

**Udine, 12.4.2019**

**“L'accertamento del reddito delle società a ristretta base sociale.”.**

Il titolo della relazione contiene due inesattezze innocue:

il tema non riguarda genericamente le società, ma le “società di capitali”;

l'argomento non è il “reddito delle società”, ma il “reddito dei soci” delle società (di capitali) a ristretta base sociale.

Ma, in realtà, anche l'accertamento del reddito dei soci delle società di capitali a ristretta base sociale non è il punto focale dell'interesse; è solo un ottimo pretesto, un caso emblematico, per poter parlare del processo e del lavoro del giudice, naturalmente avendo riguardo anche al processo tributario e al lavoro del giudice tributario.

In particolare, ci si vuole occupare delle presunzioni e della Corte di Cassazione. Nonché, ma solo alla fine, dell'onore della prova.

Dunque le società di capitali a ristretta base sociale e i redditi dei loro soci entrano nel discorso soltanto come punto di partenza, per iniziare la discussione, e poi alla fine, per trarne la conclusione.

Come base di partenza della discussione può ben essere utilizzata la seguente massima ufficiale tratta da una recente decisione della Corte di Cassazione:

*Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18042 del 9/7/2018*

*Presidente: IACOBELLIS      MARCELLO. Estensore: ROBERTO      GIOVANNI CONTI. Relatore: ROBERTO GIOVANNI CONTI.*

*A. (AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO) contro L. (SCARSELLI GIULIANO)*

“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di provare che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma

accantonati o reinvestiti dalla società, nonché di dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria.”

**Massima.** Che cos'è? Una pillola di diritto tratta da una decisione della Cassazione. Niente di più bello, per un giudice di merito, che trovare una massima della Cassazione che dica esattamente quello che ti aspetti. E se anche dice quello che non ti aspettavi, niente di più comodo che adeguarti a quello che dice e motivare la sentenza semplicemente citando la Cassazione. Ad onta del fatto che il nostro è un ordinamento di *civil law* (nel quale i precedenti delle Corti superiori non sono vincolanti), i giudici di merito, nel loro lavoro, passano la maggior parte del tempo a cercare e a leggere precedenti della Cassazione.

Ma cosa fa la Cassazione? Controlla la legittimità delle sentenze di merito. In tal modo, chiude (o riapre) il processo (guardando al passato, dice l'ultima parola sul caso concreto); ma anche detta la giusta interpretazione della legge (guardando al futuro, con l'obiettivo dell'uniforme interpretazione della legge da parte dei giudici di merito: nomofilachia). L'art. 65 dell'Ordinamento giudiziario (r.d. n° 12 del 1941) riporta ancora la formula “l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge”.

Un Giano bifronte; un “vertice ambiguo”<sup>1</sup>.

In particolare proprio la massima è proiettata al futuro. Non avrebbe alcun senso estrarre massime dalle sentenze della Cassazione (e lo fa un apposito Ufficio del Massimario), se non fosse che le massime vogliono “illuminare” i giudici che affronteranno i casi futuri.

Un'ultima cosa va detta della Corte di Cassazione: essa non accerta mai il fatto, ma soltanto il diritto; dando per assodato il fatto come accertato dai giudici di merito. Tutt'al più controlla la correttezza, la coerenza della motivazione sul fatto.

---

<sup>1</sup> Michele Taruffo, “Il vertice ambiguo. Saggi sulla Cassazione civile.”, Bologna 1991.

Ma dopo avere osservato il CONTENITORE (che nel diritto non è meno importante, anzi si può dire che è la cosa più importante) e ora di occuparsi del CONTENUTO.

La massima descrive (o forse prescrive) una presunzione. Si tratta di un ragionamento in forza del quale – data la conoscenza di un certo fatto (“fatto noto”) – si ritiene di poter considerare accertato anche un “fatto ignorato” (**l’art. 2727 c.c.** usa la bellissima espressione “risalire” dal fatto noto al fatto ignorato).

Le presunzioni sono di due tipi: legali o semplici. Nonostante la parola “semplice” possa fare pensare a qualcosa di modesto e incompleto (e così purtroppo qualche volta la vedo intesa) essa significa presunzione del giudice – in contrapposizione alla legale – tant’è che essa è meglio detta *praesumptio hominis*. La legge detta molte presunzioni (assolute, se non ammettono prova contraria, ma più spesso relative), ma per il resto lascia al giudice la “licenza di ragionare” per decidere se un fatto rilevante è vero o falso<sup>2</sup>. In questo ampio spazio di discrezionalità la legge dà al giudice solo qualche consiglio: in generale, di essere “prudente”<sup>3</sup> nella valutazione delle prove (116 c.p.c.); in particolare, per quanto riguarda l’uso delle presunzioni, di ammettere solo quelle “gravi, precise e concordanti” (2729 c.c., che contiene anche un rinnovato richiamo alla prudenza; 192 c.p.p.; 39 d.P.R. n° 600 del 1973).

Le presunzioni legali sono norme che preesistono e vanno applicate al caso concreto; le presunzioni semplici sono un ragionamento a posteriori che il giudice fa per ricostruire il fatto rilevante nel caso concreto.

Di solito lo si trascura, ma si può cercare di analizzare il contenuto della formuletta magica ripetuta identica in tante disposizioni di legge:

**GRAVITÀ:** alta frequenza di associazione tra fatto noto e fatto ignoto (“Ai

---

<sup>2</sup> Cesare Beccaria la chiamava la “fatale licenza di ragionare”, sia pure avendo riguardo all’interpretazione della legge e non all’accertamento del fatto: “Dei delitti e delle pene”, BUR, 1981, p. 70.

<sup>3</sup> Sull’accezione del termine “prudenza” come “saggezza pratica, quale capacità di prendere le migliori decisioni in situazioni concrete”, v. R. Bodei, in Bodei, Giorello, Marzano, Veca, “Le virtù cardinali”, Economica Laterza, 2017, pag. 5.

friulani piace il vino; Toni è Friulano, quindi presumo che gli piaccia il vino”; presunzione grave, ma non precisa, perché i Friulani cui non piace il vino – seppure in minoranza – restano un numero piuttosto elevato).

PRECISIONE: “vicinanza” tra fatto noto e fatto ignoto. (“I malati di Alzheimer dimenticano le cose; quella signora ha dimenticato la borsetta; quindi presumo che quella signora abbia l’Alzheimer”; presunzione precisa, perché a dimenticare quella borsetta è stata proprio quella signora, ma non grave, perché la maggioranza delle signore che dimenticano – una volta! – la borsetta *non hanno* l’Alzheimer).

CONCORDANZA: in senso rigoroso (non è sufficiente un solo fatto noto per risalire al fatto ignoto; se gli “indizi” devono essere concordanti, occorre una pluralità di “indizi”) o in senso meno rigoroso (basta anche un solo fatto noto; se sono più uno devono essere concordanti; in pratica, si tratta di verificare che non ci siano fatti noti discordanti).

E adesso si può passare all’analisi della massima.

Che cosa ci fa intuire?

Che se sei socio di una società di capitali e i soci sono pochi, in caso di accertamento di redditi non dichiarati in capo alla società, nonostante la società sia una persona e tu un’altra, è prevedibile che sarà accertato a tuo carico un reddito pari ad una quota del reddito sociale corrispondente alla quota di partecipazione al capitale.

E che cosa sembra dire?

Che, nella predetta situazione, **si presume** che il socio abbia avuto un reddito proporzionale alla sua quota di partecipazione al capitale, a meno che non provi in qualche modo di non averlo avuto.

Questa massima (come altre analoghe che l’hanno preceduta) è stata sottoposta a CRITICHE SEVERE.

Si è denunciata la doppia presunzione (prima per provare il reddito della società e poi per provare la distribuzione ai soci).

È una critica pertinente, perché la stessa Cassazione proclama il divieto di *praesumptio de praesumpto*:

Sez. 3, Ordinanza n. 1278 del 18/01/2019

*“In tema di prove, è inammissibile la c.d. praesumptio de praesumpto, non potendosi valorizzare una presunzione come fatto noto per derivarne da essa un’altra presunzione. (In applicazione del suddetto principio, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva ritenuto insufficiente, ai fini della prova del vizio di origine di un’autovettura dedotto a fondamento di una domanda di risarcimento del danno da prodotto difettoso, il solo argomento presuntivo tratto dal fatto che il vizio era stato denunciato su blog reperibili in internet in relazione allo stesso modello di auto).”*

La Cassazione (in altre decisioni analoghe a quella da cui è tratta la nostra massima) aggira la critica dicendo che qui non c’è doppia presunzione, *“poiché 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.”* Si cita testualmente Cass. 2.3.2011, n° 5076 (che a sua volta ne richiama altre), pur dovendosi ammettere che non è chiaro il senso della spiegazione.

Ma, se non convince la spiegazione, nemmeno convince la critica, perché, invece, a ben vedere, nulla impedisce una doppia presunzione, se si parte dal presupposto che sono ammesse solo presunzioni gravi precise e concordanti. La presunzione rigorosa è un modo di accertare un fatto non meno valido ed efficace, per esempio, di una prova testimoniale attendibile (considerata una prova diretta, mentre la presunzione è una prova indiretta). Quindi, se si può considerare “fatto noto” dal quale risalire ad un “fatto ignorato” un fatto provato

per testi, non si vede perché non possa esserlo un “fatto noto” provato con una rigorosa presunzione.

Altra critica alla presunzione di distribuzione ai soci del reddito della società di capitali a ristretta base sociale è che non sarebbe una presunzione grave, precisa e concordante.

Volendo seguire questa tesi, si potrebbe che la prescrizione descritta nella massima è una presunzione *precisa*, stante lo *stretto rapporto* tra società e socio, ma non *grave*, perché è facile pensare che gli amministratori che occultano i guadagni della società lo facciano *più spesso* nel proprio interesse che non in quello dei soci; se sono disonesti col fisco è lecito pensare che lo siano anche con i soci.

Proprio a questo ordine di idee si ispira l’ultima parte della nostra massima, laddove dice che il socio ha “la facoltà” di “dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria” (ma allora non sono i soci, ma i “gestori” della società che spartiscono gli utili?).

Ma non è *nel merito*, bensì *nel metodo* che qui preme criticare questa massima; o meglio, non si tratta tanto di criticarla, quanto di **disinnescarla come massima**.

Che tipo di presunzione descrive la massima?

Evidentemente una presunzione semplice, perché non è una presunzione legale. Non esiste una legge che dica – o che sia interpretabile nel senso che dica – che se una società ha fatto “utili extracontabili” si presume che questi siano stati presi dai soci. Più precisamente, la massima non contiene una presunzione semplice, ma un giudizio sulla presunzione semplice “ammessa” in quel processo dalle commissioni tributarie per accertare un fatto, perché la Corte di Cassazione non accerta fatti e, quindi, non usa presunzioni semplici.

Ma allora, forse, l’ufficio del massimario *nemmeno dovrebbe produrre massime che descrivono presunzioni semplici*, perché le massime sono rivolte

al futuro (servono a favorire l'esattezza e l'uniformità dell'interpretazione della legge nella decisioni future), mentre la presunzione semplice è un giudizio di verità su un fatto concreto e passato.

Un cenno di ossequio a questa corretta impostazione si ravvisa nell'espressione "**è legittima**", che esprime l'idea che la Cassazione non giudica il fatto, ma il giudizio che sul fatto ha dato il giudice di merito. Ma poi il fatto stesso che la presunzione semplice (ritenuta legittima) sia contenuta in una massima induce all'errore fatale di trattarla come se fosse una presunzione legale, tant'è che sembra addossare al socio l'ONERE di provare le circostanze che dimostrano che egli – pur versando in quella situazione – non ha percepito quei redditi. L'inversione dell'onore della prova è appunto il modo in cui operano (solo) le presunzioni legali relative.

L'onere della prova non ha niente a che fare con le presunzioni semplici, perché non ha niente a che fare con l'accertamento del fatto. Si potrebbe dire che l'onere della prova non è una norma sulla prova. Il giudice **prima** deve utilizzare tutti gli strumenti a sua disposizione per accertare il fatto, tra i quali un uso prudente delle presunzioni. **Alla fine**, se raggiunge la **certezza** (o in senso positivo o in senso negativo) applica la legge al fatto come accertato. Solo se il fatto rilevante rimane **incerto** decide la causa applicando la norma sull'onere della prova (cioè dà torto alla parte che aveva l'onere di provarlo).

Il giudizio sul fatto si fa una volta sola e valutando tutti gli elementi utili e disponibili. Nel caso delle nostre società di capitali a ristretta base sociale il socio non ha alcun onere della prova (è l'ufficio che deve provare la fondatezza del l'accertamento del reddito in capo al socio), ma ha soltanto un interesse ad allegare (cioè dichiarare) quei fatti secondari che sono o possono essere considerati *discordanti* rispetto all'ipotesi che egli abbia effettivamente avuto una quota del reddito della società, facendo così venire meno almeno uno dei requisiti di ammissibilità delle presunzioni semplici (la concordanza). Ma soprattutto deve restare fermo che, se all'esito della valutazione complessiva ed unitaria di tutti i fatti noti, il giudice prudente ritiene il fatto principale (ovverosia la percezione del reddito) possibile, ma incerto, la

decisione corretta non può che essere l'accoglimento del ricorso.

A questo punto, per concludere, non rimane che formulare la massima che – alla luce di queste considerazioni e qualora le si dovesse condividere – avrebbe dovuto essere tratta dalla citata decisione della Corte di Cassazione:

*«Anche nell'accertamento dei redditi di capitale (percezione di utili distribuiti) dei soci di società di capitali a ristretta base sociale l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la percezione del reddito, che è il presupposto dell'imposta, potendo a tal fine avvalersi di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti».*