

Accertamento

Anche i costi indeducibili fanno presumere la distribuzione ai soci di maggiori utili di società ristrette

Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 25 agosto 2022 (24 maggio 2022), n. 25322 - Pres. Di Marzio - Rel. Penta (stralcio)

Accertamento - Società di capitali a ristretta base partecipativa - Maggiori utili accertati in capo alla società - Presunzione di distribuzione pro quota ai soci - Legittimità - Indebite deduzioni d'imposta - Rilevanza

La presunzione di attribuzione pro quota ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società di capitali a ristretta compagine sociale è legittima, non soltanto in caso di accertamento di maggiori ricavi societari, ma anche di indebite deduzioni d'imposta (minori costi).

Ritenuto in fatto

(Omissis)

Ritenuto in diritto

1. Con l'unico motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 39, lett. d), art. 83, T.U. n. 917/1986, e art. 2606 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; si sostiene che la CTR abbia errato nel non applicare la presunzione di distribuzione del maggior reddito delle società a ristretta base sociale al disconoscimento della variazione in diminuzione di cui all'art. 83 T.U.I.R.

2. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, atteso che quest'ultimo contiene l'esposizione chiara ed esauriente dei fatti di causa, dello svolgersi della vicenda processuale nelle sue articolazioni, delle argomentazioni essenziali sulle quali si fonda la sentenza impugnata, ritualmente prodotta in giudizio, e sulle quali si chiede alla Corte di cassazione, nei limiti del giudizio di legittimità, una valutazione giuridica diversa da quella asseritamente erronea compiuta dal giudice di merito.

3. Il motivo è fondato.

In forza di un principio ribadito in più occasione dai giudici della Suprema Corte, l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società di capitali a ristretta base sociale consente di inferire la loro distribuzione tra i soci in proporzione alle loro quote di partecipazione, salva la facoltà per gli stessi di fornire la prova contraria costituita dal fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, stati accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti

(cfr., tra le tante, Cass. n. 26248/2010, Cass. n. 8473/2014 e, da ultimo, Cass. n. 27049/2019). In particolare, si è precisato, che la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati, 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 (Cass. 22 aprile 2009, n. 9519).

3.1. Ciò premesso, con riferimento alla determinazione del reddito, questa Corte insegna che "i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché quando essi siano 'fittizi' o 'ineducibili', scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o inesistenza di costi" (cfr. Cass. nn. 17959/2012 e 17960/2012). Ed ancora, secondo un più recente orientamento, "Tale principio, invero, trova applicazione nelle società a ristretta base partecipativa quando la società abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti, quindi indeducibili perché non documentati. In tale ipotesi, infatti, i costi non sono stati in alcun modo sostenuti dalla società, sicché il reddito di impresa effettivo conseguito nel corso dell'esercizio è costituito da quello dichiarato con l'aggiunta però dei costi inesistenti. Tale reddito maggiorato, quindi, si presume sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci. La situazione è analoga anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più varieghe ragioni (magari perché è stato violato il principio di competenza

D.P.R. n. 917/1986, ex art. 109, sicché la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il D.P.R. n. 917/1986, art. 99), ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società. Anche in tali casi la 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, la società ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma 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. Anche in questo caso si genera un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione” (cfr. Cass. n. 2224/2021).

La CTR, nel ritenere che i maggiori utili non contabilizzati della società a ristretta base potevano presumersi distribuiti ai soci solo in presenza di maggiori ricavi, ma non a causa di indebite deduzioni di imposta, non si è uniformata ai principi sopra esposti.

4. In accoglimento del ricorso, va cassata l’impugnata sentenza e la causa va rinviata alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel “nuovo” processo tributario

di Filippo Dami ()*

Con l’ordinanza n. 25322/2022, la Corte di cassazione torna a pronunciarsi sulla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili delle società di capitali a c.d. ristretta base partecipativa e lo fa richiamando, quale presupposto della propria decisione, il principio secondo cui l’accertamento (definitivo) di un maggior reddito non sottoposto a tassazione in capo ad un ente che presenta questa caratteristica consente all’Amministrazione finanziaria di presumerne la successiva ed occulta distribuzione agli stessi soci, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione. Nel caso di specie, peraltro, la rettifica originava dal disconoscimento della deducibilità di costi contabilizzati da parte della medesima società in quanto, secondo la Corte, ogni rettifica del reddito imponibile dichiarato da parte di quest’ultima si traduce in un utile distribuibile. Si tratta di una conclusione inaccettabile. Solo la dimostrazione circa l’esistenza di una ricchezza finanziaria acquisita a fronte di comportamenti illeciti sul piano fiscale può far supporre l’attribuzione di un dividendo “al nero”. In questa prospettiva, una speranza sul superamento dell’improprio ma granitico orientamento espresso anche in questa vicenda sembra poter derivare dalla corretta declinazione dei principi sull’onere della prova espressi con la recente riforma del processo tributario. In disparte delle considerazioni circa l’essere i medesimi o meno innovativi, non v’è dubbio che gli stessi imporranno ai giudici, per come testualmente sono rappresentati nel nuovo comma 5-bis dell’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, una minore disinvoltura nel giustificare la correttezza di simili pretese impositive.

Con l’ordinanza n. 25322/2022 (1) si arricchisce la (ormai copiosa) serie di pronunce nelle quali la Corte di cassazione si confronta con la legittimità delle pretese impositive fondate sulla presunzione

di distribuzione degli utili extracontabili delle società di capitali a c.d. ristretta base partecipativa, tali essendo, secondo la consolidata posizione interpretativa della stessa Corte, quelle caratterizzate

(*) *Professore associato di Diritto tributario presso l’Università degli Studi di Siena*

(1) Tale pronuncia è già stata oggetto di commento da parte di F. Rasi, “L’inarrestabile ‘lotta’ della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo

tributario?”, in *Riv. dir. trib., Suppl. on line* del 17 novembre 2022 e, in precedenza, da P. Coppola, “Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria”, *ivi* del 18 ottobre 2022.

dalla presenza di un numero limitato di soci, che fa ritenere plausibile la sussistenza tra i medesimi di un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo sulle scelte gestionali e, quindi, anche sulla destinazione dei relativi risultati economici (2).

Segnatamente, il principio dal quale, anche nel caso di specie, i giudici prendono le mosse è quello per cui l'accertamento (definitivo) di un maggior reddito non sottoposto a tassazione in capo ad un soggetto collettivo che presenta questa caratteristica consente all'Amministrazione finanziaria di presumere la successiva distribuzione agli stessi soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, fatta salva la possibilità da parte di questi ultimi di fornire la prova contraria, costituita dal fatto che tale utile non è stato loro attribuito, o perché estranei all'ipotizzato *pactum sceleris* (si pensi a chi è titolare di quote molto ridotte e magari è stato socio solo per poco tempo, senza far parte dell'organo amministrativo), ovvero perché si tratta di una ricchezza accantonata o reinvestita da parte dell'ente.

Nella vicenda oggetto dell'ordinanza in commento, l'utile "al nero" che l'Ufficio presumeva realizzato (e poi ripartito) non derivava, peraltro, dalla quantificazione di maggiori ricavi conseguiti dalla società, quanto dal disconoscimento della deducibilità di una parte dei costi che la stessa aveva sostenuto e contabilizzato. Non si tratta, in realtà, di una ipotesi nuova, essendo stata considerata in numerosi precedenti (dei quali, infatti, nel

testo della pronuncia, viene richiamato uno dei più recenti) (3) nei quali la stessa Corte già aveva affermato che è sufficiente una determinazione in sede accertativa di un imponibile fiscale superiore a quello dichiarato per configurare la presenza di una ricchezza acquisita oggetto della successiva, illecita spartizione (4).

A destare interesse è, semmai, il fatto che, nel caso di specie, questa conclusione viene giustificata da parte dei giudici con la precisazione per cui, in effetti, in entrambe le ipotesi (ovvero quando risultano accertati maggiori ricavi o disconosciuta la rilevanza dei costi) "la società matura un reddito di impresa di importo superiore a quello dichiarato" oggetto di potenziale trasferimento, in quanto, in ciascuna di queste situazioni, la medesima "ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma 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".

L'errata assimilazione dell'imponibile fiscale alla ricchezza distribuibile

L'errore alla base di queste affermazioni è talmente evidente che, semplicemente, diventa incomprensibile la ragione per cui la Corte persevera nel commetterlo. Riprendendo quanto, in dottrina, in tanti già hanno puntualmente

(2) Quello in questione è un orientamento ormai ampiamente radicato nella giurisprudenza di legittimità ed altrettanto ampiamente contestato da parte della dottrina, specie per i risvolti deteriori che spesso determina in ordine alla effettività delle difese che il contribuente raggiunto dai relativi atti impositivi è in grado di opporre. Tra i numerosi contributi al riguardo, senza pretesa di esaustività, ed anche per ulteriori riferimenti, cfr. P. Coppola, "La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci delle società a ristretta base azionaria", in *Riv. dir. trib., Suppl. on line* del 15 novembre 2021; 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, pag. 843 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. dir. trib., Suppl. on line* del 5 marzo 2019; A. Perrone, "Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili 'occulti' nelle società di capitali a ristretta base proprietaria", in *Riv. dir. trib.*, 2014, pag. 575 ss.; A. Contrino, "Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti delle società di capitali a ristretta base partecipativa", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 1113 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. giur. trib.*, 2004, pag. 433 ss.; F. Rasi, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012; F. Paprella, "La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale", in *Dir. prat. trib.*, 1995, pag. 453 ss.

(3) Trattasi di Cass. civ. n. 2224 del 2 febbraio 2021. In precedenza, anche Cass. civ. n. 17959 e n. 17960 del 19 ottobre 2012, nelle quali era stato affermato il principio per cui "i costi costituiscono un elemento importante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché, allorquando essi siano fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o inesistenza di costi".

(4) In dottrina, per un commento critico di questa posizione, si vedano, in particolare, oltre agli Autori citati nella precedente nota 1, M. Beghin, "Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei costi indeducibili", in *Il fisco*, 2021, pag. 79 ss.; V. Ficari, "Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi", in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 1054 ss.

evidenziato (5), non si capisce, infatti, come possa confondersi la ricchezza monetaria generata dalla gestione di una società, con il reddito di impresa che la stessa è tenuta a dichiarare ai fini dell'assolvimento dei propri obblighi impositivi. La prima risolvendosi in disponibilità liquide accumulate grazie alle operazioni poste in essere, il secondo, rappresentando una grandezza esclusivamente numerica, espressione della contrapposizione tra le componenti positive e negative inerenti al programma imprenditoriale e riferite (secondo il principio di competenza economica e non di cassa) ad un determinato periodo di imposta.

Detto in altri termini, che auspicio non appaiano inutilmente polemici: a) qualsiasi studente che pur da poco tempo approfondisca la ragioneria, sa perfettamente che l'utile di esercizio (ovvero l'importo, positivo, indicato nel c.d. ultimo rigo del conto economico) non è (o non necessariamente rappresenta) l'ammontare delle risorse finanziarie prodotte dalla (e disponibili per la) gestione sociale, b) così come, uno studente che abbia acquisito adeguate (e pur non particolarmente approfondite) nozioni di diritto commerciale, è ben consapevole del fatto che ai soci di una società che ha contabilizzato una perdita (o anche reiterate perdite) nel proprio bilancio, l'assemblea ben può distribuire un dividendo, perché lo preleva contabilmente dalle riserve disponibili (rappresentative di pregressi utili realizzati ma reinvestiti nel patrimonio sociale, non completamente "erosi" dalle perdite stesse) e, materialmente, dai propri conti correnti (sui quali la presenza di risorse monetarie prescinde dalla sussistenza di un risultato economico negativo), c) così come, dalla parte c.d. speciale dei corsi universitari di diritto tributario, lo stesso studente apprende che l'indeducibilità dei costi costituisce la conseguenza della loro "rilettura", cagionata dalla diversa prospet-

tiva con la quale i medesimi (assunti prendendo le mosse dall'unico "binario" del conto economico civilistico) sono trattati nel settore di provenienza (improntato precipuamente alla misurazione del risultato di periodo, nella prospettiva prudenziale della tutela dell'interesse dei terzi), rispetto a quello impositivo (indirizzato, invece, alla necessità di assicurare una quantificazione oggettiva, in termini di capacità contributiva, della ricchezza effettivamente prodotta dall'attività economica). Quel che voglio dire - ma che in molti, come detto, meglio di me, già hanno sottolineato (6) - è che, prima ancora sul piano fattuale che giuridico, si può parlare di utili occulti distribuibili ai soci solo quando si possa ritenere dimostrato che ci fosse, quale ineludibile presupposto di tale (ipotizzabile) conseguenza, del denaro giacente in cassa, frutto di una condotta fiscalmente illecita. Il che può avvenire solo quando sia stato accertato (anche, ovviamente, attraverso legittime ricostruzioni presuntive), o che la società aveva percepito corrispettivi non dichiarati (che integrano, infatti, un incasso non sottoposto a tassazione), oppure aveva contabilizzato costi per operazioni inesistenti (ai quali corrispondono transazioni che, nell'abbattere l'imponibile, simulano correlativamente una uscita finanziaria in realtà mai avvenuta).

Quando l'Amministrazione finanziaria abbia invece semplicemente individuato la ineducibilità di oneri realmente sostenuti (perché li ha considerati non inerenti o perché ai medesimi andava applicata una specifica disciplina che li privava di rilevanza ai fini impositivi o riferiva la medesima a periodi diversi da quello indicato dal soggetto passivo) parlare di utile occulto "distribuibile" è semplicemente impossibile, perché si tratta di fenomeni ai quali, lo si ripete consapevoli di essere pedanti, non corrisponde la disponibilità di denaro trasferibile ai soci (7).

(5) Oltre agli Autori citati nella precedente nota n. 4, si vedano le puntuali considerazioni e le corrette esemplificazioni rappresentate nella norma di comportamento n. 198/2017 dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, intitolata "Attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo a società di capitali con ristretta compagine sociale".

(6) Mi riferisco ai contributi già citati nelle precedenti note 1 e 5.

(7) Potrebbero farsi, al riguardo, numerosi esempi che confermano in termini immediati questa conclusione. Si pensi a quello, banale, della mancata applicazione da parte della società della percentuale di ineducibilità di un costo (ad esempio le spese telefoniche a fronte di una regolare fattura emessa dal gestore e che la società, al momento di calcolare il reddito di impresa abbia invece speso integralmente), oppure a quello di un compenso di spettanza dell'amministratore dedotto nell'anno in cui lo stesso

L'impropria assimilazione alla fattispecie legale delle società "trasparenti"

A ben vedere, l'unica ragione che potrebbe spiegare (ma non certo giustificare) questa posizione (tanto "granitica") dei giudici di legittimità è rappresentata dal fatto che gli stessi abbiano in mente una sorta di assimilazione assoluta tra la fattispecie in questione e quella della tassazione dei redditi prodotti in forma associata prevista nel nostro ordinamento dall'art. 5 del T.U.I.R. (8).

In tali circostanze, infatti, ad essere automaticamente ribaltato sui soci, secondo il chiaro tenore letterale della norma, è il reddito del soggetto trasparente, ovvero l'imponibile espressione della ricchezza tassabile prodotta con l'esercizio dell'attività, la cui ripartizione *pro quota* tra i soci, per la correlata imposizione, prescinde completamente dalla sua percezione da parte degli stessi.

La differenza rispetto alla ipotesi della presunzione della distribuzione degli utili "occulti" della quale qui si discute è, tuttavia, palese. La fattispecie legale, come recentemente ha indicato la stessa Corte costituzionale (9) chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di tale assetto, declina, infatti, l'apprezzamento da parte dello stesso legislatore (espressione della sua discrezionalità) di quale debba essere il corretto centro di misurazione della capacità contributiva colpita dal prelievo, anche nella prospettiva di assicurare una stabilizzazione dello stesso a tutela dell'interesse generale alla corretta percezione da parte dello Stato alle entrate tributarie. Ed in tale ipotesi, la scelta (corretta secondo la stessa Consulta) dipende dalla sussistenza di quell'incondizionato potere dei soci medesimi nella definizione e nel controllo delle dinamiche di gestione dell'ente

collettivo, nonché nell'appropriazione dei suoi risultati (che agli stessi spettano "di diritto"), la quale fa ritenere che siano loro a realizzare direttamente il presupposto impositivo, cioè a possedere il (ossia ad avere la titolarità giuridica del) reddito tassabile.

Il che implica come qualsiasi successiva rettifica della ricchezza debba essere ai medesimi automaticamente ricondotta, essendo la società mero soggetto strumentale di accertamento dell'imponibile che sulla loro dichiarazione naturalmente (tanto nella fase "fisiologica" dell'adempimento spontaneo, quanto in quella "patologica" della rettifica) trasmigra ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, infatti computata secondo le regole della progressività proprie dell'IRPEF, come conseguenza della scelta legislativa di cui si è detto.

Diversamente, le società di capitali, in forza della loro individualità ed autonomia, sono esse stesse i centri di riferimento del rapporto tributario, tanto per la quantificazione dell'imponibile (rappresentativo della ricchezza prodotta dall'attività esercitata ad esse soltanto riferibile), quanto per la sua tassazione, mentre i soci rilevano solo come possibili destinatari del risultato finale di tale ricchezza che, quando prelevata, rappresenta, ai fini impositivi, la remunerazione del loro investimento, sottoposta, per questa, ad una nuova ed ulteriore tassazione (come, per l'appunto, reddito di capitale). Insomma, una diversità di apprezzamento nel modo di realizzazione del presupposto che dipende dalla valutazione di come, sul piano giuridico e fattuale, la struttura intermedia per l'esercizio dell'impresa risulta essere organizzata e gestita.

Prendendo le mosse da questa ricostruzione sistematica, emerge la ragione per cui non è giustificabile la

risulta maturato, anziché in quello in cui viene pagato. Sono entrambe situazioni nelle quali certamente - e per utilizzare le stesse parole della Corte nel caso di specie - "la società matura un reddito di impresa di importo superiore a quello dichiarato", ma è ovvio che alle medesime non corrisponde una disponibilità monetaria, non essendo in tali casi (e molti altri simili se ne potrebbero, come detto, fare) in discussione il sostenimento dell'onere e, quindi, l'avvenuta decurtazione reddituale e (se pagati) monetaria dell'impresa. Insomma, si tratta di casi, non c'è una cassa "occulta" da spartirsi, perché l'onere c'è stato e semplicemente ciò che è in discussione è come lo stesso andasse trattato ai fini fiscali.

(8) Cui si collega anche la fattispecie (opzionale) che, a precise condizioni, può riguardare, con i medesimi effetti, determinate società di capitali secondo le previsioni recate dagli artt. 115 e 116

dello stesso T.U.I.R. Si tratta di una riflessione già sviluppata anche da F. Rasi, "L'inarrestabile 'lotta' della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?", op. cit.

(9) Trattasi di Corte cost. 17 settembre 2020, n. 201, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 3/2021 con commento di P. Boria, "La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone", pag. 215 ss. Se ne vedano, tra gli altri, anche i commenti di L. Castaldi, "La Corte costituzionale tra redditi societari, redditi prodotti in forma associata ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale", in *Giur. cost.*, 2020, pag. 2329 ss. e F. Rasi, "La definitiva assoluzione della tassazione 'indipendentemente dalla percezione' nell'art. 5 T.U.I.R.?", in *Rass. trib.*, 2021, pag. 641 ss.

conclusione per cui una qualsiasi rettifica dell'imponibile di una società di capitali può, se la sua base proprietaria è "ristretta", tradursi in un maggior imponibile del socio. La ristrettezza dei partecipanti legittima correttamente la supposizione che tra i medesimi esista quella complicità che porta a ripartirsi una ricchezza monetaria frutto dell'evasione, ma non può portare a destrutturare il meccanismo di tassazione che caratterizza la fattispecie nella quale quest'ultima si è manifestata.

Detto in altri termini, la dimensione ridotta della compagine giustifica solo l'idea che i soci abbiano posto in essere, dietro lo schermo societario, operazioni commerciali "al nero" finalizzate alla creazione di risorse monetarie (incassate grazie a corrispettivi non dichiarati o rimaste in cassa perché solo contabilmente uscite dalla stessa a fronte di documenti recanti l'evidenza di costi fittizi) da ripartirsi al di fuori del sistema naturale della distribuzione, fiscalmente rilevante, di un dividendo. Ma se quest'ultimo rappresenta l'unico "oggetto" possibile di ripartizione in una società di capitale (lecita normalmente, illecita talvolta), è chiaro che il presupposto per giustificare la relativa pretesa è la prova della sua esistenza e, dunque, la prova di disponibilità monetarie presenti nelle casse sociali ma non contabilizzate. Anche perché, a ben vedere, se così non fosse, non avrebbe neppure senso dare rilevanza (come presupposto indefettibile della presunzione) alla presenza di un numero ridotto di soci che, invero, evoca una condizione che favorisce la spartizione condivisa di qualcosa che non può che essere il denaro.

La nuova disciplina dell'onere della prova nel processo tributario

Sino ad oggi, nonostante lo sforzo maieutico della dottrina nel prospettarle, queste (almeno apparentemente ovvie) considerazioni sono rimaste del tutto inascoltate da parte della giurisprudenza di legittimità. Per questo, viene spontaneo domandarsi se questa non potrà essere una di

quelle ipotesi nelle quali un ripensamento non giunga dalla corretta applicazione delle previsioni recate nel comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto con la recente riforma del processo tributario. Lo stesso, come noto, da un lato, sancisce testualmente la regola secondo cui "l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato" e, dall'altro, fissa il principio per cui "il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni" (10).

Si tratta di una previsione che sta già alimentando un ampio dibattito, precipuamente incentrato, oltre che sulla sua (da alcuni criticata) formulazione (11), sulla portata dei relativi contenuti. Senza voler entrare in un argomento che esula dalle riflessioni qui sviluppate, deve sottolinearsi come tale nuova formulazione legislativa, comunque la si voglia valutare dal punto di vista sistematico (e, quindi, indipendentemente dal decidere se imponga o meno un onere probatorio diverso o più gravoso a carico degli Uffici rispetto alle regole già vigenti), ha certamente il pregio di costituire un preciso, espresso e testuale monito su come il giudice debba motivare la sua decisione. Indicare testualmente, nel senso suddetto, in quali condizioni l'atto impositivo va annullato, fa, in effetti, sperare in sentenze che esprimono uno sviluppo argomentativo più approfondito ed incisivo di quello che si legge in molte di quelle attuali.

Calando queste considerazioni alla fattispecie che qui ci occupa, deve, in particolare, attendersi che negli analoghi casi futuri che verranno decisi ci sia una minore disinvoltura nell'apprezzamento della intervenuta dimostrazione dei fatti noti che sorreggono l'applicazione della presunzione semplice in questione.

(10) Identiche aspettative sono espresse da F. Rasi, "L'inarrestabile 'lotta' della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?", op. cit.

(11) Si vedano, al riguardo, le incisive considerazioni critiche di C. Glendi, "La novissima stagione della giustizia tributaria

riformata", in *Quotidiano Giuridico* del 22 settembre 2022 e le più confortanti prospettazioni di P. Coppola, "L'onere della prova spetta al Fisco. Il giudice annulla se la prova non c'è", in *I Focus*, in *Il Sole - 24 Ore* del 15 settembre 2022.

Se, infatti, nulla di particolarmente nuovo ci si deve aspettare quanto al profilo della prova circa la ristrettezza della base societaria (che costituisce un dato oggettivo immediatamente documentabile), ben diverso dovrà essere il profilo, necessariamente correlato, della esistenza della ricchezza distribuibile e della sua successiva attribuzione. Alla luce della nuova previsione normativa (innovativa o meno che sia) sarà, infatti, difficile sostenere, come fino ad oggi (e nel caso in commento in particolare) è stato fatto, che: a) non è contraddittorio ritenere come una semplice rettifica incrementativa dell'imponibile dichiarato da parte della società di capitali si traduca in una attribuzione finanziaria a favore dei suoi soci essendo, d'altra parte, tale risultato del tutto incoerente con la normativa tributaria sostanziale la quale, come visto, prevede un chiaro assetto quanto ai regimi impositivi dei soggetti collettivi, diversificando lo

stesso in ragione dei loro (differenti) assetti organizzativi e gestionali; b) la mancata evidenza dell'esistenza di una effettiva disponibilità monetaria frutto di evasione da parte della società integri sempre, in termini circostanziati e puntuali, la possibilità di ritenere attribuita la stessa ai soci; c) basti, sempre in tali termini e, quindi, nella proiezione della oggettività delle conseguenti conclusioni, supporre la destinazione di tale ricchezza (anche quando ne sia dimostrata l'esistenza) ai soci sul solo presupposto dell'esistenza (ulteriormente presunta e giustificata solo dalla limitatezza del loro numero) del *pactum sceleris* che il loro legame sembra esprimere.

Si tratta, in fondo, di una mera trasposizione al caso di specie del contenuto testuale delle nuove previsioni normative. Se poi questa ne sarà davvero la declinazione, mutuando un noto adagio canoro, lo scopriremo solo vivendo.

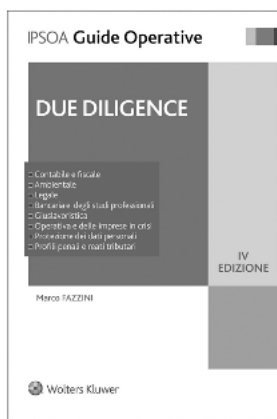
LIBRI

Due diligence

Contabile e fiscale - Ambientale - Legale - Bancaria e degli studi professionali - Giuslavoristica - Operativa e delle imprese in crisi

Marco Fazzini

Wolters Kluwer, 2022, pagg. 480, € 40,00



In un contesto economico caratterizzato da dinamiche sempre più complesse e articolate, la capacità di assumere decisioni consapevoli è strettamente legata alla possibilità di disporre di informazioni attendibili. La due diligence costituisce un processo di indagine attraverso il quale sono raccolte informazioni su un'impresa, nell'ottica di accertarne lo "stato di salute" e, in particolare, per valutare le opportunità e le criticità.

Nel testo è presente una guideline che si pone l'obiettivo di condurre l'analista attraverso i principali ambiti di approfondimento, che spaziano da quello contabile, a quello legale, fiscale, giuslavoristico, penale e ambientale. Uno specifico focus è dedicato alle due diligence delle banche e degli studi professionali e il volume è arricchito con un capitolo sulla due diligence operativa e con uno sulla due diligence nell'ambito delle imprese in crisi.

In questa nuova quarta edizione vengono affrontati i profili penali-tributari dell'attività di due diligence e un tema molto attuale e delicato quale la due diligence in materia di protezione dei dati personali.

Il volume è principalmente rivolto a professionisti, consulenti e dirigenti che intendono approfondire in chiave operativa il tema della due diligence aziendale, nelle varie ed eterogenee prospettive che le pertengono.

Per informazioni o per l'acquisto

- Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- Agenzie Ipsoa di zona
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.shopwkl.it