base, anche in caso di condono tombale della società, i cui effetti preclusivi non si estendono ai soci, stante la distinta soggettività e posizione fiscale di questi ultimi"; Cass. civ., n. 11599/2021, nel senso che la dichiarazione integrativa "non comporta alcuna preclusione all'accertamento nei confronti dei soci dell'ammontare dei dividendi da questi effettivamente percepiti"; secondo Cass. civ., n. 29503/2020, in quanto le definizioni per condono prescindono dall'accertamento dell'imponibile, l'amministrazione finanziaria non deve adeguare il reddito da partecipazione dei soci che abbiano scelto di non avvalersene a quello della società che abbia aderito ad esso e conserva il potere-dovere di accertamento nei

con adesione della società non è vincolante per i soci ⁽⁴⁰⁾ (e l'amministrazione finanziaria non ha il dovere di procedere nel contestuale contraddittorio di società e soci ex art. 4, co. 2, d.lgs. n. 218/1997, perché quest'ultimo si riferisce soltanto alle società di persone) ⁽⁴¹⁾.

Riguardo al giudicato formatosi in esito al processo sul reddito societario, si è precisato che se esso annulla in tutto o in parte, per ragioni attinenti al merito della pretesa fiscale, l'avviso di accertamento nei confronti della società, ne discende l'illegittimità di quelli nei confronti dei soci ⁽⁴²⁾, mentre se dichiara l'invalidità di esso, p. es., per vizi formali o di notifica, non essendo in tal modo determinato un utile distribuibile, non ha effetto pregiudicante sui processi relativi a tali atti ⁽⁴³⁾.

La giurisprudenza, infine, esclude che detta pregiudizialità delle decisioni sul reddito della società (diversamente da quanto si afferma per le società di persone) comporti il litisconsorzio necessario ⁽⁴⁴⁾, ritenendo piuttosto applicabile la sospensione ex art. 295 c.p.c. (e ora ex art. 39, comma 1-bis, d.lgs. n. 546/1992) del processo sull'accertamento relativo al socio, fino a quando passi in giudicato la sentenza sul reddito della società ⁽⁴⁵⁾

confronti di primi, anche la definizione della controversia sull'accertamento della società ex art. 11, d.l. n. 50/2017 non estingue i processi sugli avvisi di accertamento a carico dei soci, l'autonomia dei quali rende irrilevante l'ammontare definito in capo alla società. *Contra*, Cass. civ., n. 19565/2014, la quale ha genericamente ritenuto vincolante per il socio "l'accertamento di maggiori utili divenuto ormai definitivo a carico della società" ancorché ciò dipendesse da adesione al condono ex l. n. 289/2002.

40) Cfr. Cass. civ., n. 16810/2017, nel senso che il maggior reddito accertato con l'adesione della società "non si presume distribuito ai soci, incombendo sull'ufficio l'onere della prova in ordine alla distribuzione di esso", e gli elementi emersi in detto procedimento "possono essere considerati, nella fase contenziosa instauratasi tra l'amministrazione ed il socio, solo quali elementi di prova da valutare unitamente alle prove offerte dal contribuente"; Cass. civ., n. 32959/2018, nel senso che il "verosimile maggior reddito accertato" con l'adesione della società "specie in mancanza di evidenze in senso opposto" possa presumersi distribuito al socio "il quale, però, potrà fornire la più ampia prova contraria"; Cass. civ., n. 19068/2022 (pubblicata il 14/6/2022, successivamente al convegno), secondo la quale "l'imputazione ai soci del reddito ... prescinde dall'eventuale natura adesiva dell'accertamento nei confronti dell'ente ... accertato con adesione o in altro modo, il maggior reddito di una società a ristretta base partecipativa si presume distribuito pro quota ai soci in forma di utili extracontabili".

41) Cfr. Cass. civ., n. 37193/2021.

42) Cfr. p. es. Cass. civ., n. 13839/2022, nel senso che il giudicato sull'accertamento nei confronti della società abbia un "effetto riflesso" nel giudizio sull'accertamento nei confronti del socio; Cass. civ., n. 39285/2021, nel senso che l'accertamento societario sia "presupposto" e "pregiudicante" rispetto a quelli nei confronti dei soci; Cass. civ., n. 13989/2019, nel senso che il giudicato su tale accertamento da cui risulti l'insussistenza o la minore consistenza di utili extracontabili, spieghi un'efficacia riflessa nel giudizio sull'avviso di accertamento relativo al socio in quanto "rimuove (in tutto o in parte) il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione"; Cass. civ., n. 30568/2017, nel senso che "la sentenza irrevocabile favorevole alla società contribuente, che esclude il conseguimento di superiori ricavi non contabilizzati ... può essere utilizzata dal socio come prova nel giudizio tributario per contestare ai fini IRPEF i presunti utili percepiti".

43) Cfr. p. es. Cass. civ., n. 39285/2021, nel senso che "tale carattere pregiudicante non si rinviene nelle ipotesi di annullamento per vizi del procedimento (come nell'ipotesi di inesistenza della notifica e per errata intestazione dell'avviso), le quali danno luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale"; Cass. civ., n. 7168/2021, Cass. civ., n. 10455/2021 (secondo la quale "proprio l'assenza di un accertamento irrefutabile sulla inesistenza nel merito della pretesa correlata ai ricavi non contabilizzati può essere posto a base della pretesa nei confronti del socio").

44) In dottrina, sostiene l'applicabilità del litisconsorzio necessario, p. es., Amatucci, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in Corr. Trib., 2018, p. 522 ss.; nel senso che "l'istituto della sospensione tuteli maggiormente l'esigenza di evitare l'ingenerarsi di giudicati contrastanti" Serrano, *La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario*, in Dir. Prat. Trib., 2022, p. 550 ss.

45) Cfr. p. es., nel senso che non sussista litisconsorzio necessario, ma un rapporto di pregiudizialità tra le due cause comportante la sospensione del processo promosso dal socio, in attesa della decisione del processo pregiudicante promosso dalla società, Cass. civ., n. 30568/2017; nel senso che l'accertamento nei confronti della società sia un indispensabile antecedente logico-giuridico rispetto a quello nei confronti del socio, "in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano", Cass. civ., n. 25556/2017 e Cass. civ., n. 10793/2016 (secondo la quale

(restando tale sospensione facoltativa se il processo pregiudicante pende in appello, ai sensi dell'art. 337 c.p.c., reso applicabile dal 2016 in seguito alla modifica recata dall'art. 9, d.lgs. 156/2015 all'art.49, d.lgs. n. 546/1992) ⁽⁴⁶⁾.

Quali considerazioni si possono fare di fronte a questi spunti giurisprudenziali in parte contrastanti ?

Anzi tutto, motivare l'avviso di accertamento notificato al socio rinviando a quello nei confronti della società, senza allegarlo né riprodurne il contenuto essenziale, rispetta l'art. 42, secondo comma, ult. per., d.p.r. n. 600/1973 (senza qui porsi il problema della fedeltà di tale attuazione dell'art. 7, l. 212/2000) solo se questo sia già "conosciuto" o sia già stato "ricevuto" dal socio medesimo (giacché detta disposizione non si appaga di una semplice "conoscibilità", salvo quando dipenda dalla "ricezione" di un atto). Orbene, a mio avviso la notifica alla società di un avviso di accertamento non può valere anche come "ricezione" da parte dei soci, data la distinzione soggettiva tra l'una e gli altri, mentre si può fondare una presunzione semplice di conoscenza di quell'atto sulla regola di esperienza per cui i soci di una società a base ristretta, normalmente, conoscono le vicende relative alla gestione. Tuttavia, una presunzione siffatta è distinta da quella di distribuzione degli utili, dovendo risultarne la conoscenza da parte del socio, entro il momento in cui riceve la notifica dell'avviso di accertamento nei suoi confronti, delle ragioni della determinazione di detti utili da parte dell'amministrazione finanziaria. Perciò, il socio può smentire questa presunzione autonomamente rispetto a quella posta a base della pretesa fiscale ⁽⁴⁷⁾, p. es. dimostrando di aver perduto nel frattempo la posizione di socio, ovvero che la conoscenza dell'accertamento societario gli sia stata impedita o sia comunque successiva alla notifica di quello individuale ⁽⁴⁸⁾.

pertanto tra i processi sull'uno e sull'altro accertamento sussiste "un rapporto di pregiudizialità in senso tecnico"); Cass. civ., n. 5393/2016, afferma peraltro che "la contemporanea pendenza del processo sull'avviso di accertamento nei confronti della società e del processo sull'avviso di accertamento nei confronti del socio impone un coordinamento", ma questo sarebbe realizzabile o mediante la sospensione del processo sull'avviso di accertamento nei confronti del socio fino al giudicato sull'avviso di accertamento nei confronti della società, o attraverso la riunione dei processi; Cass. Civ., n. 15009/2017 sostiene che non vi sia violazione di un dovere di sospensione del processo, né di riunione delle cause, quando i ricorsi della società e dei soci siano stati esaminati nella stessa udienza e "decisi con medesimo esito dallo stesso collegio e relatore, senza quindi alcun pregiudizio del diritto di difesa, essendo invece la sospensione del processo prevista solo per il diverso caso di pendenza separata dei procedimenti nei quali si controverte del maggior reddito nei confronti della società e del reddito di partecipazione contestato dall'ufficio ai singoli soci"; secondo Cass. civ., n. 39285/2021 grava sul socio l'onere di allegare e provare la pendenza del processo pregiudicante per ottenere la sospensione di quello sull'accertamento pregiudicato.

46) Cfr. Cass. civ., n. 12900/2018, Cass. civ., n. 9843/2020, Cass. civ., n. 3188/2020; secondo Cass. civ., n. 18182/2022, se il processo pregiudicante sia stato deciso con una sentenza impugnata, il giudice di quello pregiudicato ha l'alternativa di tenerne conto, ovvero di sospendere il processo nell'esercizio del suo potere discrezionale, senza essere dunque tenuto a riunire, ove possibile, i due giudizi, né a sospendere il processo in attesa della decisione definitiva sul giudizio "pregiudicante", a meno che non intenda discostarsi da quella non definitiva.

47) Come si è detto, si può sfuggire alla presunzione di distribuzione provando di non aver partecipato alla conduzione della società nel periodo d'imposta al quale si riferisce l'accertamento.

48) Cfr. p. es. Cass. civ., n. 4239/2022 nel senso della nullità della motivazione per relationem in caso di recesso del socio prima della notifica alla società dell'avviso di accertamento, se questo non sia allegato o riprodotto nei contenuti essenziali, i quali non possono ridursi ad un mero accenno alle voci di maggior imponibile accertato in capo alla società, Cass. civ., n. 16914/2017, la quale ritiene si debba verificare, a posteriori, se il socio abbia avuto la possibilità concreta, al momento della notifica dell'atto impositivo a lui rivolto, di conoscere le ragioni dell'accertamento nei confronti della società in virtù della sua possibilità di accedere agli atti amministrativi sociali, rilevando comunque che "le conclusioni dell'avviso d'accertamento nei confronti della società sono state riportate nell'avviso notificato al socio"; Cass.civ., n. 19117/2022 (pubblicata il 14/6/2022, successivamente al Convegno), risolta la questione della motivazione per rinvio in quanto l'atto nei confronti del socio conteneva "integralmente la motivazione posta a fondamento dell'atto di accertamento destinato alla società", ha precisato che, trattandosi di "atti distinti e separati pur essendo legati da vincolo di pregiudizialità", essendo l'accertamento nei confronti della società "unicamente il presupposto di fatto, ma non condizione dell'accertamento nei confronti del socio", l'essere stato questo notificato prima di quello non incide, di per sé, sulla sua legittimità.

In secondo luogo, la questione se il socio possa, per dimostrare di non avere ricevuto i dividendi di cui si presume la distribuzione, contestare la misura dell'utile societario anche se la società non abbia impugnato l'avviso di accertamento ad essa notificato, mi sembra da risolvere positivamente. Infatti, la preclusione in cui è incorsa la società non può limitare il suo diritto di difendersi dalla pretesa fiscale a suo carico, ed in tal modo egli non fa valere un vizio proprio di un atto (l'avviso di accertamento societario) diverso dall'avviso di accertamento nei propri confronti, ma cerca di dimostrare un fatto secondario, cioè l'entità delle somme che la società sarebbe stata in grado di distribuire, incompatibile con la presunta percezione da parte sua di dividendi non dichiarati. Pertanto, nella logica della prova contraria alla presunzione di distribuzione e della garanzia costituzionale del diritto di difesa, il socio che sia in grado di dimostrare l'erroneità della determinazione degli utili non può essere pregiudicato dalla scelta della società di non opporvisi.

Se, invece, il reddito societario sia stato determinato, in seguito al ricorso della società, da una sentenza passata in giudicato, può ammettersi l'irrefragabilità dei fatti in essa accertati anche per i soci che abbiano partecipato a detto processo, esercitando così il diritto di difesa anche riguardo a tale aspetto. Però, a mio avviso, escluso il litisconsorzio necessario, non vedo nemmeno i presupposti per l'intervento e la chiamata in giudizio ex art. 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, rappresentati dall'essere i soci "destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso" insieme al ricorrente, sicché quel coinvolgimento potrebbe presentarsi semmai in seguito a riunione dei ricorsi per ragioni di connessione.

Fuori di questa ipotesi, ritengo che la commissione tributaria possa comunque utilizzare la ricostruzione fattuale degli utili societari risultante da un giudicato non vincolante per il socio, assieme agli altri elementi acquisiti al giudizio, inclusi quelli eventualmente adottati dal socio medesimo per dimostrare l'erroneità di tale decisione.

Riferimenti di giurisprudenza:

si rinvia alle note a piè di pagina, precisando che in esse sono indicate solo alcune delle sentenze relative al tema e che il contenuto di ciascuna sopra riportato (scusandomi per eventuali refusi o malintesi) spesso si fonda su sentenze precedenti, che non ho ritenuto necessario riportare, contando sulla facilità per il lettore di accedere ai testi completi.

Cenni bibliografici:

G. Antico, Il procedimento di adesione della società a ristretta base azionaria coinvolge anche il socio?, in *il fisco*, 2022, 1, pag. 507 ss.

S. Furian, Utili presunti in capo ai soci se l'accertamento societario è annullato per vizi procedurali, in *il fisco*, 2022, 1, p. 557 ss.

A. Russo, Accertamento al socio receduto dall'ente a ristretta base azionaria: invalida la motivazione per relationem, in *il fisco*, 2022, 1, p. 1067 ss.

M. V. Serranò, La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, p. 550 ss.

A. Carinci – S. Rossetti, Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione? in *il fisco*, 2021, 1, p. 2707 ss.

P. Coppola, La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria, in *Riv. Telem. dir. trib.*, 2021, p. 924 ss.

G. de Petris, La presunzione di distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base sociale: attuali e future difficoltà per il socio/contribuyente, in *Riv. Dott.Comm.*, 2021, p. 680 ss.

A. Gaeta, Società a ristretta base sociale: tassazione integrale degli utili (presuntivamente) distribuiti ai soci, in *il fisco*, 2021, 1, p. 1877 ss.

M. Beghin, Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei 'costi indeducibili' (nota a Cass., Sez. trib., 12 novembre 2020, n. 25501), in *il fisco*, 2021, 1, p. 79 ss.

M. Dellapina, Orientamenti giurisprudenziali non sempre uniformi sulla presunzione ai soci degli utili extracontabili, in *GT – Riv. Giurisp. Trib.*, 2021, p. 933 ss.

M. Cedro, 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, p. 846 ss.

B. Iannello, S.r.l. 'a ristretta base' e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative, in *Corr. Trib.*, 2020, p. 31 ss.

G. Consolo, 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. Telem. dir. Trib.*, 2019, p. 80 ss. .

F. Rasi, Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico , in *Dir. Prat. Trib.* 2019, p. 2399 ss.

L. Sciotta, La "profilassi" processuale nell'accertamento degli utili occulti delle società di capitali a "ristretta base": le dimensioni del diritto di difesa del socio, in *GT – Riv. Giurisp. Trib.*, 2019, p. 697 ss.

F. Amatucci, Diritto di difesa e presunzioni di distribuzioni di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria, in *Corr. Trib.*, 2018, p. 522 ss.

G. Locatelli, La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa, in *Corr. Trib.*, 2018, p. 2914 ss.

S. Zagà, La presunzione di distribuzione 'occulta' di utili nelle società 'a ristretta base azionaria' e l'interposizione delle società nel possesso di beni e redditi dei soci: il contributo del Prof. Uckmar, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 1884 ss.

A. Zappi, La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile, in *il fisco*, 2018, p. 1217 ss.

A. Marcheselli, La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie, in *GT – Riv. Giurisp. Trib.*, 2016, p. 86 ss.

M. Golisano, Brevi note in tema di trasparenza per «presunzione» e limiti soggettivi del giudicato, in *Dir. Prat. Trib.* 2015, II, p. 523 ss.

A. Contrino, Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili, in *GT – Riv. Giurisp. Trib.*, 2014, p. 701 ss.

L. Lovecchio, La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nelle società a ristretta base sociale", in *il fisco*, 2014, p. 1943 ss.

A. Contrino, Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria" in *Rass. Trib.*, 2013, p. 1113 ss.

F. Rasi, La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito, in *Riv. trimestrale dir. Trib.*, 2013, p. 121 ss.

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

G. Scanu, La presunzione di distribuzione degli utili nelle 'piccole' società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente, in *Riv. trimestrale dir. Trib.*, 2012, p. 443 ss.

G. Pagani, Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?, in *il fisco*, 2010, p. 4286 ss.

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

S. Muleo, 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. Giurisp. Trib.*, 2008, p. 707 ss.

M. Beghin, L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a «ristretta base» tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni, in *GT – Riv. Giurisp. Trib.*, 2007, p. 433 ss.

A. Benazzi, Giudici di merito in contrasto con la Cassazione sulla presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito di società a ristretta base azionaria, in *GT – Riv. Giurisp. Trib.*, 2007, p. 891 ss.

F. Batistoni Ferrara, Presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società familiare a ristretta base azionaria: una pronuncia non convincente, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 726 ss.

D. Stevanato, La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario (nota a Cass., Sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803), in *Corr. Trib.*, 2004, p. 1009 ss.

R. Muffato, La presunzione di distribuzione di utili occulti nel caso di rettifiche a società di capitali a base ristretta o familiare, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 342 ss.

G. Marino, Le società di capitali a base azionaria ristretta o familiare e la presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori ricavi accertati (Nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. VII, 1° dicembre 1997, n. 284), in *Boll. trib.*, 1998, p. 623;

F. Paparella, La presunzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, p. 453 ss.

E. Della Valle, Presunzione di riparto di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria, in *Le Società*, 1991, p. 826 ss.

M. Romano, Ricavi neri, costi inesistenti e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria, in *il fisco*, 1991, p. 2054 ss.