



Dipartimento di
Giurisprudenza

Cattedra di Diritto Tributario

L'ACCERTAMENTO DI MAGGIOR REDDITO
NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA
BASE SOCIETARIA

Chiar.ma Prof.ssa Laura Castaldi

RELATORE

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

CORRELATORE

Chiara Esposito – Matr. n. 149323

CANDIDATO

A.A. 2021/2022

INDICE

INTRODUZIONE

1. La ragione giustificatrice dell'imposta in virtù del principio costituzionale di capacità contributiva.....	6
2. L'IRES: dai modelli "antesignani" alla genesi dell'imposta odierna.....	12
3. Il regime della trasparenza fiscale ad appannaggio anche delle società di capitali (legge delega n. 80/2003 e d.lgs. 344/2003).....	19
4. Introduzione alla prassi amministrativa oggetto di studio. L'applicazione della presunzione di distribuzione nell'accertamento di maggior reddito riguardante le società di capitali a ristretta base partecipativa.....	23

CAPITOLO PRIMO

La tassazione sui redditi delle società di capitali

1. Una premessa.....	27
2. L'imposta sui redditi delle società: a) il presupposto.....	28
b) I soggetti passivi.....	35
c) La base imponibile e le regole per la sua determinazione.....	45
d) L'aliquota e la determinazione dell'imposta dovuta.....	50
3. La tassazione per trasparenza delle società di capitali: ancora sulla genesi e giustificazione di tale modello alternativo.....	51
3.1. Gli artt. 115/116 TUIR.....	57
3.2. I risvolti di carattere procedurale e processuale.....	63

CAPITOLO SECONDO

L'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base societaria: profili critici sostanziali

1. La tesi amministrativa oggetto della ricerca: il “caso” della c.d. presunzione di distribuzione nelle società di capitali a ristretta base proprietaria.....	69
2. La delicata (e controversa) ragion d'essere della pratica fiscale: la presunzione giurisprudenziale frutto di una massima d'esperienza.....	81
3. I soggetti interessati e la nozione etica ed a – tecnica di ristretta base sociale.....	100
3.1. <i>Segue.</i> Il “mutamento della compagine sociale nel corso del periodo d'imposta.....	113
4. Gli utili costituenti “oggetto” della vicenda accertativa: la ricostruzione del maggior imponibile.....	114
4.1. Il mancato scomputo dell'IRES richiesta alla società dall'utile recuperato ad imposizione in capo al socio a seguito dell'imputazione per presunzione.....	122
5. Le <i>criticità</i> della pratica accertativa al vaglio del dettato costituzionale: le verosimili incompatibilità con gli artt. 23 e 53 Cost. e lo spazio angusto riservato al diritto di difesa (art. 24, co.2, Cost.).....	125

CAPITOLO TERZO

I risvolti di carattere processuale e procedimentale

1. Quale il rimedio, in sede processuale, più idoneo a garantire il diritto di difesa del socio?.....	133
2. Il litisconsorzio necessario per le società di capitali a ristretta base societaria (artt. 102 c.p.c. e 14 d.lgs. 546/1992): attentato ai capisaldi del diritto civile sostanziale e processuale?.....	135
3. La più “opportuna” strada della sospensione del processo riguardante il socio (artt. 295 c.p.c. e 39 d.lgs. 546/1992).....	142
4. Gli sviluppi ulteriori forieri di un maggior interessamento verso il diritto di difesa del singolo: l'efficacia riflessa del giudicato favorevole alla società, il coordinamento tra gli avvisi d'accertamento riguardanti lo stesso soggetto e la stessa annualità, l'esaustiva motivazione dell'avviso di accertamento diretto al singolo socio.....	151

5. L'indipendenza del contenzioso tributario dall'eventuale processo penale (cenni).....	158
---	-----

CONCLUSIONI

1. Le conseguenze della Legge di Bilancio 2018 sull'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base proprietaria.....	162
2. Il regime transitorio dei dividendi distribuiti fino al 31.12.2022: <i>vademecum</i> di accortezze per un'applicazione illuminata della presunzione di distribuzione.....	166

BIBLIOGRAFIA	170
---------------------------	------------

SITOGRAFIA	194
-------------------------	------------

INTRODUZIONE

SOMMARIO: 1. La ragione giustificatrice dell'imposta in virtù del principio costituzionale di capacità contributiva. – 2. L'IRES: dai modelli “antesignani” alla genesi dell'imposta odierna. – 3. Il regime della trasparenza fiscale ad appannaggio anche delle società di capitali (legge delega n. 80/2003 e d.lgs. 344/2003). – 4. Introduzione alla prassi amministrativa oggetto di studio. L'applicazione della presunzione di distribuzione nell'accertamento di maggior reddito riguardante le società di capitali a ristretta base partecipativa.

1. La ragione giustificatrice dell'imposta in virtù del principio costituzionale di capacità contributiva

Il passaggio da uno Stato liberale, improntato al massimo rispetto dell'autonomia dei privati¹ ed al minimo intervento nella vita sociale, ad uno Stato di diritto e poi ad uno Stato Sociale, ha posto le basi per un'essenziale presa di coscienza: l'insufficienza dei

¹ Il Codice civile del 1942 è la massima espressione di una forma di governo che riconobbe ruolo preminente all'autonomia negoziale e al diritto di proprietà: il riferimento, in particolare, corre alla disciplina obbligatoria – contrattuale, contenuta nel libro quarto (artt. 1173-2059 c.c., ma soprattutto art. 1322 c.c.) e al diritto reale assoluto di proprietà (art. 832 ss); ciò anche al netto degli eventi storici, di matrice politico – sociale, che caratterizzarono il finire del XVIII secolo: primo fra tutti la Rivoluzione francese. I diritti “ottriat” dalla borghesia francese e consacrati nel *Code Civil* napoleonico del 1804, permearono l'intera ideologia continentale che, con specifico riguardo al nostro ordinamento, si esplicitò nello Statuto Albertino del 1948, la “Costituzione flessibile” definita “legge fondamentale perpetua ed irrevocabile della Monarchia sabauda”, che, a proposito della proprietà, sosteneva fosse “sacra, inviolabile, intangibile e solo in casi rarissimi ed eccezionali sacrificabile”. Da tali premesse seguì poi l'impostazione del Codice civile del 1942. Il sopravvento della Carta Costituzionale del 1948 sancì il ridimensionamento dei diritti privati, non in termini assoluti e insindacabili, ma nell'esclusivo riguardo del pubblico interesse: “la norma costituzionale affida infatti alla libertà di iniziativa e all'esercizio di attività private la cura dell'interesse generale, interesse, che non è considerato immanente e combaciante con gli interessi privati, e dunque esige una specifica determinazione. La tutela della libertà, e perciò dei relativi poteri, è qui in funzione dell'interesse generale”. In tal senso N. LIPARI, *Le fonti del diritto*, Milano, 2008, *passim*; M.R. FERRARESE, *Il puzzle della privatizzazione giuridica e l'economia politica*, Napoli, 2017, p.8; C. CICERO, *Diritto civile e interesse pubblico*, Napoli, 2019, *passim*; P. PERLINGIERI, *Fonti del diritto e “ordinamento del caso concreto”*, in *Rivista di diritto privato*, 2010, pp.21 ss.; W. CESARINI SFORZA, *Il diritto dei privati*, Macerata, 2018, p.13.

mezzi finanziari che fino ad allora avevano veicolato l'attuazione dei pubblici interessi e la tutela delle esigenze della collettività². Questi provenivano principalmente dall'attività economica privata dello Stato, dallo sfruttamento delle risorse patrimoniali (il c.d. demanio) dello Stato stesso, dall'imposizione di sanzioni pecuniarie riconducibili ad illeciti penali ed amministrativi³. Il nuovo Stato Sociale, fondato sulla Carta Costituzionale del 1948⁴, è infatti improntato al riconoscimento e alla tutela dei diritti fondamentali dei cittadini; tra questi, l'eguaglianza sostanziale e formale, l'erogazione di servizi pubblici essenziali e non, la corretta e concreta attuazione dei rapporti di autonomia privata. È dunque uno Stato "attivo", la cui benzina necessita di essere attinta preminentemente dalle entrate tributarie⁵.

In tale rinnovato contesto, dunque, in cui le entrate tributarie da introiti di risulta sono diventate introiti per eccellenza⁶, si è posto, sin da subito, il bisogno di "normare" il prelievo fiscale nel pieno rispetto dei principi costituzionali in materia. In particolare, ai sensi dell'art. 53 Cost., co.1, infatti, "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

² Il Regno d'Italia ha comportato la fusione dei Regni preunitari, che, anche in virtù dell'obiettivo di unificazione, avevano sopportato ingenti spese economiche, tra le tante, quelle funzionali alla conclusione di accordi transfrontalieri per ottenere il supporto di eserciti stranieri e combattere i sovrani, il Papato e i Paesi dominanti sul territorio italiano. Il neonato Regno d'Italia, dunque, versava in una debita difficoltà finanziaria: fu per tale ragione che la politica del tempo sentì l'esigenza di affrontare "lo studio, su basi scientifiche, di tale ordinamento unificato", cui si dedicheranno negli anni economisti e giuspubblicisti come Romano, Meucci, Vitta, Presutti, Orlando (...), così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, Padova, 2008, pp. 8 ss.

³ P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, p.2.

⁴ Agli artt. 41, 42, 43 della Carta Costituzionale, per eccellenza, si ravvisa il compromesso raggiunto dai Costituenti e menzionato già in nota 1, volto al contempo a tutelare l'autonomia dei privati, garantendo la libertà di iniziativa economica ed il diritto di proprietà, e a realizzare, quando necessario, il pubblico interesse (si fanno salve, infatti, le "decisioni politiche di potere", soggette alla riserva di legge, finalizzate alla tutela di un interesse generale. F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. Salvini, G. Melis, *Evoluzione del sistema tributario e principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p.8.

⁵ In P. BORIA, *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, pp.17 ss, si legge che "nelle collettività organizzate, l'acquisizione di flussi di entrate finanziarie derivanti dall'incasso di tributi applicati sui consociati costituisce una delle funzioni primarie dell'organizzazione sociale". La funzione fiscale, si legge, potrebbe dirsi un carattere indefettibile ed essenziale della sovranità, veicolo per il poter governare su una collettività "organizzata"; il bisogno di soddisfare il pubblico interesse non può che passare per una copiosa disponibilità finanziaria della sovrastruttura – nel nostro caso, lo Stato – idonea a realizzare i bisogni essenziali (ma non solo essenziali) di tutti. Si vedano anche L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, *passim*; F. FICHERA, *Fiscalità ed extra fiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1997, pp.488 ss; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pp.13 ss; E. CORTESE, *Sovranità (storia)*, in *Enciclopedia del Diritto*, XLIII, Milano, 1990, p.21; E. FORSTHOFF, *Stato di diritto in trasformazione*, 1964, trad. it. Milano, 1973, pp.289 ss.

⁶ Si delinea un meccanismo di tassazione sempre più interessato alla ricchezza dei privati, legato alla loro "effettiva capacità di contribuire", così D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p.10.

Da tale disposto si evince come ognuno, in quanto membro della collettività, sia tenuto a contribuire, mediante il pagamento dei tributi⁷, al finanziamento e sostenimento della pubblica sovrastruttura; e che tutti gli elementi della fattispecie impositiva astratta, dal presupposto finanche all'aliquota (altresì soggetti alla riserva relativa di legge di cui all'art. 23 Cost.⁸), devono essere parametrati al concetto di "capacità contributiva", che costituisce il perno dell'intero ordinamento tributario nazionale⁹.

⁷ L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., pp.738 ss, ricorda l'intervento del Prof. Valdes (avvenuto in Luiss nel 2012 in occasione di incontri finalizzati alla discussione del tema della capacità contributiva, intitolati "*Etica e fisco*"), il quale ricollegava al tributo una funzione "etica", riconoscendo allo Stato la potestà decisionale, stante la coincidenza della sua volontà con quella dell'intera collettività; il tributo, in tale ottica prospettica, non era più connotato dall'accezione negativa che lo aveva accompagnato sin dall'antichità (sebbene il *nomen* fosse diverso), ma diveniva la posta dovuta e necessaria, eticamente e solidaristicamente, dai membri della *societas*, svincolandosi così dal mero fine del provvedere all'esigenza di gettito. Allo stesso tempo P. BORIA, in *Diritto tributario*, cit., ad oggi sostiene svilita la "funzione etica del tributo", poiché "la frantumazione in una pluralità di ordinamenti fiscali (dovuta all'articolazione dello Stato in Regioni, Province, Comuni) mette in crisi la corrispondenza biunivoca tra tributo e piano ideologico sottostante, rendendo evidente come lo strumento tributario possa essere adottato in maniera flessibile per una pluralità di scopi e finalità collettive"; si vedano, fra gli altri, anche F. BOSELLO, *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, pp.1074 ss.; R. BRACCINI, *Mutamenti nelle basi del diritto tributario e la crisi dell'idea di "sistema"*, in *Giurisprudenza italiana*, 1997, pp.313 ss.; F. MOSCHETTI, "*Interesse fiscale*" e "*Ragioni del fisco*" nel prisma della capacità contributiva, in *Atti della giornata di studi in onore di Giuseppe Falsitta*, Padova, 2012, p.197; F. GALLO, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2007, pp.61 ss, in cui si sostiene essere – quantomeno nel settore tributario – il volere pubblico a prevalere su quello privato, dovendo il sistema impositivo essere parametrato alla concorsualità fiscale e a criteri di giustizia distributiva, e non a regole del mercato poste da privati e indirizzate alla tutela dei loro interessi; ID., *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Palermo, 2019, *passim*.

⁸ Ai sensi dell'art. 23 Cost.: "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Per quanto qui più interessa, occorre sottolineare che l'esegesi dell'art. 23 Cost., norma di carattere formale e con portata più ampia del solo diritto tributario, ha condotto gli interpreti alla certezza che la locuzione "in base alla legge" deponga per una riserva di legge solo relativa; tale conclusione si fonda su argomentazioni letterali e sistematiche. In primo luogo, occorre notare che in altre sedi, sempre trattandosi di riserve di legge, si sono usati termini molto più decisi: si veda l'art. 25 Cost., co.2, che sottolinea come nessuno possa essere punito, se non in forza di una legge (riserva, dunque, assoluta). In secondo luogo, tale conclusione appare imprescindibile se si vuole interpretare l'intero dettato Costituzionale in chiave organica: in tale *sedes materiae*, l'art. 23 va letto in combinato disposto con l'art. 5 Cost., che riconosce e fa salvi i "poteri" delle autonomie locali (il fondamento politico dell'ordinamento penale e della sua riserva di legge, invece, depongono, in merito alla locuzione dell'art. 25, in senso diverso). Se dunque la riserva di legge è solo relativa, e non assoluta, tutti gli "atti aventi forza di legge" potranno concorrere alla introduzione di prestazioni patrimoniali, e personali.

Con "legge" si intenderà, dunque, non solo quella statale ordinaria, che vede direttamente coinvolto il Parlamento ai sensi degli artt. 71 ss Cost., ma anche le leggi costituzionali, i decreti – legge, i decreti legislativi, la legge regionale.

La relatività della riserva implica che la legge possa anche solo fissare le linee essenziali della disciplina, i principi e criteri direttivi indefettibili volti a limitare la discrezionalità dell'esecutivo o dell'ente deputato al completamento della normativa di dettaglio; così accadrà, ad esempio, per la promulgazione di decreti legislativi (art. 76 Cost.) o dei regolamenti ministeriali; per i decreti – legge (art. 77 Cost.), il controllo parlamentare non avviene *ex ante*, bensì *ex post*.

In materia tributaria, questo schema operativo risulta più funzionale al fine di una normativa "coerente" e "corretta"; la *ratio* del meccanismo riposa sulla consapevolezza che gli organi esecutivi, divisi per settore e ramo di operatività, posseggono competenze tecniche più specifiche rispetto a quelle del Parlamento, ed inoltre sono in condizione di prendere decisioni e adottare atti aventi forza di legge in tempi molto più

Il tributo, *genus* ampio che comprende varie *species* tra cui, per eccellenza, l'imposta e la tassa, è stato positivamente definito¹⁰ dalla Corte Costituzionale in relazione ai suoi connotati indefettibili: il collegamento "finalistico"¹¹ tra la prestazione dovuta (il concorso alla pubblica spesa) e il verificarsi di un presupposto oggettivo e necessario capace di disvelare la manifestazione di forza economica del soggetto, astrattamente idonea a permettergli di far fronte alle pubbliche spese (il presupposto dunque che disvela la capacità contributiva); e la "doverosità della prestazione", cioè il sorgere di un'obbligazione generalmente svincolata da un rapporto sinallagmatico con il soggetto attivo – ente impositore¹².

È proprio il concetto di capacità contributiva che, sebbene permei tutto l'ordinamento in esame, come detto poc'anzi, e dunque funga da limite per ogni "prestazione patrimoniale imposta" di natura tributaria, risulta essere di preminente importanza per comprendere il titolo giustificativo di un tributo in particolare, l'imposta, che, più di ogni altro, appare svincolato da un'immediata prestazione corrispettiva – sinallagmatica o uno scambio di utilità.

rapidi, ciò in linea con le necessità di un settore - quello tributario - spesso caratterizzato da bisogni urgenti come il "procacciamento di nuove entrate, obiettivi di politica economica, il contrasto all'evasione fiscale", così G.MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, p.40; F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario (parte generale)*, Torino, 2017, pp.14 ss; P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, pp.19 ss; nonché G. MARINUCCI, E. DOLCINI, G.L. GATTA, *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, 2019, p.45, relativamente all'esegesi dell'art. 25 Cost.

⁹ D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta, cit.*, Bologna, 2014, p.10.

¹⁰ Come riportato da G. MELIS, in *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.19, sul punto si vedano le pronunce della Corte Costituzionale nn. 73/2005, 64/2008, 141/2009, 167/2018; cfr. anche A. FEDELE, *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale, in Rivista di diritto tributario*, 2018, *passim*, in cui "la giurisprudenza della Corte costituzionale sembra orientarsi ad una nozione unitaria ed onnicomprensiva di tributo. L'esame dei vari elementi della formula definitoria ormai standardizzata in molte sentenze si incentra sulla nozione di *destinazione a sovvenire pubbliche spese*, che identifica la stessa struttura essenziale del tributo come istituto giuridico, risolta in soggetti, presupposti, criteri di determinazione e modalità attuative del concorso alle pubbliche spese. Se ne dovrebbe quindi desumere il superamento delle tesi che assegnano un diverso regime costituzionale a distinte categorie di istituti tributari (ad es., imposte e tasse)".

¹¹ Tale secondo carattere del tributo, indefettibile secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, è stato messo in discussione da altra dottrina secondo cui la portata del co.1 dell'art. 53 Cost., e dunque, il concetto in esso cristallizzato di capacità contributiva, vadano considerati un requisito di legittimità costituzionale del tributo (ogni presupposto delle astratte fattispecie impositive dev'essere caratterizzato da valenza economica, attualità ed effettività, pena l'illegittimità costituzionale della norma), e non un carattere "immanente" allo stesso, G.MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.19.

¹² Con riguardo alle tasse, per eccellenza considerate entrate c.d. para – commutative non contributive, il richiamo allo scambio di utilità con l'ente impositore postula una definizione di sinallagmaticità che si discosta da quella propriamente civilistica per abbracciare un concetto di prestazioni equipollenti e non propriamente equivalenti. A.D. GIANNINI, *Il concetto giuridico di tassa*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1937, pp.7 ss; E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1994, pp.7 ss; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002, pp.10 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, *cit.*, p.27; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p.20-24; P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.4.

Definire la capacità contributiva è arduo compito; l'esegesi del disposto di cui all'art. 53, co.1 della Costituzione ha coinvolto, e tuttora coinvolge, la dottrina italiana, che sembra arroccata su due posizioni incompatibili: chi sostiene che l'art. 53 Cost. costituisca un limite *assoluto* al legislatore – c.d. teoria “tradizionalista”, e che, dunque, il presupposto d'imposta non possa che disvelare la ricchezza necessaria al pagamento del tributo¹³; e coloro i quali, invece, sposano la teoria del limite *relativo*, secondo cui il legislatore ben potrà porre a fondamento qualunque presupposto impositivo che sia economicamente valutabile, pur non essendo espressivo di un valore monetario, nel rispetto inequivoco del principio di ragionevolezza^{14 15 16}. Difatti, tanto il voler

¹³ In tal senso G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pp.889 ss; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, pp.438 ss; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Milano, 1961, p.123; G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, *passim*.

La capacità contributiva, secondo questi autori e come in particolare sottolineato da F. GALLO, in *Evoluzione del sistema tributario e principio di capacità contributiva*, *cit.*, p.5, si sostanzia nell'*ability to pay*, ovvero nella forza economica riferibile ad ogni singolo contribuente; un concetto nuovo e da valutarsi indipendentemente da ogni possibile utilità o beneficio che lo Stato, per tramite delle entrate tributarie e non, riesce a garantire ed apprestare ai singoli sotto forma, *in primis*, di erogazione di servizi essenziali a tutela del pubblico interesse. Secondo questa dottrina, dunque, la capacità contributiva andrebbe calcolata avendo riguardo a parametri oggettivi e soggettivi riferiti ai singoli contribuenti, al c.d. *ability principle*, senza richiamare alla mente quel legame implicito sussistente tra tributo, finanche imposta, e godimento di diritti individuali e collettivi, che solo un'efficiente organizzazione statale può garantire, e che fanno del tributo stesso un c.d. *praemium libertatis*, contraltare dell'effettività delle posizioni giuridiche di vantaggio spettanti ad ogni consociato.

¹⁴ L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, *cit.*, p.731.

¹⁵ La tesi venne sostenuta, senza pretesa di esaustività, da F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2002, p.144; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970, *passim*; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pp.30 ss; ID., *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, pp.11 ss. Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, *cit.*, *passim*, in cui si richiama anche la funzione garantista associata al principio di capacità contributiva, nonché ai temi del limite massimo e del minimo vitale, anch'essi strettamente connessi all'annoso dibattito che tutt'oggi anima la dottrina, e dimostrazione della incapacità dei due possibili limiti suddetti e contrapposti di riassumere tutte le possibili sfaccettature e pieghe che il principio in esame, dalla promulgazione del testo costituzionale, ha destato in dottrina. Il concetto del limite relativo, secondo F. GALLO, lascerebbe spazio ad una definizione di capacità contributiva in ottica distributiva, atta a realizzare l'obiettivo della “giusta imposta” e dell'eguaglianza sostanziale, in sinergia con l'art. 3 Cost. (nonché con i doveri solidaristici di cui all'art. 2 Cost.).

¹⁶ La tesi del *limite relativo* al legislatore, *ex multis* sostenuta da F. GALLO, A. FEDELE (cfr. nota n. 15), differisce dalla tesi c.d. tradizionalista anche e proprio in relazione alla valutabilità economica del presupposto d'imposta. Gli Autori, più precisamente, sostengono che qualsiasi “posizione di vantaggio” possa essere assunta quale presupposto impositivo. Per tentare di esplicitare il contenuto di tale locuzione, si rimanda a L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. Melis, L. Salvini, *cit.*, pp.738 ss, che, con riguardo proprio alla tesi oggetto del nostro esame, che ritiene rientrare nelle letture *innovative* dell'art. 53 Cost., contrapposte alla tesi c.d. tradizionalista, scrive: “(...) la dottrina che ha sostenuto la tesi dell'assoggettamento ad imposizione delle *posizioni di vantaggio*, lo ha fatto richiamando quelle posizioni filosofiche, espresse da studiosi come A. Sen e M. Nussbaum, i quali ritengono che per misurare il benessere di una nazione sia

ipotizzare che la norma richiami un conflitto tra Stato e contribuente (costituendo il parametro ineluttabile dal quale l'imposizione non deve prescindere), quanto il voler ricondurre il contenuto della norma alla risoluzione di un conflitto tra consociati (per comprendere il riparto del carico tributario effettivamente spettante ad ognuno di essi¹⁷), non può modificare il nucleo duro del concetto di capacità contributiva, ed i suoi caratteri essenziali.

Volendo "ricostruire il concetto giuridico di capacità contributiva, nella prospettiva secondo cui l'art. 53 disciplina il potenziale conflitto fra Stato e contribuente, appare evidente che essa, in termini propriamente giuridici, non si risolva in una mera capacità economica (...) è tale solo quella astrattamente idonea a fornire al soggetto gravato della prestazione impositiva i mezzi finanziari occorrenti per l'assolvimento della stessa"¹⁸. Detta capacità contributiva deve essere sottesa all'individuazione di ogni presupposto delle fattispecie impositive, presupposto che a sua volta dovrà essere riferibile al singolo contribuente tenuto a pagare¹⁹, dovrà essere effettivo²⁰, attuale, ed economicamente valutabile.

necessario aver riguardo non soltanto agli indici di ricchezza economica, ma anche a tutta una serie di fattori ulteriori, distinti dai predetti indici, quali ad esempio la salute, l'istruzione, la qualità dell'ambiente (...). A livello dei singoli individui, tale impostazione considera non soddisfacente la posizione di coloro i quali attribuiscono al reddito ed al patrimonio il ruolo di unici indicatori della situazione di benessere del soggetto". Allo stesso tempo, tuttavia, anche F. GALLO e A. FEDELE parlano di "potenzialità economica" del presupposto d'imposta, così avvicinandosi alla definizione di capacità contributiva quale *forza economica*, senza tuttavia specificare il rapporto intercorrente tra la potenzialità economica e la posizione di vantaggio, nonché cosa debba intendersi con la prima locuzione. Ancora avvalendoci delle parole di L. PEVERINI, "il punto è di estrema importanza e necessiterebbe forse di un maggior chiarimento da parte di questi Autori. Un conto è dire che possono essere assunti ad indice di capacità contributiva situazioni di vantaggio, estranee al meccanismo del mercato, purché l'oggetto imponibile sia misurabile (*limite relativo*), un altro conto è affermare che deve trattarsi di indici di potenzialità economica (*quid in più rispetto alla tesi ordinaria del limite relativo*)".

¹⁷ P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.22.

¹⁸ Cfr., ancora, P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.24.

¹⁹ Di qui le incertezze avanzate circa l'imposta sui redditi delle società dove il presupposto, quando riferito a soggetti a connotazione partecipativo – associativa, coincide anche con una "parte" del presupposto dell'IRPEF; l'imponibile relativo a tale imposta tiene in considerazione l'utile che il singolo socio ha percepito dalla partecipazione al capitale o patrimonio di società o enti soggetti ad IRES, che, costituendo una parte del reddito societario complessivo, è stato già assoggettato ad IRES; relativamente al problema della doppia imposizione fiscale si rimanda, *ex multis*, a P. RUSSO, G. FRANSONI, *Ripartizioni delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2010, p.1575 nonché a G. BIZIOLI, *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di "federalismo fiscale": elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in *AA.VV., Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A.E. La Scala, Torino, 2010, pp.185 ss.

²⁰ Il presupposto, infatti, per dirsi tale, potrà determinarsi per tramite di presunzioni relative, mai attraverso presunzioni assolute; inoltre, sarà effettivo il presupposto che non consideri le variazioni di valore del bene meramente nominali, frutto di un minor potere d'acquisto della moneta corrente. Il requisito dell'effettività riguarda anche la base imponibile. Per maggiori chiarimenti, si veda P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pp.25 ss.

In definitiva, l'imposta, quale *species* del tributo, entrata di tipo contributivo, trae la sua fonte di legittimazione dalla sovranità statale, è finalizzata - *causa legis* - al procacciamento di entrate e si giustifica nella forza economica di ciascun contribuente (la capacità contributiva), astrattamente idonea a far fronte alle singole imposte e cristallizzata del limite costituzionale invalicabile di cui all'art. 53 Cost²¹.

2. L'IRES: dai modelli "antesignani" alla genesi dell'imposta odierna

L'imposta sui redditi delle società, come oggi la conosciamo, è stata il punto d'arrivo di un lavoro pluriennale che ha preso le mosse dalla Commissione insediata nel settembre 1962, istituita dal Ministro delle finanze Trabucchi e diretta, di fatto, dal vicepresidente Cosciani, per delineare un progetto di riforma fiscale volto ad apprestare razionalità all'intero ordinamento tributario²² del tempo.

Nel progetto di riforma, spiccavano il desiderio di sostituire le imposte reali sui redditi del tempo con un'imposta unica, progressiva e personale²³, e l'obiettivo di introdurre

²¹ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.50; ma anche P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.5. In A. FANTOZZI, *Diritto Tributario, cit.*, p.42, si legge che "In tale prospettiva l'imposta può essere definita come un tributo essenzialmente *acausale*, riconducibile tipicamente alla sovranità fiscale dello Stato (o degli altri enti pubblici) in quanto destinato alla raccolta delle risorse riconducibili alle funzioni generali ed indivisibili esercitate dalla mano pubblica".

²² I "periodi" mediante cui si è sviluppato l'ordinamento tributario antecedente agli anni '70 possono, in grandi linee, essere riassunti come segue. Un primo momento storico si riallaccia alla c.d. "riforma Meda" (1923), esito di un arco temporale che prese le mosse sin dall'Unità d'Italia. In tale periodo, le principali imposte dirette erano l'imposta fondiaria su terreni e fabbricati e l'imposta di ricchezza mobile sui redditi da capitale e da lavoro; coesistevano, inoltre, molteplici imposte indirette, spesso previste da enti locali. Il riferimento storico successivo fu la "riforma Vanoni" (1951), che, quale esito del trentennio che seguì al 1923, introdusse per la prima volta le imposte personali sul reddito complessivo. Seguirono la grande riforma tributaria degli anni '70, che ci si appresta nel testo ad approfondire, risultante della "riforma Visentini" (1971); la "riforma Visco" (1998), volta a risollevarne una finanza pubblica disestata e a adeguare il sistema tributario alle prescrizioni europee; il d.lgs. 344/2003, ed ulteriori, plurime, riforme, che nell'ultimo ventennio hanno dato "respiro corto" al legislatore (in tema di soggetti passivi, consolidati, trust, abuso del diritto, tassazione dei dividendi, solo per citarne alcune; sul punto si rimanda a F. GALLO, *L'imposizione sui redditi societari 10 anni dopo la riforma del diritto societario*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, *passim*), così A. DI GIALLUCA, *Riforma fiscale. Evoluzione e prospettive*, 2012, pp.6 ss, reperibile su www.tesi.luiss.it. Si vedano inoltre, in proposito, C. COSCIANI, *La riforma tributaria. Analisi critica del sistema tributario italiano*, Firenze, 1950, *passim*; F. MEDA, *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano, 1920, *passim*; F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1973, p.664; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p.323 ss.

²³ Così C.Cosciani, cui si contrapponeva l'idea di B.Visentini, secondo cui era preferibile il mantenimento di imposte reali, oppure la predisposizione di un'imposta unica, ma corredata da maggiori ritenute alla fonte al fine di semplificare l'accertamento, cfr. F. GALLO, F. VITALE, *La preparazione della riforma fiscale del 1971 con particolare riferimento al problema della doppia imposizione degli utili*, in *Imposte e*

un'imposta *societaria* autonoma sul reddito prodotto²⁴, più efficiente rispetto a quella "mista" su reddito e patrimonio del 1954²⁵.

sviluppo economico, Roma, 2012, pp.167-168; Commissione per lo studio della riforma tributaria, *Verbale della seconda seduta*, pp.16-17.

²⁴ Tra i fattori che hanno concorso ad osteggiare, negli anni, la nascita di un'imposta unica ed autonoma relativa ai redditi prodotti in ogni "periodo d'imposta" da strutture societarie o enti ad esse assimilati, vi è stato quello inerente la difficoltà di declinare il concetto di capacità contributiva in capo a soggetti diversi dalle persone fisiche. Sebbene il "tutti", menzionato nell'art. 53, co.1, della Carta Costituzionale, non lasci intendere limitazioni di sorta di carattere soggettivo – strutturale, l'avvento delle società a base capitalistica, contraddistinte da un'autonoma personalità giuridica, patrimoniale, gestionale, organizzativa nonché dalla responsabilità limitata dei soci, ha fatto sì diffondere l'interesse ad un'imposta unitaria in capo ad esse, non mere realtà intermediarie, ma attive produttrici del reddito (rinunciare a tassare la ricchezza direttamente prodotta da ogni entità societaria per il sol fatto che queste non potessero dirsi idonee a realizzare una capacità contributiva, avrebbe comportato una grande perdita per le casse dello Stato, che avrebbe dovuto attendere la distribuzione del dividendo ai soci e poi il versamento – incerto – da parte degli stessi dell'imposta personale sul reddito prodotto), tuttavia ponendo il fianco a speculazioni, sul piano teorico, circa la giustificazione dell'imposta stessa.

Inizialmente la legittimazione del *quantum* dovuto dai soggetti diversi dalle persone fisiche venne ricondotta alla teoria del c.d. "beneficio": le imprese, così come gli enti e le realtà societarie, al pari dei singoli usufruivano e usufruiscono di servizi erogati dallo Stato, che costituiscono il veicolo stesso all'esercizio della loro attività economica; un mercato regolamentato, soggetto all'intervento anche sanzionatorio di autorità amministrative indipendenti, è terreno fertile indispensabile per lo svolgimento di un'attività d'impresa. In quest'ottica, l'imposta sul reddito prodotto fungeva da "corrispettivo" allo Stato per gli strumenti forniti, veicolo di ricchezza per ogni operatore economico diverso dalla singola persona fisica. Accettare, tuttavia, che anche ad una persona giuridica, propriamente detta, o enti assimilati, potesse imputarsi un'autonoma capacità contributiva, fu un percorso lungo e tortuoso.

La capacità contributiva è stata infatti a lungo concepita come una "qualità degli individui, degli esseri umani in grado di avere delle percezioni e di sentire il sacrificio e il peso del prelievo fiscale": come pensare che una tale qualità potesse imputarsi anche a strutture inanimate, insensibili al sacrificio e non coinvolte direttamente, mediante l'utilizzo della ricchezza prodotta, nella copertura di bisogni essenziali, familiari, e sociali? L'attuale e ormai radicata definizione di capacità contributiva, quale manifestazione di "forza economica" idonea a veicolare il concorso alle pubbliche spese del soggetto cui si riferisce, scioglie ogni riserva, permettendo certamente di considerare forza economica ogni reddito, cioè l'incremento patrimoniale, in un dato periodo di tempo, delle situazioni giuridiche attive e passive riferibili ad un soggetto, persona fisica, giuridica o dotata di mera soggettività che sia. L'essere titolari di una forza economica tramite cui far fronte e contribuire alle spese pubbliche è dunque senz'altro indice di capacità contributiva, prescindendo dalla circostanza che il soggetto cui il reddito si imputa sia "insensibile" al sacrificio che sta sopportando; la "capacità di pagamento" prescinde dai destinatari ultimi della ricchezza, coloro i quali consumeranno il reddito stesso.

L'imposta risulterà dunque anche con riguardo alle persone giuridiche (e enti assimilati) giustificata in virtù del dovere di concorrere alle spese collettive, nel rispetto della propria capacità contributiva; le valutazioni di carattere strettamente soggettivo attinenti alla situazione economica dei singoli soci si porranno su un diverso livello e prescindano dalla legittima applicazione di un'imposta unica e proporzionale al reddito prodotto in capo alla società (o assimilati).

Infatti, sempre nel rispetto del summenzionato divieto di doppia imposizione fiscale, solo parzialmente rispettato nel nostro ordinamento tributario, la situazione economica e la capacità contributiva del socio percettore saranno valutate ai fini del calcolo dell'imposta personale sui redditi dovuta, così definendosi un sistema di tassazione su due livelli perfettamente rispondente al dettato Costituzionale.

Esistono, in definitiva, tanto una "production side" che una "consumption side" nel principio di capacità contributiva; tramite tale consapevolezza si è superato definitivamente il concetto di "struttura associativa" (società, ente, trust, ed assimilati) intermediaria delle persone fisiche, priva di soggettività tributaria e mero veicolo dei redditi prodotti dai soci e soggetti, pro quota, all'imposta sui redditi delle persone fisiche (schema che ad oggi è la regola per le entità prive di personalità giuridica, come, tra le tante, le società di persone, o connotate da personalità giuridica, come le "piccole" S.r.l., che, data la preminente attività dei soci in luogo di quella degli organi societari, appaiono a tutti gli effetti delle strutture tramite nell'attività economica e nella produzione del reddito). Si rimanda D. STEVANATO, *La*

Le principali problematiche, affrontate dalle Commissioni e dai Comitati governativi succedutisi dagli anni '60 del secolo scorso, nascevano dalla difficoltà di riformare l'intero ordinamento fiscale attorno alle due imposte sui redditi, delle *persone fisiche* e delle *persone giuridiche*, che tuttavia, dovendo cambiare connotati per garantire una migliore coerenza e logicità del sistema, ponevano il problema del doversi coordinare con i presupposti di altre imposte preesistenti; l'obiettivo e la difficoltà era riformare, tuttavia evitando il fenomeno della doppia imposizione fiscale (cioè la tassazione della medesima ricchezza, intesa in senso economico, in capo a soggetti diversi)²⁶.

In particolare, il rischio era che gli utili percepiti dal socio della singola società, concorrendo a formare il suo reddito complessivo, sarebbero stati soggetti alla nuova

giustificazione sociale dell'imposta, cit., pp.649 ss, cui appartengono le espressioni virgolettate in nota nonché le riflessioni riportate; si vedano anche, fra gli altri, G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, Padova, 2016, p.261; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pp.186 ss; M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p.424; R. SCHIAVOLIN, *Natura del tributo: funzione e caratteri generali*, in *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1994, p.20; F. VITALE, *L'autonoma imposta sulle società del 1954*, in *Imposte e sviluppo economico*, Roma, 2012, p.150, in cui, relativamente all'istituzione dell'autonoma imposta sulle società, "il momento di svolta può essere individuato proprio nel 1910, anno in cui, (...) al culmine delle discussioni sulla riforma civilistica e fiscale delle società per azioni, la giurisprudenza riconosceva per la prima volta la possibilità di attribuire distinta soggettività passiva alle società di capitali ai fini delle imposte sui redditi. Nella sentenza del 19 febbraio 1910, infatti, la Cassazione di Roma, pronunciandosi sulla questione dell'imponibilità del sovrapprezzo azionario, ebbe espressamente ad affermare che le società di capitali andavano considerate come enti distinti dalle persone dei soci".

²⁵ Cfr. ancora F. GALLO, F. VITALE, *La preparazione della riforma fiscale del 1971 con particolare riferimento al problema della doppia imposizione degli utili, cit.*, p.172.

²⁶ In tal senso G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.642. Il divieto di doppia imposizione fiscale è consacrato negli artt. 44, 47, 89 e 163 TUIR, nonché 67 del D.P.R. 600/1973. Esso postula l'ingiustizia della tassazione plurima sul medesimo presupposto, quand'anche in relazione a soggetti diversi. Può avere due dimensioni: giuridica, ed economica. Nel primo caso, il reddito è tassato più volte nei confronti dello stesso soggetto (o anche soggetti diversi), ed in relazione allo stesso presupposto e alla medesima imposta: è, per eccellenza, l'ipotesi dell'intersecazione di sistemi impositivi afferenti a ordinamenti giuridici diversi (Stato fonte, Stato di residenza). La doppia imposizione si definisce economica, invece, quando la duplice tassazione del medesimo reddito concerne imposte e presupposti differenti, coinvolgendo uno o più soggetti, esattamente come nell'ipotesi del reddito societario risultante da scritture contabili che costituisce il presupposto tanto per l'IRES che per l'IRPEF, concorrendo l'utile a formare anche l'imponibile del socio, ma nei limiti di un valore percentuale espressamente fissato tanto per le persone giuridiche, che per le persone fisiche. Il divieto di doppia imposizione è suffragato e sostenuto anche a livello internazionale (tra le organizzazioni principali, in particolare, rileva il ruolo dell'OCSE – Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, che, come l'ONU, presidia la predisposizione di modelli di convenzioni contro la doppia imposizione fiscale internazionale). Alcuni dottrina, tuttavia, mette in discussione la valenza di principio generale del concetto in esame, come G. ARDIZZONE, *Doppia imposizione - interna*, in *Digesto commerciale*, Torino, 1990, pp.176 ss; altra invece ribadisce fervidamente la portata generale del divieto di doppia imposizione (A. BERLIRI, *Il Testo Unico delle Imposte dirette*, Milano, 1960, p.12; P. ADONNINO, *Doppia imposizione*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1989, p.2), cfr. S. BURELLI, *Divieto di doppia imposizione interna ed internazionale*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 2015, *passim*.

imposta unica, personale e progressiva sui redditi; ma prima ancora, sarebbero stati soggetti anche all'imposta unica sul reddito societario prodotto²⁷.

Il delicato processo di riforma che aveva preso le mosse agli inizi degli anni Sessanta si concluse con la legge n. 825/1971 summenzionata, la cui innovatività si misurò nell'introduzione di due imposte personali, l'IRPEF e l'IRPEG, e di un'imposta reale, l'ILOR (Imposta Locale sui redditi²⁸)²⁹, contenitori vecchi e già conosciuti dalla previgente realtà legislativa, che audaci studiosi e politici avevano concorso a riempire di nuovi contenuti, restituendo così all'ordinamento tributario un assetto più equilibrato, effettivo, e rispondente ai principi della Carta Costituzionale: delle imposte personali avrebbero infatti permesso di rispettare al meglio il principio di capacità contributiva³⁰.

Tuttavia la riforma del 1971, per quanto accolta positivamente dalla dottrina, non aveva risolto il problema della paventata doppia imposizione fiscale; il meccanismo del "credito d'imposta" sugli utili distribuiti, ipotizzato nella bozza della Commissione Visentini e studiato quale "prelievo di acconto" che avrebbe permesso al singolo socio

²⁷ Tale questione non si poneva nel previgente sistema dell'imposta reale di ricchezza mobile, dove la circostanza che il reddito provenisse da un medesimo cespite già tassato ad altro titolo ed in capo ad altro soggetto era condizione idonea ad escludere il rischio di un'ulteriore tassazione; non può dirsi lo stesso, tuttavia, in un sistema di tipo personale, dove il problema nasce dalla "duplice riferibilità soggettiva del reddito"; la questione della doppia imposizione fiscale in tale ambito, tuttavia, non è considerata un problema effettivo da tutta la dottrina e giurisprudenza, così F. GALLO, F. VITALE, *La preparazione della riforma fiscale del 1971 con particolare riferimento al problema della doppia imposizione degli utili*, cit., pp.184 ss. In F. GALLO, *L'imposizione sui redditi societari 10 anni dopo la riforma del diritto societario*, cit., p.848, si legge "personalmente, sono dell'opinione che questo problema – che ci trasciniamo dagli anni '50 del secolo scorso e che affonda le sue radici nei primi anni dello stesso secolo – debba essere risolto nel senso che la doppia tassazione debba permanere (...) proprio la personalità dell'imposizione porta inevitabilmente a non considerare identico il reddito in capo alle due categorie di soggetti e ad ostacolare qualunque ricostruzione che concentri la tassazione su un solo soggetto passivo". Anche la giurisprudenza, spesso, ha ritenuto non sussistente il fenomeno della doppia imposizione nell'ambito delle imposte sui redditi: in particolare, proprio con riferimento al tema che ci apprestiamo ad esaminare in tale elaborato, l'accertamento sui redditi delle società di capitali a ristretta base societaria, molta giurisprudenza ha sostenuto che la diversità dei soggetti coinvolti, nonché delle imposte, impedisca l'integrazione di un fenomeno di doppia imposizione in senso economico. Sulla stessa linea di pensiero anche A. FEDELE, *La nuova disciplina IRES: i rapporti tra soci e società*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pp.483 ss; F. VITALE, *L'autonoma imposta sulle società del 1954*, cit., pp.150 ss; L. CARPENTIERI, *L'eliminazione della doppia imposizione economica: dal credito d'imposta alla riforma IRES*, in *Imposte e sviluppo economico*, Roma, 2012, pp.196 ss.

²⁸ L'ILOR (Imposta Locale sui Redditi) fu introdotta con il D.P.R. 599/1973; era un tributo di carattere reale, proporzionale, il cui presupposto era il possesso di redditi di capitale o misti. Tale imposta fu la conferma dell'impostazione di fondo della grande riforma tributaria degli anni '70: l'egemonia delle imposte personali su quelle reali. Infatti, l'ILOR, nata inizialmente come imposta sul patrimonio, divenne poi imposta sui redditi patrimoniali (fu sostituita dall'attuale IRAP, con d.l. n. 446/1997). Così A. DI GIALLUCA, *Riforma fiscale. Evoluzione e prospettive*, cit., pp.64 ss; ma sul punto anche E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, pp.125 ss.

²⁹ F. GALLO, F. VITALE, *La preparazione della riforma fiscale del 1971 con particolare riferimento al problema della doppia imposizione degli utili*, cit., p.188.

³⁰ Assonime, AA.VV., *La riforma tributaria (appunti)*, ff. 2-4.

di detrarlo dall'imposta unica e personale sui redditi, non era stato accolto dal Parlamento, cui venne presentato il progetto di legge nel 1967; con la legge del 1971 si introdusse, infatti, un "sistema classico" o "separate entity system" di tassazione degli utili societari, basato sulla integrale doppia imposizione degli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di una società – persona giuridica³¹.

La soluzione al problema della doppia imposizione fiscale, cioè l'accoglimento, auspicato negli anni precedenti, del meccanismo del credito d'imposta, arrivò con la l. n. 904/1977. In essa si era consacrato un metodo di risoluzione della doppia imposizione completa, propria dell'assetto impositivo tributario del 1971, che, malgrado diversi interventi e progetti di riforma negli anni, ha costituito una costante fino all'ultima modifica del sistema di imposizione sui redditi delle società, la l. n. 80/2003, tramite cui il meccanismo volto ad evitare la doppia imposizione è mutato dal regime di c.d. imposizione, al regime di c.d. esenzione³².

Mediante tale credito, la società scontava l'imposta sull'utile prodotto, che assurgeva a titolo d'acconto per l'imposta che sull'insieme imponibile dei redditi personali sarebbe stata assolta dal socio percipiente; quest'ultimo, infatti, sommava all'imponibile risultante dalla somma delle diverse categorie reddituali l'utile distribuito, maggiorato dell'imposta – IRPEG – assolta su di esso dalla società, vedendosi così riconosciuto il credito da scomputare ai fini IRPEF.

Il modello del credito d'imposta venne modificato negli anni, a fronte di osservazioni e problemi che si riscontrarono nella disciplina approvata sul finire degli anni '70.

Un primo progetto di riforma si ebbe nel 1983, quando si modificò la struttura del credito d'imposta con il meccanismo della maggiorazione di conguaglio. La *ratio* di tale riforma era evitare che il credito d'imposta, basato sull'entità del tributo assolto dalla

³¹ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.672, nonché F. GALLO, F. VITALE, *La preparazione della riforma fiscale del 1971 con particolare riferimento al problema della doppia imposizione degli utili, cit.*, pp.184 ss.

³² P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.347. In A. FANTOZZI, *Diritto Tributario, cit.*, p.488, F. PAPARELLA scrive che "(...) Prima dell'introduzione dell'IRES, la fattispecie più significativa era il credito d'imposta per gli utili distribuiti dalle società di capitali di cui agli artt. 14 e 92 T.U.I.R. (vecchio testo), in vigore fino al 31.12.2003. Infatti, con la riforma realizzata in esecuzione della legge delega n. 80/2003, il problema della doppia imposizione sui dividendi societari è stato risolto sostituendo al credito d'imposta il regime dell'esenzione (o *participation exemption*) sulla scorta dell'esperienza degli ordinamenti stranieri". Cfr. anche P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, pp.394 e 532; F. MENTI, *Il principio di effettività del diritto comunitario e i sistemi per prevenire o attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi esteri*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, p.187; F. GALLO, *Schema di decreto legislativo recante "Riforma dell'imposizione sul reddito delle società" (IRES) – Audizione informale presso Commissione finanze della Camera dei Deputati*, in *Rassegna tributaria*, 2003, pp.1661 ss.

società sull'utile, non fosse corrispondente al valore delle imposte realmente pagate dall'entità sugli utili stessi. Tale credito, infatti, era erogato “automaticamente, senza tenere in considerazione le diverse forme di agevolazione e di esenzione di cui godevano gli organismi societari”³³.

Con la l. n. 467/1997, il meccanismo della maggiorazione del conguaglio venne abrogato e sostituito dal principio di c.d. copertura; si ripensò alla disciplina del credito d'imposta giovandosi di interventi legislativi promossi con riguardo ai redditi di capitale e ai redditi provenienti dai titoli di debito pubblico, che fecero venire meno molte delle preoccupazioni sorte tra il 1977 e il 1983³⁴.

Il neo introdotto “credito virtuale” aveva un'entità parametrata alle imposte proprie effettivamente assolte dalla società, che non era dunque più tenuta ad assicurare la copertura voluta dal previgente assetto in virtù della maggiorazione del conguaglio.

L'ultimo approdo di una gestazione legislativa durata più di cinquant'anni è stata la definizione del regime della c.d. integrazione parziale (“partial integration systems”), nella declinazione della esenzione parziale, o partial exemption (p.ex.).

Il legislatore si era accorto di un ulteriore limite del credito virtuale: il non potersi applicare ai dividendi provenienti dalla partecipazione al capitale di società non residenti. Tale limite strutturale del credito d'imposta non poteva che stridere con l'idea del Mercato Unico Europeo e con la realtà di ricchezze individuali sempre più estranee ai confini statali e appartenenti al livello sovranazionale. Dal versante comunitario, inoltre, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si era fatta portavoce di principi fondamentali dei cittadini già dagli anni '80; richiamandosi alla libertà di circolazione, stabilimento, capitali, prestazioni di servizi, aveva sancito il divieto di discriminazione e il divieto di restrizione, imponendo ai vari Stati Membri l'adozione di legislazioni che non fossero in disaccordo con tale dettato giurisprudenziale³⁵.

³³ Si trattava di una maggiorazione dell'IRPEG dovuta dalla società, sebbene diversa dall'IRPEG stessa quanto agli elementi della fattispecie impositiva astratta, L. CARPENTIERI, *L'eliminazione della doppia imposizione economica: dal credito d'imposta alla riforma IRES*, cit., p.196; cfr. anche *Schema di decreto legislativo recante “Disposizioni per l'applicazione della imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio nonché disposizioni modificative del testo unico delle imposte sui redditi, volte a modificare la disciplina del credito d'imposta sugli utili societari e ad abrogare quella della maggiorazione di conguaglio, in attuazione della delega recata dall'articolo 3, comma 162, lettere e) ed i) della legge 23 dicembre 1996, n. 662”*, consultabile sul sito web.camera.it.

³⁴ Cfr. ancora L. CARPENTIERI, *L'eliminazione della doppia imposizione economica: dal credito d'imposta alla riforma IRES*, cit., pp.196 ss.

³⁵ Si rimanda a G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 673 ss. Determinanti, a tal proposito, gli approdi della giurisprudenza della CGUE. *Ex multis*, in materia, cfr. cfr. CGUE, sentenza del 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen; sentenza del 15 luglio 2004, causa C-315/02, Lenz; sentenza del 7

Il legislatore italiano, così, ha abrogato il meccanismo del credito d'imposta con la l. n. 80/2003 e recepito il sistema dell'esenzione parziale. Contestualmente, con il decreto legislativo n. 344/2003, attuativo della legge delega n. 80/2003, ha introdotto l'IRES (imposta ad aliquota unica e proporzionale) nel nostro ordinamento, sostituendo la precedente imposta sui redditi delle persone giuridiche (IRPEG), coniata dalla legge delega n. 825/1971 e disciplinata prima dal D.P.R. 598/1973 e poi dal sopravvenuto D.P.R. n. 917/1986 (l'attuale Testo Unico delle Imposte sui Redditi)³⁶.

Tuttavia, così facendo, ha solo parzialmente ovviato al problema della doppia imposizione fiscale: ad oggi essa risulta minima con riguardo ai soci di soggetti passivi IRES che abbiano la "struttura" di società di capitali, enti commerciali residenti, società od enti non residenti connotati da una stabile organizzazione; per questi soggetti, infatti, l'identica aliquota (24%) che il socio e la società applicheranno al dividendo, andrà applicata solo con riguardo al 5% dell'utile percepito (art. 89 TUIR).

Per i soci persone fisiche, invece, il trattamento fiscale mutava a seconda che l'utile derivasse da partecipazioni al capitale qualificate, o non qualificate. Nel primo caso, i dividendi concorrevano nella misura del 58,14% del loro ammontare all'imponibile IRPEF, quali redditi di capitale (art. 67 TUIR); nel secondo caso, i dividendi di partecipazioni non qualificate, a partire dal 1° luglio 2014, scontavano un prelievo sostitutivo ad aliquota fissa del 26%, attuato dalla società mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Tale ultimo assetto, tuttavia, ha subito un'ultima modifica con la legge di bilancio 2018³⁷; mediante questa riforma il legislatore ha nuovamente rimaneggiato la materia

settembre 2004, causa C-319/02, Manninen; CGUE, sentenza del 14 novembre 2006, causa C-513/04, Kerckhaert-Morres; sentenza del 6 marzo 2007, causa C-292/04, Meilicke; sentenza del 30 giugno 2011, causa C-262/09, Meilicke II; sentenza del 15 settembre 2011, causa C-310/09, Accor; CGUE, sentenza del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in the Class IV of the ACT GLO; sentenza del 14 dicembre 2006, causa C-179/05, Denkavit International; sentenza dell'8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta; sentenza dell'11 giugno 2009, causa C-521/07, Commissione c. Paesi Bassi; sentenza del 18 giugno 2009, causa C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha OY; sentenza del 19 novembre 2009, causa C-540/07, Commissione c. Italia; sentenza del 3 giugno 2010, causa C-487/08, Commissione c. Spagna; sentenza del 20 ottobre 2011, causa C-284/09, Commissione c. Germania. Sul tema anche V. RUSSO, G. FERRANTI, *Partecipazioni societarie*, Milano, 2008, *passim*.

³⁶ F. GALLO, *L'imposizione sui redditi societari 10 anni dopo la riforma del diritto societario*, cit., *passim*.

³⁷ La Legge di bilancio 2018 (art. 1, comma da 999 a 1006) ha modificato, rispettivamente, gli artt. 47 del T.U.I.R. e 27 D.P.R. n. 600/1973. Il nuovo regime di tassazione, relativamente agli utili derivanti da partecipazioni qualificate, si applica in base al principio di cassa sui dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2018 (art. 1, comma 1005, della Legge di bilancio 2018), B. IANNIELLO, *S.r.l. "a ristretta base" e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, in *Corriere tributario*, 2020, p.32. Sugli utili da partecipazione si vedano M. BASILAVECCHIA, *La*

della discussa doppia imposizione fiscale con riguardo alle imposte sui redditi, modificando gli artt. 47 e 68 TUIR. In particolare, è stato equiparato il regime di tassazione dei dividendi percepiti da partecipazioni qualificate e da partecipazioni non qualificate, quando i destinatari degli stessi siano persone fisiche non in regime di impresa. Si è previsto, infatti, per i soci persone fisiche dei soggetti passivi IRES, anche quando la partecipazione è qualificata, il prelievo sostitutivo con aliquota fissa del 26%, attuato mediante una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta direttamente effettuata dalla società³⁸. La normativa è in vigore dal 1° gennaio 2018 per tutti gli utili prodotti (ma non necessariamente distribuiti) a far data da allora; è stato previsto, tuttavia, anche un regime transitorio: per tutti i dividendi prodotti anteriormente al 1° gennaio 2018, la cui delibera di distribuzione è avvenuta o avverrà tra il 01/01/2018 e il 31/12/2022, si applicherà la disciplina previgente; i soci dichiareranno ai fini IRPEF anche il dividendo percepito dalla partecipazione qualificata, che concorrerà a formare la base imponibile in misura pari al 58,14% del suo valore.

3. Il regime della trasparenza fiscale ad appannaggio anche delle società di capitali (legge delega n. 80/2003 e d.lgs. 344/2003)

Il regime della c.d. trasparenza fiscale³⁹, ai sensi dell'art. 5, co.1, del D.P.R. 917/1986, è ad appannaggio delle società di persone e delle società espressamente menzionate nel

difficile individuazione degli utili da partecipazione, in *Corriere tributario*, 2005, pp.365 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 *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2004, pp.433 ss; A. BUSCEMA, R. LUPI, *"Nuova trasparenza" e vecchie tendenze giurisprudenziali sull'imputazione ai soci dei redditi accertati a società a ristretta base proprietaria*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp.1117 ss.

³⁸ Se la partecipazione non è qualificata, l'imposta sostitutiva del 26% opererà relativamente alle persone fisiche non titolari di partita IVA.

³⁹ Lo schema di tassazione della trasparenza fiscale è un modello impositivo che si basa sulla considerazione dell'ente associativo quale mero mezzo organizzativo, in cui il potere concreto relativo all'attività da condurre nonché all'apprensione delle ricchezze spetta ai membri; a tale modello si affianca, in alternativa, l'imposta sui redditi delle società, che sarà oggetto di disamina più oltre, e che, contrariamente, presuppone la totale autonomia giuridica ed economica dell'ente rispetto ai soci, tanto che riferisce proprio a quest'ultimo la ricchezza prodotta, nonché il presupposto d'imposta. In tal senso, G.A. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, p.331; A. CICOGNANI, *Società (Diritto tributario)*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1993, p.2; A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Rivista Notariato*, 1988, p.552; S. GIANNINI, *La nuova tassazione dei redditi di impresa: verso un sistema più efficiente e competitivo?*, in *Politica economica*, 2002, p.365.

successivo co.3 del medesimo articolo. Richiamando il dettato normativo, “i redditi delle società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio *indipendentemente dalla percezione* e proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”.

Da ciò si evince come tali strutture, benché costituite in forma societaria, difettino di soggettività a livello tributario, tanto ai fini IRES che ai fini IRPEF: gli utili da queste prodotti si considerano di pertinenza dei soci, che infatti sopportano il peso dell'imposta personale anche su queste attribuzioni, *pro quota* e prescindendo dall'effettiva loro percezione⁴⁰.

La legittimità di tale regime riposa, con riguardo a queste entità, in diversi ordini di ragioni. In primo luogo, nelle società di persone i soci non si atteggiavano a puri investitori, essendo direttamente coinvolti nell'attività di gestione e nel perseguimento dell'oggetto sociale (salvo gli accomandanti); gli organi societari, infatti, hanno compiti limitati e spesso non sono operativi, prediligendosi un minor “distacco tra i soci e la struttura societaria”⁴¹.

In secondo luogo, la disciplina civilistica non prevede una formale approvazione del bilancio con riguardo alle società di persone, pertanto risulta ancor più semplice immaginare la società come mero schermo trasparente e strumentale, “espressione sintetica per indicare la collettività dei soci”⁴²; l'assenza di formalità nella conduzione dell'attività sociale, inoltre, rende difficile il distinguere l'utile distribuito, da quello non distribuito⁴³.

⁴⁰ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.584; P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.309. Sebbene si tratti di un punto su cui si ritornerà più oltre, occorre porre l'accento sin da subito su tale circostanza emblematica del regime di trasparenza fiscale: si prescinde dalla percezione (presunzione assoluta) perché il reddito prodotto dalla società è considerato a tutti gli effetti di pertinenza dei soci, sin dal momento in cui viene prodotto, per le ragioni che subito oltre nel testo si esporranno. Ciò costituisce una nozione chiave in tale disciplina, che ci permetterà poi di sviluppare e chiarire una delle tante differenze intercorrenti tra tale modello impositivo e la pratica, oggetto di studio di tale ricerca, della “presunzione di distribuzione” nelle società di capitali a ristretta base societaria.

⁴¹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario (parte speciale)*, Torino, 2018, p.23.

⁴² F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p.15; L. SALVINI, *Le varie ipotesi di trasparenza fiscale previste dall'ordinamento tributario*, relazione presentata al convegno di Studio “La trasparenza fiscale”, Torino, 2008, p.2; F. GALGANO, *Le società in genere – Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, a cura di A. Cicu, F. Messineo, L. Mengoni, P. Schlesinger, Milano, 2007, p.129; G. VISENTINI, *Principi di diritto commerciale*, Padova, 2006, p.242.

⁴³ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario (parte generale)*, cit., pp.23 ss. Si veda anche l'analisi di M. NUSSI, *Spunti per una rimediazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, in *Rivista di diritto tributario*, 1994, p.732.

La rilevanza soggettiva della società viene recuperata, tuttavia, a livello di obblighi formali e strumentali: a questa spettano, a titolo meramente esemplificativo, la tenuta della contabilità e la predisposizione e presentazione della dichiarazione⁴⁴; essa è inoltre direttamente interessata dall'accertamento fiscale⁴⁵ condotto dagli Uffici finanziari⁴⁶.

In tale regime, che evita ogni problema di doppia imposizione fiscale degli utili societari, la determinazione dell'imponibile, che ai fini IRPEF verrà ripartito *pro quota* tra i soci, segue regole diverse a seconda che si tratti di società semplici, o di società in nome collettivo e accomandita semplice.

Nel primo caso, non potendo tale struttura svolgere attività commerciale, il reddito prodotto non potrà considerarsi reddito d'impresa, e la determinazione dell'imponibile seguirà le regole proprie delle singole categorie reddituali di cui all'art. 6 TUIR.

I redditi delle società in nome collettivo o in accomandita semplice, invece, ai sensi del co.3 dell'art. 6 TUIR “da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi”⁴⁷.

In tale contesto normativo, agli albori degli anni 2000, si è inserita la legge n. 80/2003, esito della riforma Tremonti, mediante la quale il nostro ordinamento tributario non solo ha conosciuto l'IRES quale versione definitiva (ad oggi) dell'imposta sul reddito prodotto dai soggetti diversi dalle persone fisiche, ma ha altresì visto estendere il principio di tassazione per trasparenza, seppure in via opzionale e al ricorrere di determinate condizioni, anche alle società di capitali (artt. 115 – 116 TUIR)⁴⁸.

Sicuramente alla scelta del legislatore tributario di permettere a tali realtà – che avessero specifici e stringenti requisiti oggettivi e soggettivi – di optare⁴⁹ per la trasparenza

⁴⁴ In A. FANTOZZI, *Diritto tributario, cit.*, p.585, si legge: “la dichiarazione delle società di persone e dei soggetti equiparati è unica (art. 6 del D.P.R. n. 600/1973) e va incrociata con quella del socio ai fini dell'imposta personale dovuta da quest'ultimo, per gli effetti del principio di trasparenza stabilito dall'art. 5 T.U.I.R”. Cfr. anche AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, p.396.

⁴⁵ P. FILIPPI, *Redditi prodotti in forma associata*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1988, p.1; V. BUONOCORE, *L'impresa societaria a base personale – La società semplice*, in *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2006, p.190; A. CARINCI, *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p.200.

⁴⁶ Cfr. P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.309.

⁴⁷ Sul punto M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2020, p.59.

⁴⁸ S. DE MARCO, *Considerazioni teorico-ricostruttive sul regime di tassazione per trasparenza nelle società a ristretta base sociale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, §1.

⁴⁹ Nell'opzione si ravvisa una prima differenza tra la trasparenza delle società di persone e quella delle società di capitali. In tale secondo ambito, infatti, il regime è puramente opzionale, non ordinario come nelle prime.

fiscale, hanno concorso sia la riforma intervenuta con l. n. 6/2003 sul diritto societario, che, ridisegnando la figura della S.r.l. e affrancandola dal costante confronto normativo con la S.p.A., l'ha resa più idonea alle esigenze dei soci; sia l'introduzione, a partire dal 2012, delle c.d. S.r.l. "semplificate" – società di capitali accessibili anche ai giovani imprenditori, desiderosi di costruire la propria carriera avvalendosi della responsabilità limitata, senza il caro prezzo di investimenti troppo copiosi di capitale e la costituzione di organi societari e un tessuto *governance* troppo numeroso e tale da assumere le redini dell'attività stessa.

In tale rinnovato contesto civilistico, dunque, si è delineata anche a livello normativo una tipologia di S.r.l. connotata – come è nella realtà – da un preminente ruolo dei soci nella gestione sociale; nel tessuto imprenditoriale nazionale, tale circostanza è presente perlopiù nelle piccole e medie imprese⁵⁰.

È evidente allora la *ratio* di fondo che ha ispirato la modifica di sistema del legislatore tributario: anche, e *in primis*⁵¹, nelle "nuove" società a responsabilità limitata, infatti, si verifica una "immedesimazione" tra socio e società, fungendo quest'ultima da mero tramite dell'attività economica svolta direttamente dai singoli. Allora, stante l'identità di *ratio*, sembrava opportuno assimilare il trattamento fiscale di queste entità a quello delle società di persone. Conseguenza patologica avrebbe potuto essere una mancata coerenza della normativa sui redditi.

Rinviando ad altra sede una più approfondita trattazione in merito alla genesi della trasparenza fiscale nelle società di capitali, ai soggetti possibili beneficiari della normativa, e ai suoi caratteri indefettibili, occorre qui, in chiave di sintesi, porre l'accento sull'opzionalità di tale regime, in virtù del quale la società perde la propria soggettività tributaria: è solo la volontà effettiva, espressa mediante dichiarazione, a far sì che i soci siano direttamente tenuti nei confronti del Fisco a sostenere l'imposta (anche) sul reddito prodotto dalla società.

⁵⁰ Cfr. ancora S. DE MARCO, *Considerazioni teorico-ricostruttive sul regime di tassazione per trasparenza nelle società a ristretta base sociale*, cit., passim; V. FICARI, *L'imposizione "per trasparenza" delle piccole società di capitali*, in A.N.T.I., *Associazione nazionale tributaristi italiani*, *L'I.R.E.S. due anni dopo: considerazioni, critiche e proposte – libro bianco*, Milano, 2005, p.117; A. FANTOZZI, A. SPOITO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, p.685; A. FANTOZZI, *Il regime della trasparenza per le società di capitali*, in *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, a cura di F. Paparella, Milano, 2006, p.17.

⁵¹ La trasparenza non è ammessa per le sole piccole S.r.l. Cfr., infatti, l'art. 115 TUIR.

Nell'indagine della pratica amministrativa che costituisce oggetto di tale ricerca, la “presunzione di distribuzione” nell'accertamento riguardante le società di capitali a ristretta compagine societaria, il regime di trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 – 116 TUIR costituirà un'importante premessa non solo per comprendere gli iniziali approdi della giurisprudenza in materia, ma anche per tratteggiare, *a contrario*, le macroscopiche differenze tra il regime appena discusso e la condotta amministrativa, partendo dai soggetti coinvolti e dagli sviluppi concreti della presunzione, per arrivare alle criticità conseguenti ad un accertamento che si atteggia in modo difforme rispetto alle regole ordinarie consacrate nel D.P.R. 600/1973.

4. Introduzione alla prassi amministrativa oggetto di studio. L'applicazione della presunzione di distribuzione nell'accertamento di maggior reddito riguardante le società di capitali a ristretta base partecipativa

I paragrafi precedenti costituiscono un presupposto necessario per inquadrare al meglio, nel *Capitolo successivo*, i due possibili e paralleli sistemi di tassazione sui redditi delle società di capitali (metodo dell'esenzione parziale da un lato, metodo della trasparenza fiscale dall'altro – su base volontaria o legale).

Si è partiti in primo luogo giustificando i tributi e in particolare l'imposta, quale *species* di quest'ampio *genus*. Così facendo abbiamo risposto a un primo quesito: perché, e in virtù di quale ragione, si è chiamati alla concorsualità fiscale?

Ci si è chiesti poi se il titolo giustificativo dell'imposta, nello specifico dell'imposta sui redditi, valesse per le sole persone fisiche, o fosse anche idoneo ad investire di soggettività tributaria gli enti (societari e non societari) ed in generale i soggetti di diritto diversi dalle persone fisiche (si veda nota n. 24).

Si è inoltre largamente soffermata l'attenzione sugli art. 23 e 53 Cost., nonché sul concetto di doppia imposizione fiscale, mediante la disamina degli interventi legislativi che hanno oggi condotto al regime della “esenzione parziale”: ciò non solo e non tanto per fini didascalici, quanto perché si tratta di nozioni e concetti che torneranno estremamente utili nel prosieguo del nostro discorso, quando ci interrogheremo sulla legittimità costituzionale della tesi elaborata e sostenuta dall'Amministrazione finanziaria in chiave di fondamento giustificativo di recuperi impositivi in accertamento

nei confronti di strutture societarie a ristretta base societaria, tesi che formerà oggetto della nostra indagine.

La risposta positiva al secondo quesito, ovvero la possibile soggettività tributaria delle persone giuridiche (ed enti assimilati), ci ha condotti ad inquadrare i due possibili regimi di tassazione sui redditi che riguardano quelli che ad oggi chiamiamo soggetti passivi IRES – seppur perfettamente sovrapponibili con quelli già prospettati dalla previgente IRPEG: l’IRES, e il sistema di trasparenza fiscale ad appannaggio facoltativo delle società di capitali.

Si è visto come l’imposta sui redditi delle società riposi sulla soggettività passiva degli enti diversi dalle persone fisiche e si strutturi in un’aliquota unica e proporzionale da coordinarsi con la successiva tassazione che coinvolge il socio percipiente del dividendo a livello di IRPEF, e come si tenti di non far sovrapporre, ad eccessivo danno dei soci, tali due imposte.

Infine, si è richiamata l’attenzione sul regime di trasparenza fiscale proprio delle società di persone e sulla sua *ratio*, per comprendere la scelta legislativa del 2003 di rendere possibile l’estensione di tale meccanismo anche alle società di capitali a responsabilità limitata, aventi specifici requisiti di carattere oggettivo e soggettivo (art. 116 TUIR), e alle altre entità espressamente menzionate nell’art. 115 TUIR.

Come spesso accade, tuttavia, si sono attuate nella realtà pratica delle distorsioni⁵² dei puntuali e definiti macrosistemi normativi, coerentemente con quelle evenienze che ogni Stato deve affrontare, e che solo il tempo, e l’osservazione del comportamento dei singoli rispetto alle norme imperative, disvelano.

⁵² L’allusione non va fraintesa: come sarà chiarito più avanti nel testo, non si vuole ipotizzare la commistione, di fatto, tra due realtà differenti, cioè l’imposizione con metodo dell’esenzione parziale (consacrata nell’IRES) e il metodo della trasparenza fiscale in relazione alla tesi della “presunzione di distribuzione”, ma solo sottolineare l’avvicinamento tra queste, ogniqualvolta i soggetti accertati siano delle società di capitali a ristretta base societaria, in particolare piccole S.r.l. Ad uno stadio iniziale, infatti, la giurisprudenza parlava di *trasparenza per presunzione*; “in questo contesto, in caso di accertamento di utili occulti presso le società, il ricorso alla trasparenza era possibile e, quasi addirittura, preferibile in quanto si sarebbe evitato un *doppio passaggio* che avrebbe potuto causare una parziale doppia imposizione. Se, infatti, si fosse prima recuperato il maggior reddito in capo alla società e poi ai soci, questi ultimi, ai sensi dell’art. 14, comma 5, TUIR nella formulazione previgente, non avrebbero potuto godere del credito di imposta. La trasparenza consentiva di evitare tale effetto appuntando direttamente l’obbligazione tributaria in capo ai soci, senza alcun aggravio per loro”. Ciò accadeva principalmente durante il regime IRPEG, quando vi era perfetta interscambiabilità tra lo schema operativo della trasparenza fiscale e il meccanismo del credito d’imposta, F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, pp.2409 ss e ID, *La “trasparenza per presunzione” delle società a ristretta base proprietaria: l’attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, pp.133 ss.

Così, il tentativo di porre un freno all'evasione fiscale e al contempo il bisogno di evitare la dispersione di possibili cespiti reddituali da ricondurre ad imposizione, hanno condotto l'Amministrazione finanziaria ad adottare, in chiave di accertamento, una pratica ibrida. Questa, coinvolgendo soggetti IRES che non hanno fatto opzione per la trasparenza fiscale, utilizza la *ratio* sottesa alla stessa nelle società di capitali (e cioè la ristrettezza sociale, l'affiatamento dei membri, la relativa operatività degli organi comuni e la predominanza del ruolo dei singoli) – in particolare la *ratio* sottesa al meccanismo operativo delle entità menzionate dall'art. 116 TUIR, per approdare a delle conclusioni presuntive mediante cui recuperare l'imposta sugli utili extracontabili, accertati dall'Amministrazione e non dichiarati dalla società, non solo in capo a quest'ultima, ma anche in capo ai soci.

Ciò accade nelle società di capitali a ristretta base societaria, non trasparenti, dove i soci, proprio in virtù della ristretta compagine azionaria (connotata da legami amicali o dalla conduzione a base familiare), che presuppone la prevalenza del loro ruolo negli affari sociali e la loro stretta confidenza, si vedono chiamati, quando viene accertato un maggior reddito, a dover versare non solo l'IRES per tramite della società, ma anche a scontare personalmente la maggiore IRPEF su quel dividendo non dichiarato, che si presume essi si siano distribuiti, in ragione del loro diretto coinvolgimento nell'attività gestoria sociale, per di più al lordo dell'imposta già assolta dalla partecipata⁵³.

Una distribuzione, dunque, che l'Ufficio amministrativo (come meglio si dirà) non sarà tenuto a dimostrare, potendo avvalersi di un meccanismo presuntivo di conio giurisprudenziale ormai definitivamente avallato e collaudato, che riposa esclusivamente sulla convinzione – debitamente criticabile – che i soci, pochi e affiatati, si siano spartiti un utile extracontabile di cui non sembra esservi più traccia presso la società⁵⁴.

⁵³ Anticipando ciò che si avrà modo di esplicitare meglio più avanti, un'ulteriore particolarità di questa pratica amministrativa, che stravolge l'ordinario meccanismo accertativo coinvolgente le società di capitali a ristretta base sociale, non trasparenti, consiste nel recupero della maggiore IRPEF in capo ai soci sull'intero ammontare del dividendo percepito, e non nei limiti del valore attualmente vigente (escluse modifiche *post* Legge di bilancio 2018) del 58,14% dello stesso, per le partecipazioni qualificate.

⁵⁴ Nel caso di specie, non può ravvisarsi un'atipica applicazione del principio di trasparenza fiscale. *In primis*, i soggetti cui è rivolta l'attenzione dell'Amministrazione nella tesi anzidetta, oltre ad essere solo parzialmente compatibili con quelli indicati dall'art. 116 TUIR, non hanno fatto opzione per la trasparenza fiscale, e sono ordinari soggetti passivi dell'imposta sui redditi delle società. In secondo luogo, il regime IRES ordinario non fa sì che si eviti il principio della doppia imposizione fiscale, e che dunque (tanto per il summenzionato regime transitorio, che per gli utili prodotti, ma non necessariamente distribuiti, dal 1° Gennaio 2018, su cui la società effettuerà un prelievo sostitutivo con aliquota fissa pari al 26%) il socio sopporti esclusivamente il peso dell'imposta personale sul dividendo percepito, come

Posto, come evidenziato⁵⁵, che di trasparenza non si possa parlare, non si può tantomeno omettere di evidenziare sin da subito l'esistenza di differenze tra la pratica summenzionata e il tipico schema operativo delle imposte sui redditi: gli utili societari, in condizioni normali, "concorrono a formare il reddito imponibile dei soci solo quando effettivamente distribuiti, secondo il principio di cassa"⁵⁶; l'Erario, infatti, non potrebbe pretendere dal socio la maggiore IRPEF su un dividendo che non risulta da alcuna delibera di distribuzione, e che si assume solo presuntivamente essere stato distribuito.

Distribuito, per di più, sulla base di una presunzione che, come si dirà, pur essendo ascrivibile al novero delle presunzioni semplici ex artt. 2727 – 2729 c.c., si connota per un peculiare atteggiarsi che la rende molto simile ad una presunzione legale. Tra le principali criticità caratterizzanti la prassi, inoltre, vi è la potenziale violazione del divieto di doppia presunzione, il recupero in capo al socio della maggiore IRPEF al lordo dell'imposta già assolta dalla società, l'atipicità della nozione di ristretta base societaria, la dubbia idoneità, in sede processuale, del rimedio sospensivo quale strumento in grado di presidiare il diritto di difesa del socio.

La pratica, in definitiva, che delinea un modello accertativo idoneo a sollevare dubbi in merito alla sua legittimità costituzionale, all'onere della prova rispettivamente gravante sul socio e sulla società, alla violazione del principio di capacità contributiva, al diritto di difesa e alla presunzione, di matrice giurisprudenziale, di distribuzione.

Di questa, ivi, si è solo disegnato un quadro generale; l'analisi che seguirà costituirà il cuore di questa ricerca.

accadrebbe in regime di trasparenza. Da ultimo, la regola di cui all'art. 5 TUIR, richiamata dagli artt. 115 e 116, afferma chiaramente che il socio debba pagare "a prescindere dall'effettiva percezione": nella pratica oggetto del nostro esame, invece, si vedrà meglio *infra* che l'Amministrazione non può prescindere dalla percezione del dividendo da parte di ogni socio, ma può solo avvalersi di presunzioni in grado di alleggerire – o, addirittura, evitare – l'onere di dimostrazione della distribuzione.

⁵⁵ Cfr. nota n. 54.

⁵⁶ M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, in *L'Accertamento*, 2019, p.19.

CAPITOLO PRIMO

La tassazione sui redditi delle società di capitali

SOMMARIO: 1. Una premessa. – 2. L'imposta sui redditi delle società: a) il presupposto. – b) I soggetti passivi. – c) La base imponibile e le regole per la sua determinazione. – d) L'aliquota e la determinazione dell'imposta dovuta. – 3. La tassazione per trasparenza delle società di capitali: ancora sulla genesi e giustificazione di tale modello alternativo. – 3.1. Gli artt. 115/116 TUIR. – 3.2. I risvolti di carattere procedurale e processuale.

1. Una premessa

L'obiettivo di questo *Capitolo* è quello fornire un quadro chiaro, seppur sintetico, relativo al funzionamento dell'imposta sui redditi delle società, nonché del regime di trasparenza fiscale ex artt. 115 – 116 TUIR. Nell'ottica di chi scrive, in particolare, l'approfondimento del sistema tributario sostanziale, seppur in minima parte, è necessario per meglio comprendere la prassi in chiave accertativa, adottata dall'Amministrazione finanziaria, che ci occuperà nei prossimi capitoli: la “presunzione di distribuzione” nelle società di capitali a ristretta base societaria. Essa presenta connotati atipici che in larga parte non si riscontrano nel dettato positivo, ma che, anzi, con esso contrastano. Solo avendo compreso la portata dell'IRES (e dell'IRPEF), il funzionamento del principio di trasparenza, il concetto di doppia imposizione fiscale, i principi costituzionali che ispirano l'ordinamento tributario, si potrà compiere un “passo in avanti”, in un terreno sì ignoto, dove tuttavia ci si potrà agilmente fare strada alla luce delle conoscenze acquisite.

2. L'imposta⁵⁷ sui redditi delle società: a) il presupposto

Il presupposto⁵⁸ dell'IRES è definito ed individuato nell'art. 72 TUIR (disposizione analoga all'art. 1 del medesimo corpo normativo, con cui si apre il Titolo I dedicato all'imposta sui redditi delle persone fisiche): “presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate dall'art. 6”.

⁵⁷ Ogni fattispecie impositiva astratta (cosiddetta in quanto idonea a far sorgere l'obbligo di eseguire una prestazione pecuniaria, a titolo d'imposta, cfr. P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.83), si connota per la presenza di quattro elementi: il presupposto, la base imponibile, i soggetti, l'aliquota. Con specifico riguardo alle norme sostanziali (o impositrici), perché sia rispettato l'art. 23 Cost. (secondo la Corte Costituzionale, il principio di cui all'art. 23 è rispettato se “la legge definisce i criteri direttivi, i limiti e i controlli idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere che gli viene attribuito, affinché tale potere non si trasformi mai in arbitrio – così Corte Cost., n. 4/1957, n. 51/1960, n. 67/1973. Non è necessario che il dato letterale della norma di riferimento delimiti perfettamente la discrezionalità amministrativa, potendo anche desumersi tale limite da “tutto il contesto della disciplina relativa alla materia di cui tale norma fa parte” – Corte Cost., n. 34/1986) tra gli elementi costitutivi della fattispecie astratta devono essere sicuramente fissati con legge il presupposto, i soggetti, la base imponibile e l'aliquota massima dell'imposta. È proprio la logica di tutela di diversi diritti fondamentali, come ad esempio la libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.), a deporre a favore di limiti necessari alla discrezionalità dell'esecutivo. In tal senso G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.40; si vedano anche, fra gli altri, A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna – Roma, 1978, *passim*; A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi per A.D. Giannini*, Milano, 1961, *passim*; S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957, *passim*.

⁵⁸ Con presupposto si intende l'evento, espressivo di forza economica, cui la norma ricollega la nascita dell'obbligazione tributaria (o di obblighi formali: ad esempio, la predisposizione della dichiarazione, G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., *passim*); il presupposto disvela l'an della prestazione cui è tenuto il singolo, poiché l'evento stesso assunto dalla norma impositiva a presupposto, o fatto imponibile, o *fatto generatore* (l'espressione è contenuta in F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario (parte generale)*, cit., p.102), disvela la capacità contributiva dei singoli, in forza della quale si è chiamati a concorrere al finanziamento dello Stato e dei pubblici servizi, così P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.85. In G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, cit., p.219, si legge anche che “la dottrina si è sbizzarrita nell'invenzione di termini sempre nuovi per designare questo elemento centrale nella teoria giuridica dell'imposta. Si è così parlato, di volta in volta, da parte della dottrina risalente, di situazione di fatto e di presupposto dell'imposta (Giannini), di fattispecie imponibile o situazione base (Allorio), di fatto generatore o di fatto tributario (Berliri), di fattispecie d'imposta (Vanoni, Hensel), di oggetto dell'imposta (Blumenstein)”. In A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pp.268 ss, si sottolineano le diverse posizioni assunte in merito al presupposto dalla dottrina, *ex multis*, E. DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, pp.29 ss, che attesta tale situazione base coinciderebbe, al tempo stesso, con l'elemento economico del tributo e con la sua *ratio*, e G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p.165, che sostiene, inoltre, come “alla situazione base debba farsi riferimento anche per valutare la legittimità costituzionale della singola norma d'imposta”. L'Autore (A. FANTOZZI) conclude che “il riferimento alla *situazione base* come parte (ricavata per astrazione) della fattispecie, anziché alla sintesi della complessiva disciplina, ha probabilmente alla base l'esigenza di porre comunque un *fatto* ad oggetto del giudizio di costituzionalità. Ma questo aspetto, sicuramente condivisibile (come si dice nel testo), appare a mio avviso comunque conciliabile con l'altra impostazione sol che si tenga ferma l'idea che il giudizio di costituzionalità si appunta in ogni caso sulla disciplina, considerata dal punto di vista della razionalità del giudizio sull'indice economico ritenuto espressivo di attitudine alla contribuzione”.

Volendo prescindere dalle concezioni dottrinali per cui si assumeva che l'imposta sui redditi delle società (e prima ancora delle persone giuridiche) fosse un mero acconto rispetto a quella dovuta a titolo di IRPEF, o da quelle tesi secondo cui le due imposte dovessero considerarsi come una sola, due facce della stessa medaglia, stante, evidentemente, l'unicità del presupposto⁵⁹, si può oggi affermare che ogni soggetto di diritto diverso dalle persone fisiche e dalle società di persone residenti ex art. 73 TUIR, in quanto tale, sia soggetto passivo IRES, e, in virtù della forza economica disvelata dal possesso del reddito prodotto, tenuto a concorrere, al fianco delle persone fisiche, alle pubbliche spese.

Diversamente dall'IRPEF, tuttavia, il reddito complessivo dell'IRES non può dirsi propriamente calcolato in virtù delle categorie reddituali di cui all'art. 6⁶⁰, quantomeno

⁵⁹ P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.305. In P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, Milano, 2009, p.55 si evidenzia che nel *Parere del C.N.E.L. sul progetto di riforma tributaria*, Roma, 1969, si legge che “con l'introduzione dell'IRPEG a fianco all'IRPEF il nostro sistema avrebbe visto la coesistenza di un'imposta personale (l'IRPEF) con una reale (l'IRPEG). Anche se una parte della dottrina successiva ha contestato il carattere più marcatamente reale dell'IRPEG rispetto all'IRPEF, occorre riconoscere che una simile ricostruzione sarebbe effettivamente idonea a giustificare la considerazione dell'IRPEG come tributo autonomo”. Si segnala ivi, inoltre, la tesi contraria sostenuta da M. BASILAVECCHIA, *La nuova imposta sul reddito delle società (IRES): lineamenti generali*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di F. Tesaurò, Bologna, 2007, pp.3 ss. Circa l'unitarietà delle imposte, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario (parte speciale), cit.*, p.56, si legge inoltre che “invero, una volta che sia accertata l'identità del presupposto, occorrono indici normativi sufficientemente univoci per affermare la duplicità delle forme di prelievo in ragione dei caratteri soggettivi di coloro ai quali il medesimo presupposto è riferibile (...) D'altra parte, non sembra potersi trascurare che nessuno dei due complessi normativi (quello del Titolo I per l'IRPEF e quello del Titolo II per l'IRES) presenta caratteri di esclusività, in quanto, per un verso, la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'IRPEF avviene sulla base delle regole contenute nel Titolo II e, per altro verso, nella determinazione dell'imposta dovuta dalle società (e, ancor più, dagli altri enti) risultano rilevanti anche alcune regole contenute nel Titolo I; anzi, la disciplina dell'IRES rimanda a quella dell'IRPEF per la definizione del concetto centrale dell'intero sistema impositivo, ossia il reddito (cfr. il rinvio all'art. 6 contenuto nell'art. 72)”. Conformemente S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, p.41.

⁶⁰ Esse sono: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi d'impresa, redditi di lavoro subordinato, redditi di lavoro autonomo, redditi diversi. Quest'ultima categoria, di chiusura, è finalizzata a rendere più flessibile il sistema basato su una visione atomistica e frazionata delle singole possibili fonti produttive del reddito, P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.306. Ai fini dell'argomento che ci occuperà nel prosieguo (l'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base societaria), appare opportuna una brevissima digressione in merito ai redditi di capitale. Ciò in virtù del fatto che, oltre la società, subiscono le conseguenze della condotta ministeriale proprio i soci, il cui imponibile dichiarato, a seguito dell'accertamento condotto nei confronti dell'ente, risulta deficitario della porzione di reddito di capitale presumibilmente percepito dall'occulta distribuzione societaria. Senza scendere nel dettaglio delle regole proprie dell'IRPEF (Titolo I TUIR), cui si è già sommariamente accennato e cui si continuerà ad accennare, al reddito complessivo di ogni individuo, ai fini dell'Imposta Personale sui Redditi, possono concorrere anche i redditi di capitale (artt. 44-48 TUIR). L'imputazione a periodo per tali cespiti segue il principio di cassa, e non sono ammesse deduzioni ai fini della loro determinazione. L'imposta sui redditi delle persone fisiche, diversamente dall'IRES, infine, è un'imposta progressiva (si veda, per maggiori chiarimenti, p.46). Cfr. sull'argomento P. CIOCCA, *Memoria sulla tassazione delle attività finanziarie*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pp.1197 ss; G. ESCALAR, *Contributo allo studio della nozione di reddito di capitale*, in *Rassegna Tributaria*, 1997,

non sempre: con specifico riguardo alle società e agli enti commerciali residenti, infatti, il vigente principio di *onnicomprendività del reddito d'impresa* fa sì che i redditi prodotti dalla società o dall'ente, da qualsiasi fonte provenienti, siano ricondotti per ciò solo a tale categoria⁶¹; dunque, sarà alle regole e ai criteri di questa categoria reddituale che occorrerà fare riferimento per la corretta determinazione dell'imponibile complessivo. Come dispone l'art. 81 TUIR: "il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione."

Non opera lo stesso principio per gli enti non commerciali residenti: questi ultimi, pur essendo soggetti passivi IRES, si trovano soggetti alle medesime regole previste per le persone fisiche quanto a determinazione del reddito complessivo. La base imponibile, infatti, viene calcolata applicando le regole del Capo III, Titolo II del TUIR che rinviano alle norme del Titolo I relativo all'imposta sui redditi delle persone fisiche.

Il TUIR omette di definire il reddito, e lascia agli interpreti anche il compito di specificare e perimetrare il concetto di "possesso", specie al fine di comprendere fin dove le classificazioni e definizioni di diritto civile arrivano, e se e dove, invece, i medesimi istituti giuridici cedono il passo ad autonome determinazioni di altre branche del diritto.

Gli interpreti ed in particolare i tributaristi, nel tempo, basandosi sulle ricostruzioni della nozione di reddito offerte dagli economisti e studiando le disposizioni del TUIR, si sono interrogati su quale concezione reddituale meglio si prestasse all'intero assetto normativo, tutti partendo dalla convinzione che proprio il richiamo al termine "redditi" al plurale, nella definizione del presupposto dell'imposta di cui agli artt. 1 e 72 TUIR, evidenziasse l'inesistenza della "nozione categoriale di reddito" (l'espressione è di G. Melis), stante l'evidente concezione atomistica che il legislatore ha voluto dare degli

pp.285 ss; F. GALLO, *Il reddito di capitale come frutto economico*, in *Fisco*, 1998, pp.6520 ss, nonché *La nozione dei redditi di capitale alla luce del d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, pp.1219 ss; M.C. PANZERI, *La nuova fiscalità del risparmio: razionalizzazione e prospettive*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pp.1471 ss.

⁶¹ Con la riforma del 2003, inoltre, la disciplina del reddito d'impresa è stata trasferita nel Capo II, Titolo II del TUIR, agli artt. 81 ss, affrancandosi così dalle regole IRPEF, che, sebbene nate come principali, adesso, quanto ai redditi d'impresa, salvo alcune particolari precisazioni specificamente relative alle persone fisiche, rimandano agli artt. 81 ss (cfr. art. 55 ss TUIR), così G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.678; sul punto anche P. RUSSO, *I soggetti passive dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pp. 313 ss.

stessi, richiedendo che l'imponibile totale fosse la risultante dell'applicazione di diverse regole proprie di ogni diversa fonte reddituale⁶².

Richiamando rapidamente le principali elaborazioni di matrice economica, che hanno costituito un'indispensabile premessa per l'attività interpretativa del TUIR espletata dai giuristi, una prima e suggestiva tesi depone per l'inquadramento del reddito nella nozione di reddito prodotto. Tale è il risultato economico, il "frutto scaturente dalla realizzazione di un disegno intenzionale e preordinato da parte del beneficiario"⁶³; si esclude, così, che reddito possa essere una qualunque conseguenza non caratterizzata dall'elemento volitivo del soggetto agente, come un arricchimento derivante da un evento fortuito, da liberalità, da atti a titolo gratuito⁶⁴.

Altri economisti invece avrebbero "aperto" la portata del concetto in esame al c.d. "reddito entrata": in contrapposizione al concetto di reddito prodotto, si intenderebbe tale la ricchezza proveniente da qualsiasi fonte, patrimoniale, produttiva, liberale, fortuita. L'entrata, infatti, sarebbe qualsiasi flusso idoneo a produrre un incremento del patrimonio; per tale concezione di reddito, nel TUIR, sembrerebbe deporre l'art. 67, co.1, lett. a – d, secondo cui sono tassabili non solo i proventi aventi natura aleatoria, ma anche quelli derivanti da alienazioni di fonti produttive (ad esempio, l'avviamento)⁶⁵.

Un'ultima concezione rimanda invece al concetto di "reddito consumo": non costituiscono reddito i flussi di ricchezza destinati al risparmio, o provenienti da redditi capitali, ma solo quelli destinati al consumo. Tale teoria, nell'ambito tributario, riposerebbe sulla regola generale per cui tendono ad essere irrilevanti ai fini dell'imposizione le decurtazioni patrimoniali esito di consumo del patrimonio stesso,

⁶² In ciò concorda plurima dottrina: si veda, per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario (parte speciale)*, cit., p.9.

⁶³ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., pp.2-3, cui si rimanda per la nozione di reddito prodotto quale frutto della "previsione" oppure della "intenzione".

⁶⁴ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.2.; C. COSCIANI, in *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p.214, afferma che un incremento di valore possa costituire reddito in presenza "della predisposizione da parte dell'individuo di una volontà e di un disegno di preordinato a voler conseguire quel maggior valore"; similmente anche G. FALSITTA, in *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, p.32; L. EINAUDI, in *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1965, p.5, in cui si distingue tra anche "reddito guadagnato in senso stretto" e "reddito guadagnato in senso proprio".

⁶⁵ Così si esprime concordemente la dottrina sul punto; fra gli altri, B. GRIZIOTTI, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, pp.113 ss.

mentre assumono piena rilevanza le decurtazioni esito di spese sostenute per produrre ricchezza⁶⁶.

Posta l'attestata difficoltà di ricollegare alle norme del TUIR una nozione *pura* di reddito, avulsa da una fisiologica commistione tra le teorie anzidette, ed evidenziata l'apertura del sistema tributario italiano, degli anni '70, alla nozione di reddito entrata (il riferimento è all'art. 67 TUIR), si può con certezza sostenere che il legislatore, nel nostro ordinamento, abbia prediletto l'accezione di reddito – prodotto: ogni categoria reddituale, infatti, richiama proventi derivanti da fonti produttive⁶⁷; esso si può, in ultima analisi, definire come “l'incremento patrimoniale realizzato da un soggetto, nell'arco di un determinato periodo temporale, proveniente da specifiche fonti produttive”⁶⁸.

Tale conclusione è avallata anche dal disposto normativo dell'art. 6, co.2 TUIR (principio di sostituzione dei redditi): “i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati”. Appare evidente il legame che il legislatore richiama tra modificazioni patrimoniali e scelte consapevoli del singolo,

⁶⁶ P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.304. Tale teoria tende ad essere meno considerata poiché è evidente come sia di difficile applicazione pratica, data la difficoltà di discernere con esattezza cosa sia esito di consumo, e cosa sia invece esito di spesa, G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.572; tuttavia, nel nostro ordinamento, stante, come vedremo, l'impossibilità di creare ai fini tributari un'imposizione che si ricollegi ad un modello concettuale puro di reddito, essendo queste concezioni teoriche destinate ad intrecciarsi, il reddito del risparmio, pur non essendo propriamente esentato ai fini dell'imposizione, è soggetto ad un'aliquota ridotta del 26% - leggermente superiore rispetto all'aliquota minima IRPEF del 23%, così M. LEO, in *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.2. Su tale concezione anche L. EINAUDI, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, cit., p.1-158.

⁶⁷ Ancora F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario (parte speciale)*, cit., p.9.

⁶⁸ La definizione è tratta da A. CARINCI, T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, p.120. Sul concetto di patrimonio A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p.165, che sostiene essere il concetto di patrimonio nel diritto tributario identico a quello del diritto civile. In F. FERRARA, *Trattato di diritto civile italiano*, Roma, 1921, p.865, “per patrimonio intendosi il complesso dei rapporti giuridici valutabili in denaro che appartengano ad una persona”, cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., pp.7 ss.

escludendo le forme di “reintegrazione patrimoniale non costituenti risarcimento per lucro cessante”⁶⁹.

Un’ultima locuzione del summenzionato art. 72 TUIR merita di essere meglio specificata: il “possesso di redditi”.

Come già evidenziato, i principali dubbi interpretativi nascono dalla circostanza che il possesso sia un tipico istituto giuridico del diritto civile, che viene in tale ambito espressamente definito, e normato. Parte della dottrina tributaristica, infatti, ha sostenuto che il termine *possesso*, impiegato nel diritto sostanziale tributario, fosse il medesimo di cui al Codice civile (artt. 1140 ss c.c.), e dovesse intendersi quale la relazione di fatto tra una *res* e un soggetto⁷⁰, non essendoci nel TUIR indici indicativi di una concezione altra ed autonoma di “possesso”. Tale teoria, tuttavia, non può essere accolta: il reddito, nei termini precedentemente esposti, non può considerarsi una *res*, come comunemente intesa dal Codice civile ai sensi degli artt. 810 ss c.c.⁷¹.

È da reputare più coerente, invece, una concezione “elastica” di possesso, tale da creare un ponte, un compromesso, tra coloro i quali hanno ritenuto che il possesso “esprimesse l’effettività dell’incremento patrimoniale”, e cioè la disponibilità effettiva, di fatto, dei mezzi finanziari⁷²; e chi invece ha sostenuto che con possesso dovesse intendersi la titolarità di diritto della fonte produttiva del reddito.

⁶⁹ P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.307, secondo cui non costituiscono reddito gli incrementi patrimoniali derivanti da risarcimento a titolo di danno emergente. Inoltre, non incide sulle conclusioni suddette l’attuale disciplina della tassabilità dei redditi illeciti nonché degli incrementi patrimoniali riconducibili ad attività illecita (che si considerano redditi diversi), poiché la disciplina, giustificata solo dall’intenzione di attrarre all’imponibile, a titolo anche sanzionatorio, i proventi diretti o indiretti di attività illecite, per evitare lo “sperpero” di ricchezze, è inidonea a fondare argomentazioni di carattere sistematico contrarie.

⁷⁰ Ai sensi dell’art. 1140 c.c., il possesso è “il potere su una cosa che si manifesta in un’attività corrispondente all’esercizio della proprietà o altro diritto privato”. La *res* di cui all’art. 810 c.c., invece, altro non è se non ciò che può formare oggetto di diritti. Si è detto il reddito costituire un incremento patrimoniale, mentre il possesso designare il vincolo tra il soggetto e quell’incremento. L’accezione di patrimonio che si desume dall’art. 1174 c.c., come si legge in S. PUGLIATTI, *Riflessioni in tema di universitas*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1955, p.992, “è l’entità formata dall’insieme dei rapporti giuridici aventi contenuto economico che fanno capo ad un soggetto. Esso, dunque, non è costituito da un insieme di beni o di diritti (reali e di credito), come previsto dall’art. 2740 c.c., ma da un insieme di rapporti giuridici attivi e passivi di cui è titolare un soggetto, sia esso persona fisica o giuridica”. Il patrimonio, dunque, per quanto sia giuridicamente rilevante, difficilmente si può considerare una *res* come comunemente intesa nel diritto civile (sebbene la norma abbia maglie molto larghe e non ponga stringenti limiti all’interprete). Si vedano anche G. VISENTINI, *I nuovi beni come oggetto di garanzia*, in DE NOVA, INZITARI, TREMONTI, VISENTINI (a cura di), *Dalle res alle new properties*, Milano, 1991, p.181; Z. ZENCOVICH, *Cosa*, in *Digesto civile*, Torino, 1989, p.438; nonché, M. BARCELLONA, *Attribuzione normativa e mercato nella teoria dei beni giuridici*, in *Quadrimestre*, 1987, p.615.

⁷¹ Cfr., ancora, P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.308.

⁷² G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.579.

Come si legge nella Relazione ministeriale accompagnata all'art. 1 TUIR, infatti, "più che alla titolarità giuridica dei redditi, la norma intende riferirsi alla loro materiale disponibilità da parte del soggetto d'imposta".

Esistono infatti diversi contesti in cui è ravvisabile una dissociazione tra titolarità della fonte produttiva e la riferibilità del reddito, e, dunque, della capacità contributiva e dell'imposta da assolvere (si pensi, *in primis*, alle società di persone ed enti ad esse assimilati che, ex art. 5 TUIR, sono soggetti al regime di trasparenza fiscale – ed oggi anche ai soggetti che ne fanno opzione ex artt. 115 – 116 TUIR, nonché ai fondi patrimoniali, alle imprese familiari, ai trust). Appare dunque più coerente, come già evidenziato dalla Relazione ministeriale annessa alla promulgazione del TUIR, sposare una concezione di possesso non solo differente rispetto a quella civilistica, ma anche svincolata dalla necessaria corrispondenza con la titolarità della fonte produttiva, essendo ottimale ai fini tributari indicare con "possesso" l'astratta possibilità del soggetto passivo di destinare tale mezzo finanziario, il reddito, a proprie esigenze personali, a nulla rilevando la mera titolarità formale, priva dell'annesso potere di disposizione⁷³.

Il presupposto dell'IRES, in conclusione, nel suo concreto atteggiarsi, delinea un'imposta personale (il reddito non può che essere un elemento "soggettivo"; tuttavia la personalità, come si comprenderà parlando di base imponibile e regole per la determinazione dell'imposta, appare meno netta nei soggetti diversi dalle persone fisiche, essendo sì possibile, per queste, scomputare deduzioni e detrazioni d'imposta, ma in misura e ricorrenza inferiore rispetto ai soggetti IRPEF, ed essendoci in alcuni casi l'interferenza, nella determinazione dell'imponibile, di elementi di realtà⁷⁴) e diretta (il presupposto è esso stesso la capacità contributiva del soggetto passivo). Dalle ulteriori analisi delle regole proprie dell'imposta sul reddito delle società, si delinearanno gli altri due connotati indefettibili di tale tributo: la periodicità, e la proporzionalità.

⁷³ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.4; le riflessioni ivi contenute, tuttavia, stante l'eguale portata contenutistica dei diversi manuali, dovuta alle ormai accettate nozioni e considerazioni di cui si discorre, sono riportate anche in P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.309, ma, più in generale, pp.303 ss.

⁷⁴ Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., p.56, in cui, relativamente a IRES e IRPEF "(...) quello che è stato considerato l'originario criterio distintivo delle due forme di prelievo (ossia il carattere personale dell'uno in contrapposizione con quello reale dell'altro) ha certamente perso la sua significatività, perché anche nell'ambito dell'IRPEF i profili di realtà sono particolarmente accentuati".

b) I soggetti⁷⁵ passivi

Il termine società, sotteso alla lettera “S” dell’acronimo IRES, è solo indicativo di coloro i quali possono considerarsi soggetti passivi dell’imposta. Per comprendere al meglio la portata del termine nel contesto tributario, ancora una volta differenziandolo, se necessario, dal dettato civilistico, occorre leggere in combinato disposto gli artt. 5, 74, e 73 del TUIR. I primi due articoli si prestano a delimitare il campo dei soggetti interessati dall’imposta sui redditi delle società tramite esclusioni, rimandando cioè alle figure che certamente non sono coinvolte dal regime in esame (criterio c.d. negativo). L’art. 73, invece, concorre in senso positivo alla perimetrazione, individuando coloro i quali sicuramente possono considerarsi soggetti passivi IRES⁷⁶.

L’art. 5, più da vicino, esclude dal novero degli interessati dall’imposta le società di persone (art. 5, co.1) e le entità ad esse equiparate dall’art. 5, co.3; richiamando quanto si è già detto sopra, tali realtà sono prive di un’autonoma soggettività tributaria e di conseguenza il reddito da queste prodotto, da qualsiasi fonte provenga, viene imputato ai soci, *pro quota* ed indipendentemente dalla effettiva percezione; i singoli, infatti, sono chiamati a rispondere dell’utile societario potenzialmente percepito in ragione della rispettiva quota, computandolo ai fini del loro reddito complessivo su cui si applicherà l’aliquota IRPEF. La *ratio* di tale regime, c.d. di trasparenza⁷⁷, è da ravvisarsi nella sovrapposibilità delle figure della società e dei soci, dato il ruolo preminente di questi ultimi nella gestione della società e nel perseguimento dello scopo sociale.

Ai sensi dell’art. 74, invece: “gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i

⁷⁵ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.41. I soggetti passivi sono coloro ai quali l’evento disvelante la capacità contributiva (il presupposto) deve riferirsi; ma si intendono soggetti passivi anche coloro i quali, pur non riferendosi direttamente loro il presupposto, sono tenuti ad alcune prestazioni in luogo del diretto interessato (come il sostituto d’imposta), o in solido con lui (si veda il responsabile d’imposta) - i c.d. soggetti passivi in senso ampio. Più nello specifico, G. FRANSONI, in *Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, p.293, definisce il contribuente come “il soggetto in capo al quale, per effetto del verificarsi del presupposto, si realizza definitivamente il prelievo”. Una definizione pressoché analoga può rinvenirsi in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, cit., p.250.

⁷⁶ P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.311.

⁷⁷ Per riferimenti bibliografici in materia di trasparenza fiscale si vedano, senza pretesa di esaustività, F. TESAURO, *L’accertamento “unitario” dei redditi delle società di persone*, in *Bollettino tributario*, 1979, p.440; P. PURI, *I soggetti*, in A. Fantozzi, (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, pp.427 ss; A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Padova, 2014, p.36; M. BEGHIN, *Determinazione dell’imponibile e dell’imposta*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L’imposta sul reddito delle persone fisiche*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, p.149.

consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta.

Non costituiscono esercizio dell'attività commerciale:

- a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici;
- b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria”.

Due le esclusioni poste dalla norma: una prima di carattere eminentemente soggettivo, volta ad escludere sempre la soggettività passiva ai fini IRES dei soggetti – entità citate, e tale per cui i proventi realizzati o conseguiti da questi non costituiscano redditi, e non concorrano a formare la base imponibile; una seconda volta invece ad indirizzare oggettivamente l'interprete verso l'esclusione, dal presupposto IRES, di soggetti pubblici (in linea di massima enti pubblici economici), per difetto del requisito di commercialità. La *ratio* di tali esclusioni appare semplice ed evidente: richiedendosi il pagamento del tributo agli enti pubblici, si imporrebbe allo Stato, soggetto impositore, di essere esso stesso imposto, così decurtandosene il patrimonio a suo stesso favore⁷⁸.

Al netto delle esclusioni così tracciate, occorre guardare ai soggetti che, invece, sono evidentemente interessati dall'imposta al verificarsi del suo presupposto, appunto, il possesso di reddito: di essi si occupa l'art. 73, al co.1, dividendoli in quattro gruppi⁷⁹:

“a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

⁷⁸ Sul punto M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, cit.*, p.1379. Sull'art. 74 TUIR si vedano anche A. BALDASSARRI, *La soggettività tributaria dello Stato e degli enti territoriali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1993, p.24; A. DAGNINO, *La soggettività tributaria passiva dello Stato e degli altri enti pubblici*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, pp.767 ss; M. PROCOPIO, *Sulla soggettività passiva IRES degli enti pubblici territoriali*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p.887; nonché G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale), cit.*, p.295, in cui si legge sia che la Corte Costituzionale ha qualificato la norma come esenzione (C. Cost., 19 dicembre 2006, n. 428) (...) ma anche che “mentre in relazione a regioni, province, comunità montane e comuni la norma riguarda solo quelle articolazioni organizzative che sono prive di una autonoma personalità giuridica, in relazione allo Stato la norma si estende anche alle amministrazioni autonome dotate di personalità giuridica, suscitando il problema di distinguere queste ultime dagli enti pubblici statali, i quali sono invece esclusi da detto raggio”.

⁷⁹ Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.86.

- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”.

Una prima considerazione scaturente dalla lettura del co.1 dell'art. 73 TUIR attiene alle “caratteristiche” che la norma menziona in relazione ai possibili soggetti passivi d'imposta⁸⁰. Si tratta dei connotati di commercialità e residenza, che guidano l'interprete nella comprensione e applicazione delle regole da utilizzare per la determinazione della base imponibile. Rinviando ad un momento successivo l'analisi delle regole volte a “calcolare” l'imponibile stesso, occorre qui porre solo l'accento su come la pluralità dei soggetti passivi modelli il Titolo II del TUIR, che si compone, infatti, di tre gruppi di norme distinte funzionali alla determinazione del reddito complessivo: un primo gruppo destinato alle società di capitali ed enti commerciali (lett. a, b, art. 73), un secondo gruppo relativo agli enti non commerciali (lett. c, art. 73), un ultimo gruppo ad appannaggio delle società ed enti non residenti (lett. d, art. 73)⁸¹.

È per tale ragione che, prima dell'analisi dell'art. 75, che positivizza le regole relative alla determinazione della base imponibile, si rende necessario, in questa sede, svolgere un'adeguata indagine esegetica in merito ai concetti di residenza e commercialità.

Il “collegamento tra soggetto e territorio, che determina la soggettività passiva globale ai fini tributari”⁸², si giustifica, tanto per le persone fisiche che per le persone giuridiche o assimilate, nell'ottica di evitare che i non appartenenti appieno alla collettività statale, non effettivamente fruitori dei pubblici servizi, si trovino a sopportare una tassazione

⁸⁰ La letteratura sul tema è vastissima. Tra i plurimi contributi, oltre ai manuali di diritto tributario già più volte menzionati, si vedano F. GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico ed altri scritti*, Roma – Milano, 1990, p.659; R. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1996, p.35; L. CASTALDI, *Soggettività tributaria*, in *Dizionario di Diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, p.5612; L. PEVERINI, *Commento all'art. 73 TUIR*, in *Commentario Breve alle leggi tributarie, TUIR e leggi complementari*, Padova, 2010, *passim*.

⁸¹ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, *cit.*, pp.666 ss.

⁸² M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, *cit.*, p.1361, dove con “globale” si intende richiamare il “worldwide taxation principle” vigente per i soggetti residenti e implicante, per l'appunto, una tassazione dei redditi prodotti ovunque e non solo sul territorio nazionale.

eguale a quella di chi, invece, risiede nello Stato italiano e gode pienamente – almeno in astratto – di ogni possibile servizio pubblico, essenziale e non, che lo Stato eroga anche grazie al concorso dei consociati alle pubbliche spese⁸³. È in tale ottica che, anticipando quanto si dirà oltre, si sottopongono i residenti al c.d. “worldwide taxation principle” (o tassazione su base mondiale), cioè una tassazione su tutti i redditi, ovunque prodotti, ed i non residenti alla sola tassazione dei redditi prodotti sul territorio nazionale (argomentazioni desumibili anche ex art. 23 e 151, co.2, TUIR).

Il concetto di residenza è disciplinato dall’art. 73, co.3, TUIR: “ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta⁸⁴ hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato”.

I criteri di determinazione dell’appartenenza alla collettività statale dei soggetti passivi IRES divergono da quelli espressamente richiesti e richiamati dall’art. 2 TUIR: non si menzionano, infatti, l’iscrizione nelle anagrafi, il domicilio nel territorio statale o la residenza ai sensi del Codice civile; si guarda piuttosto a requisiti più calzanti con la struttura e l’attività sociale delle entità diverse dalle persone fisiche⁸⁵. I criteri indicati dall’art. 73, co.3, sono alternativi, e prescindono completamente dall’eventuale costituzione della società o dell’entità all’estero: il semplice ricorrere di uno di questi è circostanza idonea ad attrarre nel principio di tassazione su base mondiale il soggetto stesso⁸⁶.

⁸³ È criticabile, invece, la tesi secondo cui la tassazione di persone fisiche e non al di fuori del confine statale non sia possibile in virtù dei limiti che il potere impositivo dello Stato incontra fuori dal territorio nazionale: i limiti, infatti, non attengono al potere normativo dello Stato, così P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.313.

⁸⁴ L’introduzione del riferimento all’elemento temporale risale alla promulgazione del TUIR; prima era un requisito funzionale alla sola individuazione della residenza dei soggetti passivi IRPEF. Dalla Relazione di accompagnamento al TUIR si desume che il fine della precisazione fosse: “accertare, ai fini dell’obbligo della dichiarazione e dell’esercizio del potere di accertamento, il presupposto di un’obbligazione «di periodo» (...) perciò è necessario precisare per quanta parte del periodo deve sussistere la condizione richiesta: non soltanto la dimora, come nel testo vigente, ma anche la residenza anagrafica e il domicilio”, così M. LEO, *Le imposte sul reddito nel testo unico*, cit., p.1361.

⁸⁵ Non si fa uso, infatti, del “rinvio intra-istituzionale”, per esempio all’art. 46 del Codice civile, malgrado la stretta corrispondenza contenutistica tra l’art. 73 e l’art. 2 TUIR, così G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.681.

⁸⁶ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.1361. Alla luce delle parole di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., p.303, “la sussistenza anche di una sola delle condizioni di ordine spaziale contemplate da questa disposizione, unitamente al verificarsi della condizione di carattere temporale, è presupposto necessario e sufficiente per attrarre una società o un ente nella sfera dei soggetti considerati residenti nel territorio dello Stato”. Sul tema, in dottrina, si veda G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, pp.89 ss; S. DORIGO, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell’Unione Europea*, Padova, 2012, *passim*; G. NOVARA,

La sede legale è il criterio di più semplice valutazione: essa è desumibile dallo statuto, dall'atto costitutivo della società (art. 2328, co.2, c.c.), o da qualunque altra documentazione formale dell'entità passiva. È un dato "formale" (l'espressione è di G. Falsitta).

I concetti di sede dell'amministrazione e oggetto principale pongono invece maggiori problemi.

Quanto al primo, occorre partire dal presupposto che in tal caso l'indagine si differenzi completamente da quella formale relativa alla sede legale⁸⁷. In effetti, con sede dell'amministrazione si intende il luogo in cui si assumono, a livelli manageriali di spessore, le decisioni cruciali e le strategie funzionali all'attività economica della società o dell'impresa. Non interessa a tal fine la sede legale: i "top managers" ben potrebbero aver deliberato lontano dal luogo in cui si trova formalmente la sede dell'impresa. La giurisprudenza più recente⁸⁸, in particolare la giurisprudenza di legittimità, ha posto l'accento sugli elementi fattuali da cui desumere tale luogo, in particolare richiamando il concetto di "sede effettiva" che l'art. 46 del Codice civile ricollega ai casi in cui "dalla residenza o dal domicilio delle persone giuridiche, si fanno conseguire specifici effetti"⁸⁹.

Tale criterio viene valutato diversamente quasi in ogni ordinamento giuridico: la consapevolezza di fondo è che al giorno d'oggi risulta estremamente semplice spostarsi, e le innovative tecniche di comunicazione permettono di dissociare la persona fisica da luoghi concreti, collocandola nelle sedi virtuali in cui sempre più spesso si trova ad agire; c'è quindi chi richiama il c.d. "*central management control*" al fine di contrastare

Residenza di enti e società nell'imposizione personale dei redditi, in *Bollettino tributario*, 1990, p.14; G. MELIS, *La residenza fiscale delle società nell'IRES*, in *Corriere tributario*, 2008, p.3495.

⁸⁷ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., pp.302 ss. Tale criterio, invece, ha carattere sostanziale, poiché occorre inevitabilmente riferirsi alla situazione effettiva, al luogo in cui si forma la volontà dell'organo di amministrazione. Ma la natura sostanziale del criterio, proprio in virtù della facilità con cui, ad oggi, ci si può spostare, è solo apparente: il luogo in cui si decide ben potrebbe essere collocato nel Paese più "comodo" fiscalmente; oppure potrebbe essere evanescente. Si vedano sul punto anche A.M. GAFFURI, *La sede amministrativa nei gruppi di società*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, p.77; I. CARACCIOLI, *Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell'"esterovestizione": preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria (nota a Comm. trib. prov. Belluno, 14 gennaio 2008 n.173)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, p.89; D. STEVANATO, *Prova dell'esterovestizione e luogo di effettuazione delle notifiche: viene prima l'uovo o la gallina? (nota a Comm. Trib. reg. Toscana, 18 gennaio 2008, n.61)*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2008, p.429.

⁸⁸ Tra queste: Cass., sez. trib., n. 2869/2013; Cass., sez. trib., n. 24007/2013; o ancora Cass., sez. pen., n. 1811/2014, che sottolineano la necessità di distinguere tra "costruzioni di puro artificio" e realtà effettiva; in generale questa ricostruzione del concetto è estremamente utile ai fini della lotta alle fittizie esterovestizioni societarie.

⁸⁹ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.1362.

le riunioni in luoghi evidentemente fittizi, o chi allude ai luoghi in cui l'impresa “*really keeps house and does business*”, dei concetti certamente più ampi ed estesi di quelli accolti dalla nostra giurisprudenza di legittimità⁹⁰.

In relazione all'ultimo elemento, cioè l'oggetto principale, l'indagine deve incentrarsi sull'attività effettivamente svolta dal soggetto passivo nei confini nazionali: richiamandosi l'art. 73, co.4⁹¹, l'oggetto principale è “l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo, o dallo statuto”. Un'indagine che non necessariamente deve focalizzarsi sul luogo in cui la persona giuridica (o assimilati) ha tutte le c.d. “*facilities*”, cioè la struttura e i mezzi finalizzati al perseguimento dell'attività economica, dovendosi valutare caso per caso non il luogo dell'attività manageriale, quanto il luogo in cui si produce, avvenga essa nelle strutture, o meno.

Anche tale valutazione implica un accertamento fattuale, destinato a creare problemi ogniqualvolta l'entità dovesse operare in più Stati: come ha ipotizzato la dottrina, infatti, l'oggetto principale potrebbe essere unico e attuato in più Stati; oppure potrebbero essere diversi gli oggetti principali, ed attuati in Stati diversi. A tal proposito, si è sottolineato come l'accento vada posto sulla prevalenza dell'attività svolta in uno degli Stati, utilizzando criteri sia quantitativi, che qualitativi (ad esempio, il fatturato lordo realizzato, oppure l'accessorietà dell'attività svolta in uno Stato rispetto a quella svolta in un altro).

A conclusione dell'indagine sulla residenza delle persone giuridiche, meritano di essere menzionati i co.5 – bis /ter /quater dell'art. 73 TUIR. Tali commi, volti a contrastare i

⁹⁰ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.683, cui si rimanda anche per i contenuti della nota n. 88.

⁹¹ Tale comma lascia spazio ad alcune considerazioni. La prima concerne il richiamo, nella determinazione dell'“oggetto esclusivo o principale dell'ente residente” alle risultanze della legge, dell'atto costitutivo, o dello statuto. Tale richiamo, infatti, sembrerebbe escludere un'analisi di tipo fattuale, a favore di un'indagine più propriamente sostanziale; la dottrina, tuttavia, ha ritenuto che il riferimento a dati formali fosse indirizzato alla sola determinazione della commercialità dell'attività svolta da soggetti passivi già appurati residenti, e non anche alla valutazione dell'oggetto principale (cfr. ancora G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.685). In secondo luogo, secondo alcuna dottrina il comma di cui si discorre, nonché il successivo, non conterrebbero la definizione o la disciplina del criterio in esame, poiché, a ben vedere, più propriamente atti a definire la commercialità (o meno) dell'ente, presupponendone l'assodata residenza o non residenza (cfr. P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pp.315 ss). Secondo G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., pp.304 ss, la visione prospettica anzidetta potrebbe trovare la sua giustificazione nell'art. 5, co.3, lett. d, in cui si utilizza il criterio dell'oggetto principale per la determinazione della residenza delle società di persone; in tal caso, la disciplina del criterio in esame, per i soggetti IRES, mutuerebbe dall'art. 5. L'oggetto principale dell'ente, poi, dev'essere collocato nello spazio: dev'essere esercitato esclusivamente o prevalentemente nel territorio dello Stato, per il periodo minimo di cui all'art. 73, co.3.

fenomeni di esteroinvestizione societaria, in parte esito della riforma attuata mediante il d.l. n. 223/2006, individuano delle presunzioni relative di residenza, principalmente in relazione alla sede dell'amministrazione, al fine di alleggerire l'*onus probandi* che gli Uffici finanziari dovrebbero sopportare al fine di dimostrare la fittizia *sedes* della società all'estero, magari nei c.d. "paradisi fiscali"⁹². In particolare:

“5 – bis. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del Codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del Codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

5 – ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5.

5 – quater. Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi primo e secondo, del Codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società”.

Simile presunzione di residenza è suscettibile di operare anche con riguardo ai trust (si veda co.3, art. 73).

⁹² G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.685 e M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., pp.1371-1372. Sul tema della presunzione di residenza per contrastare l'esteroinvestizione societaria, E.M. BERGAMOTTO, *La presunzione di residenza fiscale delle società "esteroinvestite"*, Padova, 2008, *passim*; A. VIOTTO, *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p.269; M. ANTONINI, *Note critiche sulla presunzione in tema di residenza fiscale di società ed enti introdotta dal DL 4 luglio 2006, n.223*, in *Rivista di diritto tributario*, 2006, p.178.

Un altro concetto essenziale ai fini della classificazione dei soggetti passivi IRES è la commercialità, o meno, dell'attività svolta. Come anticipato, la non commercialità non esclude la soggettività passiva, ai fini IRES, delle entità interessate dall'imposta, ma incide sul regime di determinazione della base imponibile su cui si applicherà l'aliquota. Così come i soggetti IRES non residenti, menzionati alla lett. d dell'art. 73, sono soggetti alla specifica disciplina del Titolo II, capi IV e V, TUIR, così i soggetti IRES esercenti attività non commerciale, richiamati alla lett. c, o esercenti attività commerciale in via non principale, saranno soggetti alla normativa contenuta sempre nel Titolo II, ma al capo III. Gli articoli contenuti nel capo II, invece, opereranno con riguardo alle società, enti o entità ad esse assimilate menzionate nelle lettere a e b dell'art. 73.

L'ente che non eserciti attività commerciale, in termini generali, è soggetto a tassazione dei redditi secondo un meccanismo di loro rilevazione "per categorie" di appartenenza, esattamente come accade per le persone fisiche in regime IRPEF.

Per essere soggetti alle regole del capo II, i soggetti passivi devono avere come "oggetto principale o esclusivo lo svolgimento di un'attività di natura commerciale"; concorrono a veicolare l'individuazione dell'oggetto principale prima, e a valutare la natura commerciale di tale oggetto, poi, i co.4 e 5 dell'art. 73⁹³.

Infatti, come in parte già sottolineato: "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto" (co.4). Inoltre: "In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato" (co.5).

Il secondo periodo del co.4 delinea in termini chiari l'analisi da condurre per determinare quale sia l'"oggetto esclusivo o principale", il parametro al netto del quale indagare la natura commerciale o meno del soggetto: è tale quello "essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari"; tramite l'oggetto, dunque, si desume lo scopo,

⁹³ Sul tema della commercialità cui ivi si fa riferimento si rimanda, per tutti, a G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.686.

gli interessi, gli obiettivi cui tende l'entità considerata. Oggetto non è altro che l'attività: si tratterà dunque di condurre un'analisi qualitativa, volta a comprendere, nel novero dei tanti impieghi espletati dal soggetto, quello non solo principale (e non accessorio), ma anche indirizzato prioritariamente al perseguimento del fine sociale. Per quanto qualitativa, tuttavia, l'analisi rimarrà, come anticipato sopra, formale, quantomeno con riferimento ai soggetti residenti: il primo periodo del co.4 indica infatti dove cercare l'oggetto da qualificarsi essenziale e principale, dunque, l'attività che veicola l'obiettivo principale del soggetto; esso rimanda all'atto costitutivo o allo statuto dell'ente residente, se esistenti. Solo con riguardo ai soggetti non residenti lascia desumere che si possa espletare un'analisi qualitativa fattuale. Con riguardo agli enti residenti l'indagine di fatto potrà essere attuata solo in assenza di atto costitutivo o statuto formali (co.5) oppure qualora si possa dimostrare che l'attività effettiva dell'ente sia principale ed essenziale e prevalga su quella indicata dallo statuto e dai suoi scopi in ragione di una "modifica statutaria non formalizzata"⁹⁴.

L'oggetto è tuttavia solo il referente per la valutazione della commercialità⁹⁵ dell'ente. Si tratterà, dunque, di stabilire a che condizioni l'attività, così individuata, potrà dirsi commerciale. La verifica non potrebbe che effettuarsi al netto dell'art. 55 TUIR, da leggersi in combinato disposto con l'art. 143, co.1: ai sensi del co.3 dell'art. 55, infatti: "le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo". Dunque, *in primis*, il riferimento corre ai criteri individuati dai commi 1 e 2 dell'art. 55: si considerano redditi d'impresa quelli derivanti dall'esercizio di una delle attività di cui al 2195 c.c. ("le società di capitali e le altre società commerciali sono ontologicamente esercenti attività commerciale, in ragione della loro forma giuridica"⁹⁶), le attività di prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui al 2195,

⁹⁴ Per gli enti diversi dalle società, l'essere ricondotti al carattere della commercialità non dipende dalla struttura – forma giuridica, ma esclusivamente dall'oggetto. Lo scopo di tali enti, sebbene irrilevante ai fini della valutazione del carattere di commercialità, potrà rilevare con riguardo alla possibilità di avvalersi di regimi di agevolazione, A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 1995, p.327; A.M. PROTO, *Ancora in tema di enti non societari*, in *Rassegna tributaria*, 1995, p.1812; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, pp.226 ss.

⁹⁵ Altro è la "perdita della qualifica di ente non commerciale", ex art. 149 TUIR: *a contrario*, da questa norma la dottrina esclude che si possano trarre dei connotati indefettibili di commercialità; secondo la maggior parte di essa, infatti, la disposizione contiene dei parametri atti solo a concorrere, insieme ad altri, alla valutazione di commercialità degli enti, G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.686, cfr. in grandi linee anche per il periodo precedente del testo.

⁹⁶ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.91.

anche se non esercitate mediante strutture organizzate (argomentazione ex art. 143, co.1⁹⁷, TUIR), “i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di società in nome collettivo, in accomandita semplice, o alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa”. Da ultimo, non può trascurarsi la circostanza che appaia riduttivo limitare le attività commerciali al solo dettato dell'art. 55 TUIR: per tutti coloro i quali non si classificano come società, infatti, appare necessario richiamare il disposto di cui al 2082 c.c. e di conseguenza l'economicità della gestione, oltre che la sua professionalità⁹⁸, quando protagonista dell'attività commerciale sia una persona fisica operante in regime d'impresa.

Un'ultima specifica in merito all'art. 73 e ai soggetti passivi IRES riguarda il comma secondo, primo periodo, della norma: “tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo”. Tale disposizione è importante non solo per chiudere, ai fini del nostro discorso, il cerchio dei soggetti passivi d'imposta sui redditi delle società, ma anche per richiamare l'attenzione sulla coerenza dell'intera disposizione in esame. Il termine “anche” pone le basi per sostenere che, a prescindere dai soggetti, tipici o meno, individuati dal comma primo della norma, tutti gli interessati all'imposta sui redditi delle società sono caratterizzati da “organizzazione, non appartenenza ad altri soggetti - tali criteri sono complementari, l'organizzazione è un *quid pluris* della mera autonomia

⁹⁷ Secondo altra dottrina, la norma sarebbe esclusivamente volta all'esclusione della natura commerciale di alcune attività altrimenti soggette a tassazione, così dunque rilevando ai fini della verifica di natura commerciale dell'attività sociale il solo art. 55 TUIR.

⁹⁸ Così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., pp.296 ss, oltre a P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.317; per altri soggetti ancora, inoltre, potrebbero rilevare altri requisiti: si pensi all'art. 12, d.lgs. 153/1999, che esclude per le fondazioni bancarie la commercialità malgrado il perseguimento dello “scopo” tramite imprese organizzate. Da ultimo, ci sono soggetti per i quali la commercialità è esclusa a prescindere dalla verifica dell'attività svolta, o in cui il reddito prodotto dall'esercizio di attività commerciale viene sottratto alla tassazione; in tal caso le ragioni sono diverse e variano a seconda del caso, si veda, ad esempio, il summenzionato art. 74, co.2, o il co.3 dell'art. 143, così G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.687.

patrimoniale – e idoneità a costituire centro di riferimento dell'imposta in modo unitario e autonomo⁹⁹.

c) La base imponibile¹⁰⁰ e le regole per la sua determinazione

La base imponibile¹⁰¹ può essere definita come l'insieme di regole mediante le quali è possibile determinare il *quantum* sul quale si applicherà l'aliquota d'imposta, espressivo della capacità contributiva (disvelata dal presupposto) del singolo contribuente. Di essa ci siamo già occupati nel paragrafo precedente, sottolineando come i criteri di residenza e commercialità del soggetto passivo IRES siano idonei a mutare l'assetto di regole da tenere in considerazione per la determinazione della base stessa. La prima regola da analizzare riguarda lo *status* di residente o meno del soggetto d'imposta. In questa sede non serve richiamare i criteri in base ai quali si attesta la qualità di residente, ma interessa guardare a come tale requisito influenzi il computo della base imponibile. Il principio generale consacrato nell'art. 3 TUIR e richiamato implicitamente dall'art. 73 detta la regola della tassazione su base mondiale, o *worldwide taxation* (criterio

⁹⁹ P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.312. Con specifico riguardo all'ultimo criterio – l'unitarietà ed autonomia del presupposto – esso implica non solo che gli atti, le scelte e gli effetti delle attività compiute dall'ente ricadano esclusivamente su di questo (e non sui soci – riferimento all'unitarietà), ma anche che l'entità abbia piena facoltà di autodeterminarsi, potendo decidere senza dar conto ai singoli membri, ma solo agli organi comuni. Appare potenzialmente non coerente l'inserimento dei trust nei soggetti passivi IRES, difettando questi del carattere dell'organizzazione. In tal senso G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.291, ma a tal riguardo, anche G. ZIZZO, *Note minime in materia di trust e soggettività tributaria*, in *Fisco*, 2003, p.12398; A. SALVATI, *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004, pp.234 ss; L. CASTALDI, *Il trust tra soggettività e trasparenza*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, p.349.

¹⁰⁰ La base imponibile è funzionale alla determinazione del *quantum debeatur* della prestazione tributaria: ogni qualvolta il presupposto è variabile (esattamente come accade nelle imposte sui redditi, dove quest'ultimo non si presenta di eguale valore per ogni contribuente), la base imponibile indica l'insieme di regole (relative tanto a misure fisiche che monetarie) da utilizzarsi per "misurare la capacità contributiva" di ognuno e determinare l'entità "lorda" del tributo, P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.86. Inoltre "la scelta del profilo rilevante e dei criteri di confronto non sono totalmente vincolati, sussistendo margini di discrezionalità rimessi al legislatore. È tuttavia evidente che, in ogni caso, tale discrezionalità incontra il limite della necessaria coerenza fra il profilo assunto come rilevante e il presupposto stesso", così ancora G. FRANSONI, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, cit., p.295.

¹⁰¹ Secondo M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.1388, la base imponibile può essere definita dalla lettura in combinato disposto degli artt. 72 e 75 TUIR. Occorrerebbe infatti interpretare e "tradurre" il contenuto dell'art. 72, cioè "il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6"; l'esegesi non potrebbe che condurre alla convinzione che la base imponibile sia un'entità monetaria economicamente valutabile. Infatti, l'art. 75, collegandosi alla norma anzidetta, parla di "reddito complessivo".

dell'utile mondiale)¹⁰²: per i soggetti residenti, l'imposta si applica "sul reddito complessivo, formato da tutti i redditi posseduti" e ovunque prodotti; "per i non residenti (è costituito) soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato"¹⁰³ (capi IV e V TUIR, artt. 151 – 154). Per gli enti commerciali non residenti, l'art. 151 co.2 prescrive che i redditi si considereranno prodotti in Italia qualora siano rispettati i criteri di cui all'art. 23. Un'eccezione a tale principio, cui sono soggetti gli enti residenti, è la c.d. "branch exemption"¹⁰⁴: ai sensi dell'art. 168 – ter TUIR, "un'impresa residente nel territorio dello Stato può optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero"; addirittura, al ricorrere di specifiche condizioni indicate nell'articolo, l'impresa residente può ottenere l'esenzione anche se le branche sono situate in paradisi fiscali¹⁰⁵.

Una seconda regola è invece conseguenza dell'attribuzione al soggetto d'imposta della qualità di ente commerciale o non commerciale. Anche a tal proposito, non si ripercorrerà l'indagine in merito ai criteri di qualificazione dell'attività svolta da un soggetto, ma si richiamerà soltanto il differente regime normativo, esito di tale processo qualificatorio. Ai sensi dell'art. 75, infatti, le regole per la determinazione della base imponibile relative agli enti commerciali sono contenute al capo II, Titolo II, artt. 81 – 142 TUIR: in tal caso l'imposta riguarderà il reddito complessivo netto, ovunque prodotto, determinato in base alle regole del reddito d'impresa qualunque sia la "branca" reddituale effettiva di provenienza (principio c.d. di onnicomprensività del reddito d'impresa, art. 81 TUIR)¹⁰⁶. Per gli enti commerciali (e non) non residenti, invece, le regole di cui ai capi IV e V prevedono che l'imponibile potrà essere composto da redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi: ai sensi del terzo comma dell'art.

¹⁰² In contrasto con quanto sostenuto a p.34, A. FANTOZZI, in *Diritto tributario, cit.*, p.8, ravvisa nel "worldwide taxation principle" non tanto un criterio di stretto collegamento, un vincolo tra il contribuente e il territorio dello Stato, quanto un fenomeno di "imperialismo fiscale (...) di origine anglosassone, mediante cui gli Stati attraevano alla loro giurisdizione fiscale i redditi prodotti all'estero da loro residenti, neutralizzando la doppia imposizione con il credito d'imposta e sterilizzando eventuali agevolazioni agli investimenti concesse dai paesi in via di sviluppo". Sul punto si veda anche A. IORIO, *Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni ed il rispetto dei principi comunitari*, in *Fisco*, 1999, p.15164; K. VOGEL, *Worldwide or source taxation of income?*, in *Rassegna tributaria*, 1988, p.259.

¹⁰³ La *ratio* che ispira questa disciplina è stata già indagata nel paragrafo precedente, si vedano pp.34 ss.

¹⁰⁴ Sul punto G. ALBANO, *Il nuovo regime della 'branch exemption' tra obiettivi di competitività e difficoltà operative*, in *Corriere tributario*, 2016, p.91; A. TRABUCCHI, F. CERULLI IRELLI, *Il regime opzionale di branch exemption*, in *Corriere Tributario*, 2015, p.1610.

¹⁰⁵ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.679.

¹⁰⁶ Anche le società tra professionisti, regolate dalla l. n. 183/2011, quando si avvalgono della struttura di società di capitali, sono soggette al medesimo principio di onnicomprensività del reddito d'impresa, si veda F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.87.

151, “tali redditi, ad eccezione dei redditi d'impresa di cui all'articolo 23, comma 1, lettera e), ai quali si applicano le disposizioni di cui al successivo articolo 152¹⁰⁷, concorrono a formare il reddito complessivo e sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano” (similmente il co.3 dell'art. 153 TUIR).

Per gli enti non commerciali ma residenti, infine, il summenzionato art. 75 richiama le norme contenute nel capo III, artt. 143 – 150 TUIR: a questi soggetti passivi IRES si applicheranno regole, nella determinazione dell'imponibile, proprie dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, e non opererà il principio di onnicomprensività del reddito d'impresa; in particolare sarà possibile che concorrano alla determinazione della base redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi (art. 143 TUIR), mentre non concorreranno i redditi di lavoro, che possono ontologicamente ricondursi solo alle persone fisiche; si tratta del principio c.d. di tassazione separata¹⁰⁸. Nel novero dei soggetti non esercenti attività commerciale rientrano una pluralità di entità che, come si è già avuto modo di sottolineare, non svolgono quale oggetto principale ed esclusivo attività di tale natura: tra questi, si pensi agli enti ecclesiastici, alle fondazioni, ai consorzi e alle associazioni di stampo culturale¹⁰⁹.

Chiarite le differenze microscopiche tra i possibili “tipi” di soggetti passivi IRES quanto a tecniche di determinazione dell'imponibile, occorre richiamare l'attenzione sull'assetto macroscopico e dunque su alcune tecniche “generali” vevoli tanto quando per il computo del sostrato imponibile vige esclusivamente il regime del reddito d'impresa, quanto quando ad esso concorrono le varie categorie reddituali secondo il

¹⁰⁷ Si richiede che i redditi d'impresa derivino dall'attività economica esercitata tramite una stabile organizzazione sul territorio dello Stato: “per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, e secondo le disposizioni della Sezione I, del Capo II, del Titolo II”, così art. 152, co.1 TUIR. Dunque, per i soggetti “commerciali” e “non residenti” per tutti i redditi non derivanti dall'esercizio di attività d'impresa svolta in Italia mediante stabile organizzazione non varrà il principio di onnicomprensività posto dall'81 TUIR, così G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.680.

¹⁰⁸ Così G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.679.

¹⁰⁹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.91; A. PROTO, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate* (nota a Cass., 30 gennaio 1992, n.964), in *Comm. trib. centr.*, 1992, p.681; E. BELLI CONTARINI, *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali* (nota a Cass., 4 ottobre 1991, n. 10409), in *Rivista di diritto tributario*, 1992, p.373; F. AMATUCCI, *I requisiti di “non commercialità” dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rassegna tributaria*, 2006, p.134.

regime di tassazione isolata. Tali regole si collocano negli artt. 75 – 80 TUIR (Titolo II, capo I).

Innanzitutto, l'imposta sui redditi delle società è un tributo periodico¹¹⁰: l'obbligazione tributaria si ripropone ciclicamente con riguardo ai soggetti passivi IRES, in quanto il reddito è per sua natura un'entità economica caratterizzata da una genesi continuativa nel tempo. Poiché il presupposto dell'imposta è il possesso di redditi, e questi si producono man mano che si esercita un'attività economica, il tributo dovrà essere corrisposto in ogni "periodo", c.d. d'imposta, in cui il legislatore, artificiosamente, divide il continuo esercizio ed operare delle società ed altre entità IRES, per garantire una costante entrata alle casse statali, funzionale all'esercizio di ogni pubblico potere. Ai sensi dell'art. 76, questo periodo, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, coincide con l'"esercizio o periodo di gestione" che viene espressamente previsto dalla legge o dall'atto costitutivo degli enti o società; se tale statuizione dovesse mancare nell'atto costitutivo, o dovesse esservi una lacuna legislativa, o ancora, dovesse avere durata di due o più anni, il periodo d'imposta coincide automaticamente con l'anno solare¹¹¹.

Occorre poi "imputare a periodo il reddito": sebbene le tecniche d'imputazione varino a seconda della categoria reddituale, si suole in generale distinguere tra il "principio di competenza" e il "principio di cassa". Nel primo caso, i redditi si imputano – cioè, vengono riferiti – al periodo in cui si è costituita o estinta l'obbligazione da cui è sorto il diritto; nel secondo caso si riferiscono al periodo in cui l'obbligazione, generalmente sorta precedentemente, viene adempiuta. Quest'ultimo criterio è la regola generale per i redditi di capitale percepiti ai fini IRPEF: ecco perché, richiamando le osservazioni dell'ultimo paragrafo dell'*Introduzione*, la pratica di accertamento del maggior reddito

¹¹⁰ Terzo connotato del presupposto d'imposta, si veda p.30.

¹¹¹ Il ciclico riporsi dell'obbligazione tributaria ha fatto sorgere il dubbio circa l'autonomia o l'unitarietà di ogni obbligazione: nel primo senso G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p.680 e P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, p.93. L'autonomia citata dall'art. 76 è singolare: è una regola derogata da altre norme dell'ordinamento tributario. Sul tema si veda anche L. CASTALDI, *Intorno al principio di autonomia dei periodi impositivi e ai termini decadenziali di accertamento*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2019, pp.194 ss, secondo cui "la scelta legislativa di attribuire valenza decadenziale ai termini di accertamento si spiega con l'intento di preservare l'autonomia dei periodi di imposta, con ciò intendendo riferirsi all'effetto della immutabilità/insindacabilità successiva, e dunque di definitiva cristallizzazione della rappresentazione del modo di essere dell'obbligazione anche per quanto attiene ai profili di essa destinati a rilevare negli esercizi successivi". In senso contrario R. SCHIAVOLIN, *Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista*, in *Rivista di diritto tributario*, 2018, pp.280 e ss.

nelle società di capitali a ristretta base sociale è un modello ibrido; il principio di cassa non ammetterebbe mai il recupero dell'imposta in capo ai soci a fronte di dividendi presumibilmente percepiti, poiché essi dovrebbero essere attestati dalla delibera societaria di distribuzione.

Posti tali criteri generali, e determinato, nei modi anzidetti, il reddito complessivo lordo (art. 75, costituito dalla somma di elementi positivi – i redditi – ed elementi negativi – le perdite), si procede con la deduzione dei c.d. “oneri deducibili”¹¹², se esistenti, e delle perdite riportabili a nuovo (cioè perdite che sono state sopportate in periodi precedenti ma che si imputano ai successivi come pura conseguenza della convenzionalità dei periodi d'imposta, art. 84 TUIR, c.d. “riportabilità verticale” – cfr. nota n. 113): in questo modo si ottiene il reddito complessivo netto. Gli oneri deducibili, cioè quelle spese che il soggetto passivo sopporta al fine di soddisfare bisogni essenziali di carattere personale, familiare, o di pubblico interesse, non esistono per le società e gli enti commerciali: la “personalità dell'ente non può rilevare allo stesso modo di quella delle persone fisiche”¹¹³, mentre sono pochi e limitati per i soggetti passivi IRES non commerciali (art. 146 TUIR).

¹¹² Mediante essi, la base imponibile si riduce per tramite della deduzione della somma sopportata: diversamente dalle detrazioni d'imposta, che operano sull'imposta lorda e implicano un beneficio uguale per tutti i soggetti, gli oneri deducibili avvantaggiano maggiormente i possessori di redditi – e dunque di base imponibile – più elevata, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., pp.126 ss, in cui inoltre si legge che “tale circostanza (cioè la discriminazione veicolata dagli oneri deducibili), oltre alla costante necessità di un maggiore gettito, è stata alla base della progressiva trasformazione, avvenuta negli ultimi anni, di una buona parte degli oneri deducibili in detrazioni d'imposta”.

¹¹³ A. CARINCI, T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp.151 ss. Tale regime vale per le società ed enti commerciali, mentre per gli enti non commerciali si applicheranno le regole dell'art. 8 TUIR.

d) L'aliquota¹¹⁴ e la determinazione dell'imposta dovuta

Dal reddito complessivo netto si procede a delineare l'imposta lorda dovuta. Questo passaggio è attuato, ai sensi dell'art. 77 TUIR, applicando alla base imponibile determinata un'aliquota unica proporzionale¹¹⁵ del 24%. Essa è tale dal 2017; la legge di stabilità del 2016 aveva modificato la precedente aliquota del 27,5%, a sua volta sostitutiva della originaria, fissata al 33%¹¹⁶.

Il passaggio successivo è l'individuazione dell'imposta netta dovuta: al risultato della precedente operazione si sottraggono le c.d. detrazioni d'imposta, cioè ulteriori somme sopportate dall'interessato al tributo, nei limiti del tetto massimo del valore lordo anzidetto; non sono ammessi possibili rimborsi dell'eccedenza, come accadrebbe in sede di crediti d'imposta, acconti e ritenute. Ai sensi dell'art. 78, infatti, per i soggetti passivi IRES: "dall'imposta lorda si detrae fino a concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19 per cento dell'onere di cui all'articolo 15, comma 1, lettera i – ter.

¹¹⁴ L'aliquota è un insieme di regole mediante cui, dal valore "lordo" del tributo, si determina l'entità "netta" dovuta; essa permette di comprendere come varia l'imposta effettiva al variare della base imponibile.

Perché sia rispettata la riserva di legge, basta che il legislatore fissi l'aliquota massima: il destinatario della norma impositiva merita tutela rispetto alla massima possibile entità del prelievo, mentre non si pone alcuna necessità di tutela a fronte della minima aliquota applicabile all'imponibile; questa misura servirebbe solo come guida all'esecutivo o all'entità deputata al completamento della normativa, per fissare un valore minimo idoneo a soddisfare le necessità statali.

L'aliquota può essere fissa, ogniquale volta l'entità del prelievo varia in misura proporzionale al variare dell'imponibile di ogni contribuente (dunque ogni contribuente sopporta il medesimo peso contributivo in proporzione alla propria capacità contributiva); o può essere variabile, e variare di pari passo con la variazione della base imponibile. In tal caso, sarà un'aliquota variabile e progressiva se il prelievo aumenta all'aumentare dell'imponibile di ogni contribuente (secondo il principio: chi più ha, più paga), oppure variabile e regressiva se l'entità del prelievo decresce all'aumentare dell'imponibile. Infine, l'aliquota variabile e progressiva potrà essere continua o c.d. *a scaglioni sostitutivi* (l'aliquota dello scaglione più alto nel quale ricade l'imponibile si applica a tutta la base imponibile); oppure discontinua o c.d. *a scaglioni aggiuntivi* (se, a fronte di una divisione in fasce di valore della base imponibile, rimane costante nelle singole fasce - appunto, scaglioni - mentre aumenta proporzionalmente tra una fascia e l'altra). Così riportato in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, cit., p.245, dove si rileva, a proposito della progressività continua, che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 408/1994, non ha mancato di sottolineare la possibile incostituzionalità di tale metodo di determinazione dell'aliquota. Si vedano anche G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp.41-42; P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.87; A. CONTRINO, E. DELLA VALLE, A. MARCHESELLI, G. MARINI, E. MARELLO, S. MESSINA, M. TRIVELLIN, *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, pp.165 ss; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pp.295-296 ss; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario (I principi generali)*, Padova, 2020, pp.25 ss.

¹¹⁵ La proporzionalità è il quarto e ultimo carattere dell'IRES: come già accennato, un'imposta è tale ogniquale volta l'entità del prelievo varia in modo proporzionale al variare della base imponibile di ogni contribuente, cosicché ognuno, in relazione alla propria capacità contributiva, sopporta lo stesso prelievo fiscale.

¹¹⁶ Sono inoltre previste addizionali per banche, enti finanziari, concessionari di trasporto (3,5%) e società di comodo (10,5%), G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.680.

Dall'imposta lorda si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento dell'onere di cui all'articolo 15, comma 1, lettera i – novies”.

Si tratta di detrazioni di carattere soggettivo: nello specifico, erogazioni liberali a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, ed erogazioni liberali al fondo per l'ammortamento dei titoli di stato¹¹⁷.

L'ultimo passaggio che conduce all'imposta dovuta consiste nella detrazione ulteriore di crediti d'imposta, ritenute e acconti.

I crediti sono funzionali ad evitare il fenomeno della doppia imposizione fiscale e permettono al soggetto passivo di non sopportare più volte il tributo sul medesimo presupposto, onde evitare la compromissione del principio di capacità contributiva (si veda, ad esempio, l'art. 165 TUIR); le ritenute a titolo d'acconto sono parte di “reddito” sottratte al percipiente da terzi c.d. sostituti e già versate a titolo di “parte” dell'imposta da pagare, mentre gli acconti sono parti di imposta anticipate dal soggetto direttamente interessato al pagamento del tributo. Se tale operazione dovesse avere risultanze positive, allora il contribuente passivo IRES potrà optare per il rimborso, o per l'estinzione di debiti altri con lo Stato, o per il riporto del credito a nuovo al fine di diminuire l'imposta da pagare nel successivo periodo¹¹⁸.

4. La tassazione per trasparenza delle società di capitali: ancora sulla genesi e giustificazione di tale modello impositivo “alternativo”

Come si è già avuto modo di sottolineare, la legge 7 aprile 2003, n. 80, ha apportato debite modifiche al sistema tributario italiano, in particolare introducendo l'IRES, ed estendendo – seppur in via solo opzionale – il regime della trasparenza fiscale, prima ad appannaggio delle sole società di persone, anche alle società di capitali. Volendo anticipare, infatti, ciò che avremo meglio modo di spiegare nel prosieguo, nel 2003 il legislatore, con l'art. 4, co.1, lett. h, della summenzionata legge, ha tipizzato due nuovi regimi di trasparenza: quello “ordinario”, proprio delle società di capitali i cui soci siano

¹¹⁷ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.1393.

¹¹⁸ A. BERLIRI, *Considerazioni in tema di ritenute d'acconto*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1982, p.1394; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, cit., pp.146 ss; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pp.487 ss.

altrettante società di capitali (art. 115 TUIR); e quello “speciale”, riguardante le società a responsabilità limitata c.d. piccole o a ristretta base societaria¹¹⁹, i cui membri siano persone fisiche¹²⁰. Tra le finalità che la legge intendeva perseguire, certamente spiccava quella di voler superare definitivamente le remore di alcuna dottrina¹²¹ relativamente alla possibile soggettività ai fini impositivi dei soggetti diversi dalle persone fisiche; remore riconducibili a coloro i quali stentavano a ravvisare nelle società ed enti societari possibili soggetti possessori della capacità contributiva. Non appariva secondaria, tuttavia, la necessità di trovare soluzioni al problema della doppia imposizione fiscale, per dare maggiore coerenza al sistema nel rispetto del dettato costituzionale, rispettare il principio di eguaglianza ed evitare il più possibile contrasti con la normativa europea ed internazionale. Gli artt. 115 – 116 TUIR indubbiamente vollero fornire una risposta all’anzidetto ultimo fine, estendendo il modello impositivo proprio delle società di persone, naturalmente trasparenti per mancanza di personalità giuridica (sono dotate di mera soggettività tributaria), alle società di capitali (connotate fisiologicamente, invece, da personalità giuridica), la cui gestione, di fatto, fosse a prevalente appannaggio dei soci piuttosto che degli organi societari¹²². Tale soluzione, indubbiamente, fu anche sollecitata dalla riforma del diritto societario, la l. n. 6/2003, di poco precedente, con cui il legislatore procedette a ridisegnare il profilo delle società a responsabilità limitata, ammettendo che potessero costituirsi con un capitale minimo molto inferiore a quello delle S.p.A., e che potessero lasciare ai soci la gestione dell’attività economica e delle scelte strategiche fondamentali, avvalendosi solo in minima parte degli organi

¹¹⁹ Appare di fondamentale importanza, già in partenza, tentare di definire questa tipologia di S.r.l. Che si intende per ristretta base proprietaria? Tale “struttura” non ha una propria definizione nel diritto civile. Tuttavia, come sottolineato da F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.17: “come tali si possono intendere quelle società che assumono la forma di società di capitali (tipicamente S.r.l.), ma che si caratterizzano per una compagine azionaria qualitativamente, e quantitativamente ristretta”. Relativamente al tema della ristretta base societaria, e delle nuove S.r.l., si vedano P. SPADA, *Classi e tipi di società dopo la riforma organica (guardando alla “nuova” società a responsabilità limitata)*, in *Rivista di diritto civile*, 2003, p.489; ID., *Classi e tipi di società dopo la riforma organica*, in *Le grandi opzioni della riforma del diritto e del processo societario*, a cura di G. Cian, Padova, 2004, p.29.

¹²⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pp.151 ss, cui si rimanda anche per il riferimento al regime di trasparenza ordinario e speciale.

¹²¹ Si rimanda, per maggiore chiarezza, a D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell’imposta*, cit., pp.649 ss e F. VITALE, *L’autonoma imposta sulle società del 1954*, cit., pp.150 ss.

¹²² Cfr. F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.10. Come meglio si esplicherà nella nota n. 124, la giurisprudenza, sin dagli anni ’80 del secolo scorso, ha ammesso la traslazione del metodo impositivo della trasparenza fiscale alle società di capitali a ristretta base societaria, ogniqualvolta venissero accertati utili in nero, mediante la tesi della “trasparenza per presunzione”, che più avanti ci occuperà. Ciò a – tecnicamente, in assenza di disposizioni normative deponenti in tal senso. Cfr. anche nota n. 54.

societari¹²³ (si veda, tra i tanti, art. 2476, co.7 c.c.); certamente tale “nullaosta” proveniente dal mondo civilistico autorizzò la presa di posizione formale del legislatore tributario, con cui si sono assimilate le opportunità impositive di modelli societari diversi (S.r.l. e società di persone) ad oggi sempre più, solo, “di fatto”¹²⁴.

Tornando a porre l’accento sulla giustificazione del regime di trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 – 116 TUIR, le differenze già analizzate, di carattere strutturale e gestionale, che connotano rispettivamente le società di persone e le società di capitali (si rimanda al §3 dell’Introduzione), abbiamo visto essere attutite dal modello della società a responsabilità limitata che, di fatto, è suscettibile di atteggiarsi in modo molto simile alle società di cui all’art. 5 TUIR. Rimane un’ultima macroscopica differenza che sembrerebbe essere un ostacolo per l’estensione, alle società di capitali, del meccanismo di trasparenza. La legittimità dell’art. 5 TUIR e del suo contenuto, infatti, riposa, secondo molta dottrina, sull’art. 2262¹²⁵ c.c. Con l’approvazione del rendiconto annuale, i soci delle società di persone divengono titolari di un diritto di credito verso la società, potendo essi *pretendere* quanto loro dovuto al netto del rendiconto. Tale circostanza, in particolare, lascia evincere come l’assenza di meccanismi formali, *ad hoc*, volti alla ripartizione degli utili, sia deponente circa l’effettivo possesso dei redditi prodotti da parte dei soci, e non della società, mero strumento volto a veicolare la produzione del reddito: tramite il diritto agli utili, infatti, i soci maturano un diritto di credito che li rende, di fatto, non solo titolari della fonte giuridica del reddito, ma anche chi ne ha la diretta disponibilità. In tale meccanismo e con riguardo a questi soggetti è dunque perfettamente rispettato il dettato costituzionale, ed in particolare il principio di capacità

¹²³ S. DE MARCO, *Considerazioni teorico-ricostruttive sul regime di tassazione per trasparenza nelle società a ristretta base sociale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013. Sul tema, si vedano anche E. ZANETTI, *La riforma societaria e fiscale come opportunità per trasformare la S.r.l. in società di persone*, in *Impresa commerciale industriale*, 2004, pp.1597 ss; P. FIORIO, *Commento all’art. 2366 c.c.*, in *Il nuovo diritto societario*, diretto da G. Cottino, Bologna, 2004, p.495; F. FERRARA, F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001, p.467; *Relazione accompagnatoria § 5 al d.lgs. n. 6/2003*, in B. IANNIELLO, *La riforma del diritto societario*, Milano, 2004, p.385; G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, Torino, 2002, p.320; M. DI PACE, *Le problematiche della disciplina delle S.r.l. tuttora aperte all’indomani del d.lgs. n. 37/2004*, in *Le Società*, 2004, pp.833 ss.

¹²⁴ L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rassegna tributaria*, 2003, p.1505, in cui, a richiamo del tema che ci occuperà nei prossimi capitoli, si legge “si tenga presente (...) che già attualmente la tesi dell’Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza hanno sostanzialmente applicato, per quanto concerne i maggiori redditi accertati in capo a tali società (S.r.l. a ristretta base proprietaria), un principio di trasparenza”. Certo è che l’approdo logico della somiglianza di fatto tra società di persone e società a responsabilità limitata, ad oggi, può dirsi un dato *empirico*: nulla vieta ai soci di una S.r.l. neocostituita di seguire maggiormente lo schema e le regole proprie della società di capitali di cui si avvalgono.

¹²⁵ L’art. 2262 c.c., rubricato “Utili” statuisce che: “Salvo patto contrario, ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l’approvazione del rendiconto”.

contributiva (i soci sono gli effettivi possessori della forza economica, non anche la società¹²⁶: è corretto, perciò, imputare loro il reddito per trasparenza). Non altrettanto può dirsi per le società di capitali¹²⁷. Queste sono notoriamente dotate di autonoma soggettività, oltre che in queste, altrettanto notoriamente, sembra evincersi come l'interesse della società, *in primis* all'autofinanziamento, tenda a prevalere sull'interesse dei soci alla distribuzione dei dividendi. È infatti l'assemblea, nel rispetto dello schema previsto espressamente dall'art. 2433, co.1¹²⁸, c.c., ad approvare il bilancio e la *delibera di distribuzione*. Dunque, apparirebbe impossibile, in tale contesto, indirizzare l'obbligazione tributaria direttamente ai soci, e non alla società: questi ultimi non sono gli effettivi possessori del reddito, non ne dispongono, non potendo la singola *voluntas*

¹²⁶ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.84 ss. In P. BORIA, *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione della società di persone*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2020, *passim*, si legge non solo che “la scelta di imputare le fattispecie tributarie ai centri di riferibilità è indipendente dalla disciplina civilistica e dalla ricostruzione dogmatica della soggettività (...)” ma anche che “a ben guardare, il trattamento differenziale delle società di persone sembra essere ispirato in prevalenza da ragioni di tecnica fiscale. Partendo dalla constatazione che le società personali sono composte perlopiù da ristretti gruppi di persone, legate da vincoli di parentela o di amicizia, si giunge ragionevolmente ad ammettere la possibile configurazione di schemi di elusione dell'effetto della progressività fiscale: il reddito conseguito ed accantonato da siffatte società risulta fungibile col reddito individuale, potendo essere gestito in sintonia con bisogni e aspettative dei soci; in altre parole, la gestione delle riserve patrimoniali delle società di persone può essere destinata anche alle spese della sfera personale dei soci, riducendo al minimo (o perfino annullando) la distribuzione degli utili. In tale assetto, assoggettare ad imposta personale il reddito societario solo per la parte di utili effettivamente distribuita risulterebbe inadeguato, poiché lascerebbe sfuggire ad imposizione la parte di utili accantonati a riserve. Così, la discriminazione di trattamento tra società personali e società di capitali risponde ad una esigenza di cautela fiscale (...) Questo meccanismo di imputazione è definito come “principio della trasparenza” ad esprimere appunto la mancata imputazione alla organizzazione delle fattispecie giuridiche relative a fatti od atti compiuti dal soggetto collettivo (e dunque il superamento dello schema imputazione/organizzazione)”. Sul tema anche E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, pp.52 ss; G. FALSITTA, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1972, pp.158 ss.

¹²⁷ Relativamente alla soggettività nelle società di capitali, in P. BORIA, *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione della società di persone*, cit., pp.222 ss, si legge “alla luce di quanto è stato detto, la soggettività degli enti collettivi può essere descritta in una dimensione analitica secondo lo schema imputazione/organizzazione, vale a dire come un rapporto di imputazione di fattispecie giuridiche in capo ad una organizzazione (da intendersi come organizzazione di attività). Lo schema “imputazione/organizzazione” può essere così tradotto nello schema “imputazione/modo di produzione di attività”, che ancor più del primo evidenzia il distacco da una rappresentazione individualistica dei fenomeni giuridici (...) gli individui rilevano solo come termini di riferimento secondari, o come strumenti di produzione di singoli atti (rappresentanti, organi, ecc.), oppure come destinatari del risultato finale dell'attività (e cioè come soci o associati)”. A tal proposito anche G. CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (Imposta sulle)*, in *Novissimo Digesto Italiano Appennino*, Torino, 1986, pp.415 ss; F. D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, Padova, 1989, *passim*; F. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in A. Scialoja – G. Branca (a cura di), in *Commentario del Codice civile*, Bologna - Roma, 1969, pp.3 ss; G.L. PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 1993, pp.1 ss.

¹²⁸ Esso, rubricato “Distribuzione dell'utile ai soci”, dispone che: “La deliberazione sulla distribuzione degli utili è adottata dall'assemblea che approva il bilancio ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal consiglio di sorveglianza, dall'assemblea convocata a norma dell'articolo 2364 bis, secondo comma”.

del socio incidere sulla destinazione dell'utile societario¹²⁹. Ma tale ostacolo, ancora una volta, viene superato da quelle società di capitali che, di fatto, agiscono quasi come società di persone: le S.r.l. a ristretta base societaria. La ristrettezza della base proprietaria, infatti, deroga alla formalità della delibera assembleare, e deroga, forse, alla stessa operatività dell'assemblea e degli altri organi, cosicché l'interesse dei soci, personalmente coinvolti dalla gestione dell'attività economica, ben potrà prevalere su quello della società e questi dunque dirsi, a titolo definitivo, possessori della fonte produttiva (tuttavia, occorre sempre ricordare che quanto accade nella realtà pratica non costituisce la regola sul piano giuridico; pur atteggiandosi nei termini anzidetti, le "piccole" S.r.l. ben potrebbero rimanere soggetti passivi IRES comuni. L'opzione per il regime di trasparenza fiscale, nel pieno rispetto dell'art. 53 Cost., è puramente facoltativa e richiede l'indefettibile consenso di tutti i soci, oltre che della società).

Anche l'ulteriore problema della discrasia, tipica della trasparenza fiscale e fisiologica nelle società di persone¹³⁰, tra utile imputato e utile distribuito (espressa dalla presunzione legale di cui all'art. 5 TUIR, per cui gli utili sono imputati *pro quota* e a prescindere dall'effettiva percezione), sembra essere ovviato dal concreto operare delle società a responsabilità limitata a ristretta base partecipativa, tanto da condurre alcuna dottrina a sostenere ammissibile un "nuovo" modello di impositivo (l'espressione è di F. Rasi), alternativo al regime IRES ordinario, per tali strutture societarie (e ciò in conformità col principio di capacità contributiva, tanto qualora si sposi la dottrina della capacità contributiva come limite *assoluto* quanto come limite *relativo* alle scelte

¹²⁹ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.34 ss. Inoltre "(...) Sul piano strutturale il soggetto collettivo si caratterizza per la coesistenza di un duplice livello decisionale. Innanzitutto, la pluralità di interessi/bisogni degli individui che, pur a vario titolo, aderiscono in forma associativa si compone unitariamente nel complesso organizzato in funzione del progetto sociale formulato in sede di definizione dell'ente o della società e dunque nella "organizzazione sociale"; pertanto è possibile individuare in quest'ultima un centro decisionale unitario che si pone quale collettore dei distinti interessi individuali legittimato ad effettuare scelte dispositive funzionali al perseguimento dell'interesse comune. In secondo luogo, è possibile attribuire un rilievo autonomo a ciascuno degli individui che partecipano alla vita sociale, assumendo la priorità dell'interesse individuale rispetto a quello comune e collettivo; in questo caso nella facoltà di disposizione riconosciuta all'individuo nell'ambito del Regolamento sociale può riconoscersi un centro decisionale "delocalizzato" o "periferico", comunque distinto e contrapposto rispetto alla organizzazione sociale", P. BORIA, *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione della società di persone*, cit., p.220.

¹³⁰ Tra le pronunce giurisprudenziali che si sono espresse in tal senso, si veda quella delle SS. UU. della Corte di Cassazione, n. 125/1993, secondo cui la legittimità di un regime che postula una necessaria e probabile discrasia tra reddito imputato e reddito distribuito si giustifica alla luce dell'attribuzione ab origine del reddito prodotto dalla società di persone al socio, in virtù del diritto di partecipazione agli utili che, a seguito dell'approvazione del rendiconto annuale, si concretizza nel summenzionato diritto di credito del socio nei confronti della società, che esclude dunque l'illegittimità costituzionale dell'art. 5 TUIR rispetto all'art. 53, co.1, Cost.; da ultimo anche C. Cost., n. 201/2020.

legislative¹³¹). Il modello, infatti, sembrerebbe, *in primis*, voler coniare un sistema in cui situazioni “eguali” debbano avere eguali trattamento; onde evitare che appaia costituzionalmente illegittima, ex artt. 3 e 41 Cost., un’imposta, l’IRES, prevista quale obbligatoria per soggetti che, di fatto, potrebbero avere struttura, organizzazione e gestione eguale a quelli delle società di persone. Si desume, dunque, come il legislatore a “tipi” societari possa associare dei modelli impositivi ordinari, ma affiancare anche sistemi di tassazione alternativi, tendenzialmente opzionali, volti a superare il tipo societario astratto ed il correlato modello impositivo per meglio garantire la realtà fattuale (cioè il rapporto concreto società – soci).

Le argomentazioni avanzate sin ora, tuttavia, appaiono insoddisfacenti ed incomplete se si richiama l’iniziale ed indispensabile premessa per cui il legislatore, nel 2003, ha introdotto due modelli di trasparenza fiscale ad appannaggio delle società di capitali, un modello ordinario, di cui all’art. 115, e un modello speciale, ex art. 116 TUIR. Si è fin ora, e sin dalla *Introduzione* a questa ricerca, voluto giustificare il regime di trasparenza che coinvolge direttamente le S.r.l. a ristretta base societaria, partecipate da sole persone fisiche; nulla si è detto, tuttavia, a giustificazione del modello cui invece possono accedere i soggetti di cui al 115 TUIR, e cioè, in linea di massima, le società di capitali partecipate da altre società di capitali. Tutto ciò che si è detto a proposito delle affinità di fatto, e non di diritto, tra società di persone e S.r.l. a ristretta base azionaria, vale anche per i soggetti di cui al 115 TUIR: come si evince dalla relazione al disegno di legge, la trasparenza mira ad intercettare quelle realtà connotate dall’“assenza di un unico soggetto che detiene il controllo”; tra queste, dunque, certamente possono collocarsi joint ventures, ATI, holding, e così via¹³². Anche in tale contesto, diversamente opinando ed operando, si realizzerebbe un’ingiusta discriminazione

¹³¹ A proposito del richiamo alla teoria del limite assoluto o del limite relativo quali criteri idonei a definire la portata della capacità contributiva, si rimanda all’*Introduzione* nonché alle note 7, 13, 15. In F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp. 57 ss nonché p.93, si indaga l’opportunità del ravvisare negli artt. 115 – 116 TUIR un nuovo “modello impositivo” per le società di capitali, ciò alla luce, *in primis*, dell’art. 53 Cost. Al testo si rinvia per le argomentazioni dell’Autore che depongono per la piena legittimità del “modello” tanto alla luce del principio di capacità contributiva quale limite assoluto che relativo, nonché per le successive considerazioni presenti nel testo circa la legittimità costituzionale, ex artt. 3 e 41 Cost., dell’estensione, richiamate nel testo. Si rinvia inoltre, *ex plurimis*, a G. PUOTI, *Il principio di capacità contributiva nel pensiero di Gian Antonio Micheli*, in *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, p.45; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana per “l’ordinamento giuridico in cammino” dell’Unione Europea*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, p.436.

¹³² Cfr. ancora F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.137 ss.

rispetto ad altre entità difatti soggette ad un modello impositivo più conveniente; non bisogna mai dimenticare che la soggettività tributaria, fisiologicamente spettante alle società di capitali, implichi il sopportare una, seppur parziale, doppia imposizione, che non si verifica invece nel caso di trasparenza fiscale. L'opzione della trasparenza fiscale ad appannaggio anche delle società di capitali partecipate da altre società di capitali si giustifica, inoltre, nell'ottica di evitare gli svantaggi che proverrebbero dal regime delle minusvalenze da valutazione di partecipazioni, che ad oggi, proprio in caso di opzione per la trasparenza, possono essere computate dai soci insieme agli elementi positivi del reddito prodotto¹³³.

In definitiva, il contestuale interesse al rispetto degli art. 3, 41 e 53 Cost., giustifica scelte legislative idonee a modificare gli schemi tradizionali; merita di essere sottolineato, infine, che la neutralità fiscale dello strumento societario utilizzato è effettivamente attuata solo nello schema dell'art. 116; non è, invece, propriamente tale, ex art. 115¹³⁴.

3.1. Gli artt. 115/116 TUIR

Passando all'indagine del regime da un punto di vista prettamente sostanziale, l'analisi non può che incentrarsi sulle due norme già debitamente menzionate.

In primo luogo, merita di essere approfondito il sistema di trasparenza *ordinario*, che viene, in concreto, quasi interamente richiamato dall'art. 116. Nel rispetto del

¹³³ In L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p.1505, si legge che “la trasparenza delle società di capitale partecipate da altre società di capitale (cosiddetto *consortium relief*) risponde invece ad un'esigenza diversa, che è quella di consentire una sorta di consolidato *minor* alle società non in possesso dei requisiti quantitativi di partecipazione necessari per accedere al regime del vero e proprio consolidato (per quanto anche le società che possiedono i requisiti per l'applicazione del consolidato possono invece optare per la trasparenza). Il regime di trasparenza consente infatti di ovviare alla intrasmissibilità delle perdite tramite la svalutazione delle partecipazioni sancita dal nuovo sistema impositivo dell'IRES e (anche qui) di evitare la parziale doppia tassazione in capo al socio degli utili distribuiti. Questo intento è perseguito attraverso l'applicazione di un principio sostanzialmente opposto a quello che ispira, in termini generali, il nuovo sistema dell'IRES, che è quello di tassare gli utili quasi esclusivamente in capo al soggetto che li produce. Nel regime di trasparenza, invece, la tassazione si realizza esclusivamente in capo al socio”. Inoltre, sul tema B. BUONO, E. VASCETTO, *Il consortium relief nel progetto di riforma fiscale*, in *Fisco*, 2003, p.7397; A. FANTOZZI, A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, cit., p.687.

¹³⁴ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.142.

meccanismo di *all in, all out*¹³⁵, l'opzione dovrà essere esercitata tanto dalla società partecipata che dai soci della stessa, ed è previsto che abbia una durata triennale. L'art. 115 delinea sia delle condizioni positive imprescindibili per l'adozione del regime (c.d. *condizioni legittimanti*), sia delle condizioni negative volte invece ad escludere che si possa anche solo valutare di fare opzione per la trasparenza fiscale, o che, se sopravvenute, implicano che il soggetto decada dal regime della trasparenza fiscale (c.d. *condizioni ostative*)¹³⁶.

Le prime sono funzionali al delimitare l'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo, individuando chi può fare opzione: si tratta, in termini estremamente generali, delle società di capitali esclusivamente partecipate da altrettante società di capitali¹³⁷, residenti o non residenti¹³⁸; queste ultime devono possedere una partecipazione sociale di valore compreso tra il 10 e il 50%¹³⁹. Tale doppio parametro,

¹³⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.152.

¹³⁶ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.145 ss.

¹³⁷ In L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p.1505, "si deve trattare di una delle società di cui all'art. 72, comma 1, lettera a) (oggi art. 73), della bozza [analogo all'attuale art. 87, comma 1, lettera a), del TUIR], e cioè di una società: per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperativa, di mutua assicurazione. Va rilevato, a tale proposito, che i consorzi non costituiti in forma societaria non potranno giovare di questo regime, in quanto ricompresi nella lettera b) e non nella lettera a) dell'art. 72. Esclusione, questa, che sembra difficilmente compatibile con le finalità proprie del *consortium relief* e non sembra avere una fondata spiegazione, dal momento che la medesima attività consortile può essere svolta tanto in forma di società di capitali (art. 2615-ter del Codice civile), potendo allora beneficiare della trasparenza, quanto in forma non societaria (artt. 2602 e seguenti del Codice civile), restandone invece esclusa. Le società di persone non possono quindi fruire di questo regime, né, come si vedrà, di quello disciplinato dall'art. 117 (oggi 116 TUIR): insomma, tali società sono esse stesse trasparenti, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, ma in qualità di soci non possono in nessun caso fruire della trasparenza. Se ciò può ritenersi giustificato con riguardo al regime ora in esame, riservato ai soci società di capitali, risulta meno comprensibile con riguardo al regime di trasparenza di cui all'art. 117, riservato ai soci persone fisiche". Relativamente ai problemi posti dal consolidato nazionale, inoltre, si veda L. PEVERINI, *Soggettività e capacità contributiva nel consolidato nazionale*, Padova, 2017, *passim*.

¹³⁸ Sul tema L. MIELE, *Regime di trasparenza fiscale e soci esteri*, in *Corriere tributario*, 2004, p.259; R. LUPI, G. SEPIO, *Tassazione per trasparenza delle società di capitale e soci non residenti*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p.288; P. BRACCO, *Dubbi ermeneutici sui profili transnazionali del regime della trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 1999, p.313.

¹³⁹ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.145. Il limite "massimo" è sopravvenuto all'ultima bozza del TUIR delineata dalla l. delega n. 80/2003, dove all'art. 4 (Imposta sul reddito delle società), lett. h, si leggeva: "(...) facoltà delle società di capitali i cui soci siano a loro volta società di capitali residenti, ciascuna con una percentuale di partecipazione non inferiore al 10 per cento, di optare per il regime di trasparenza fiscale delle società di persone. La stessa opzione potrà eventualmente essere consentita in presenza di soci non residenti solo nel caso in cui nei loro confronti non si applichi alcun prelievo sugli utili distribuiti. La società che esercita l'opzione garantisce con il proprio patrimonio l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei soci; previsione di un'opzione analoga a quella di cui alla presente lettera per le società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria esclusivamente composta da persone fisiche e rientranti nell'ambito di applicazione degli studi di settore; esclusione dell'opzione di cui alla presente lettera o, se già esercitata, cessazione dei suoi effetti nel caso di detenzione da parte della società a responsabilità limitata di partecipazione in società con i requisiti per l'esenzione di cui alla lettera c);

quantitativo e qualitativo, che si ricollega tanto ai diritti di voto, quanto al diritto agli utili, si mostra opportuno almeno per due ordini di ragioni: *in primis*, perché può accadere che vi siano categorie di azioni in cui i diritti amministrativi e patrimoniali non siano di eguale entità (cfr. art. 2348 c.c.); in secondo luogo perché ammettere alla trasparenza società partecipate aventi soci in possesso di partecipazioni di valore inferiore al 10%, avrebbe voluto dire ammettere al regime di trasparenza dei soggetti connotati da forte frammentarietà nella base sociale, così contraddicendosi la *ratio* stessa e le ragioni giustificatrici che ci hanno indotto a ritenere ammissibile, a monte, la scelta legislativa del 2003¹⁴⁰.

Le condizioni ostative (non prescritte dalla l. delega, ma introdotte dal legislatore delegato¹⁴¹), invece, perimetrano il novero dei soggetti interessati dal regime *a contrario*: si esclude, infatti, che possano fare opzione per la trasparenza fiscale i soci delle società di capitali che scontino un'aliquota IRES ridotta; la società partecipata che abbia aderito ad un consolidato, mondiale o nazionale¹⁴² e quella che si trovi soggetta ad una procedura concorsuale (la sopravvenienza di quest'ultima all'opzione, invece, fa sì che la società interessata dal regime decada dallo stesso, a partire dal periodo d'imposta seguente al giorno in cui è emanato il provvedimento che dispone la procedura).

Proseguendo l'esegesi dell'art. 115, si evince un ulteriore "connotato" dei soggetti ammessi all'opzione: l'essere residenti in Italia. Il co.2 del medesimo articolo, tuttavia, ammette alla trasparenza anche le società partecipate da soci non residenti, a condizione che: "non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti" e che vi sia "diritto al rimborso della ritenuta"¹⁴³. Possono inoltre fare opzione le partecipanti, non residenti, ad una società nazionale, che abbiano stabile organizzazione sul territorio, e quelle che,

equiparazione ai fini delle imposte dirette della società a responsabilità limitata che esercita l'opzione ad una società di persone", L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p.1507. Le condizioni legittimanti si può ritenere debbano sussistere in tutto l'arco temporale d'esercizio dell'opzione.

¹⁴⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.152.

¹⁴¹ L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p.1508.

¹⁴² La limitazione, dunque, vale solo per la società partecipata, non anche per le partecipanti che, in costanza di partecipazione compresa tra il 10 e il 50%, possono optare per la trasparenza fiscale, e, allo stesso tempo, essere parte di un consolidato come controllanti. Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.153, e M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p.2553.

¹⁴³ Le limitazioni poste dal TUIR all'esercizio dell'opzione per i soggetti non residenti, ad alcuna dottrina, sono sembrate in possibile contrasto con i principi del diritto comunitario e suscettibili di censura da parte della CGUE. La letteratura su tale problematica è molto estesa, ma, tra i tanti contributi, si vedano M. NUZZO, *Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, in *Rassegna tributaria*, 1999, p.1833; C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2001, p.3; A. FEDELE, *La Direttiva "madre-figlia" e la disciplina attuativa come complesso normativo unitario e sistematico: i criteri interpretativi*, in *Rassegna tributaria*, 2001, p.1256.

pur non situate in Italia, risiedano in un paese che abbia ratificato una convenzione contro la doppia imposizione fiscale, cosicché sia certamente esclusa una duplice tassazione alla fonte sul dividendo percepito in Italia.

Il co.4, infine, fotografa e norma il venir meno di una delle anzidette condizioni: “nel caso vengano meno le condizioni per l’esercizio dell’opzione, l’efficacia della stessa cessa dall’inizio dell’esercizio sociale in corso della società partecipata. Gli effetti dell’opzione non vengono meno nel caso di mutamento della compagine sociale della società partecipata mediante l’ingresso di nuovi soci con i requisiti di cui al comma 1 o 2”.

Quanto agli *effetti* del regime, il meccanismo di imputazione del reddito prodotto dalla partecipata ai soci è assolutamente analogo a quello previsto, ex art. 5 TUIR, nei confronti delle società di persone. Esso infatti: “è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall’effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”; il meccanismo vale anche per le perdite, con il limite della quota del patrimonio netto contabile della società partecipata¹⁴⁴. Anche in questo caso, dunque, la distribuzione di utili è priva di rilevanza fiscale. Inoltre: “le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all’inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate”.

Un ultimo profilo interessante concerne la società partecipata, piuttosto che i soci. Essa, infatti, è responsabile in solido del debito che i soci hanno nei confronti dell’Amministrazione finanziaria: “la società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l’imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all’obbligo di imputazione del reddito” (così art. 115, co.8)¹⁴⁵. Si tratta di una responsabilità da

¹⁴⁴ “La tassazione per trasparenza fra società di capitali intende inoltre realizzare — al di fuori della tassazione di gruppo mediante il c.d. consolidato fiscale — la trasmissione delle perdite della società oggetto di partecipazione alle società partecipanti, secondo la tecnica del consolidamento su basi proporzionali, in luogo dell’acquisizione di esse mediante svalutazione delle partecipazioni”, M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, cit.*, p.2252.

¹⁴⁵ Si tratta di una disposizione innovativa non prevista dal dettato normativo dell’art. 5 TUIR: in esso, infatti, si distingue tra “imposte per cui vige la trasparenza”, dove la società non garantisce affatto il debito gravante sui soci; e “imposte per cui non vige la trasparenza” dove il debito grava, invece, sulla società, e i soci ne sono corresponsabili. Nella disciplina della trasparenza delle società di capitali si prediligono le ragioni dell’Erario (facendo sì che società e soci siano corresponsabili), rispetto a quelle della singola entità. Sul punto F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo, cit.*, p.236; L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza, cit.*, p.1517; A. CARINCI, *L’accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci, cit.*, p.198; G. CHIAMENTI, *TUIR: responsabilità nella trasparenza, in Fisco, 2005, p.393*; D. SETTEMBRE, L. LOSCIALPO, *La disciplina*

“accertamento” (l’espressione è di F. Tesauro): essa risponde solo in caso di omesso, incompleto o inesatto versamento dell’imposta dovuta dai soci. Da ultimo, al pari delle società di persone trasparenti, la partecipata recupera parte della soggettività passiva a livello di obblighi formali: essa è tenuta, infatti, alla predisposizione della dichiarazione dei redditi. L’avviso di accertamento è unico al netto di un maggior reddito accertato in capo alla società, per quest’ultima e i soci; la quota di maggior reddito accertata e da imputare ai soci, invece, non può prescindere da un avviso di accertamento *ad hoc*, da notificare direttamente agli interessati¹⁴⁶.

Si può concludere¹⁴⁷ sottolineando come la dottrina, in linea generale, abbia accolto positivamente la disposizione in esame: il “requisito strutturale” dell’opzione da parte della totalità di soci, insieme con il “requisito descrittivo” e secondario del possesso di una partecipazione minima e massima, inclusiva tanto di diritti di voto che di diritti agli utili, rendono la norma bilanciata e coerente col dettato costituzionale, evitando che lo scettro di potere, nella scelta del regime di tassazione cui sottoporsi, possa giacere nelle sole mani di pochi soci, a danno dei titolari di partecipazioni più esigue.

Della genesi e della *ratio* sottesa all’art. 116 TUIR abbiamo già avuto modo di parlare. Si è visto come il legislatore tributario si sia lasciato influenzare anche dalla riforma che aveva interessato, nel medesimo anno, il diritto commerciale, e come, allo stesso tempo, proprio le novità caratterizzanti tale settore siano servite a delimitare il novero dei soggetti effettivamente interessati dal regime di trasparenza fiscale: infatti, se sono società a responsabilità limitata, con riguardo al diritto commerciale del codice civile, tutte quelle che seguono il complesso standard di norme poste per la costituzione di tali entità, indipendentemente da numero di soci, complicità degli stessi, effettiva preminenza della loro attività rispetto a quella degli organi societari, il diritto sostanziale tributario, diversamente, si mostra molto più sensibile a tali aspetti, proprio

dell’accertamento e della responsabilità della società partecipata e dei soci nell’ambito del regime di trasparenza delle società di capitali: spunti di riflessione, in *Fisco*, 2005, p.835.

¹⁴⁶ In generale, per i periodi che precedono, i riferimenti bibliografici principali sono costituito da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pp.153 ss e F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., passim.

¹⁴⁷ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.189; ciò diversamente da quanto rileva L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p.1508, in cui si legge, agli albori della riforma del 2003, che “nella bozza del TUIR qui in esame (...) conformemente alla legge delega, non è previsto un limite superiore di partecipazione: pertanto la partecipata può optare per il regime di trasparenza anche se il socio possiede una partecipazione *totalitaria*, ovvero *di controllo*, che consentirebbe di applicare il regime del consolidato, purché nessun altro socio possieda una partecipazione inferiore alla soglia del 10 per cento”.

al fine di creare una normativa coerente e non contraddittoria e sottoporre a “medesimo” regime soggetti che versano in situazioni pressoché analoghe.

A livello soggettivo, infatti, possono accedere, in astratto, a tale regime impositivo, le società a responsabilità limitata (artt. 2462 ss c.c.) e le società cooperative a responsabilità limitata (artt. 2511 ss c.c.), quando ricorrono tre condizioni: la compagine sociale deve essere composta da un massimo di 10 soci nelle S.r.l. (sono ammesse anche le S.r.l. unipersonali¹⁴⁸), o di 20 nelle società cooperative a responsabilità limitata, esclusivamente persone fisiche residenti o, se non residenti, titolari di una stabile organizzazione sul territorio nazionale, in virtù della quale si imputa loro il reddito¹⁴⁹; il volume dei ricavi deve essere in linea con i limiti posti dalla normativa di settore; la società interessata non deve essere coinvolta in un consolidato nazionale o mondiale o essere soggetta a procedura concorsuale (co.1, art. 116). La *ratio* del primo criterio è da ravvisarsi nella volontà del volersi assicurare che tali società siano effettivamente simili a quelle di persone, connotate dall'*intuitus personae*, dove l'interesse economico dei soci prevale su quello della società. In analogia con quanto già osservato a proposito delle condizioni legittimanti che connotano l'art. 115, e alla loro interpretazione, anche per quelle di cui al 116 si pone il problema di comprenderne l'esatta portata, specie con riguardo al concetto di “ristretta base partecipativa”. D'altro canto, però, sebbene quantitativamente le due condizioni, rispettivamente del valore minimo e massimo delle partecipazioni sociali e del numero massimo di soci, producono lo stesso risultato (il numero massimo di soci per accedere al regime di trasparenza fiscale deve essere in ogni caso pari a 10), qualitativamente i due articoli differiscono profondamente¹⁵⁰.

Ex art. 116 TUIR, infatti, non si richiede un numero minimo di due soci partecipanti alla compagine societaria; inoltre, non si specifica quale debba essere la quota sociale di ognuno dei soci partecipanti: lo *status* formale di socio è di per sé idoneo ad integrare la condizione del co.1, facendo sì che possa computarsi tale individuo al netto del numero

¹⁴⁸ M. BASILAVECCHIA, *Nelle società unipersonali non serve che il socio comunichi l'opzione per la trasparenza*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2021, *passim*; tale specificazione non è di poco conto ai fini del discorso che, nel prosieguo dell'elaborato, verrà esaminato: alla pratica ministeriale dell'accertamento sui redditi “atipico” delle società di capitali a ristretta base partecipativa sono soggette anche le S.r.l. unipersonali. Ancora una volta, come già sottolineato nell'*Introduzione*, si evince come il dettato positivo afferente la trasparenza fiscale (ci si riferisce al concetto di ristretta base, alla presunzione assoluta di attribuzione e alla sua *ratio*, ai soggetti ammessi) costituisca un utile veicolo per meglio comprendere portata e limiti dell'operato degli Uffici finanziari, nonché la sua logica ispiratrice.

¹⁴⁹ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, *cit.*, p.2578.

¹⁵⁰ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, *cit.*, p.208.

massimo di partecipanti¹⁵¹. I profili di incostituzionalità cui si potrebbe prestare l'art. 116, sono ulteriormente smussati ed evitati dalla predisposizione dell'unanimità dei voleri, di società e soci, per l'opzione. Quanto alla durata e agli effetti del regime, poi, essi coincidono con quelli già analizzati in sede di art. 115, con solo qualche piccola eccezione relativa alle perdite: esse possono essere imputate ai soci *pro quota*, nel limite del patrimonio netto contabile della società cui partecipano; e possono da questi essere utilizzate al fine di compensare i redditi prodotti dalla società, nel limite dei cinque anni successivi al periodo d'imputazione (le perdite dei primi tre esercizi sociali, tuttavia, sono riportabili senza alcun limite temporale)¹⁵².

3.2. *I risvolti di carattere procedurale e processuale*

Ultimo profilo d'indagine del regime di trasparenza fiscale attiene alle “fasi” (l'espressione è di F. Rasi), fisiologiche e patologiche, inerenti l'obbligazione tributaria, e alla loro disciplina, poiché, soprattutto a livello processuale, presentano dei connotati particolari, meritevoli di menzione e analisi, con riferimento agli sviluppi che ci coinvolgeranno nel prosieguo della ricerca. Le fasi, di natura sia procedurale che contenziosa, non sono tutte tappe obbligate dei soggetti attivi e passivi d'imposta. Possiamo definire fisiologici gli stadi della dichiarazione e dell'accertamento –

¹⁵¹ Individuare meramente il numero massimo di soggetti che la “piccola” S.r.l. può avere ai fini dell'accesso al regime di trasparenza fiscale, non è direttamente funzionale al valutare l'effettiva gestione congiunta dell'attività sociale da parte di tutti i soci: l'opzione, infatti, potrebbe essere il frutto della scelta di un “socio tiranno” che schiaccia il volere di tutti gli altri. Tuttavia, tale criterio che, se considerato singolarmente, tradisce la *ratio* che ispira tutto il sistema impositivo, viene bilanciato dalla lettura dell'intero co.l e dall'operare congiuntamente delle condizioni oggettive e soggettive in esso previste – si vedano, ad esempio, il criterio del ricavo massimo, da cui si può presumere il diretto coinvolgimento di tutti i soci nella gestione, cfr. F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., passim ma anche P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, cit., p.331; A. DI PIETRO, *L'autorizzazione per le attività di gestione fiduciaria: aspetti tributari*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1982, p.759.

¹⁵² F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p.158. Le S.r.l. a ristretta compagine societaria, infine, in alternativa al regime di trasparenza fiscale potevano accedere al meccanismo impositivo ex art. 55 – bis TUIR: in virtù di tale regime avrebbe operato una tassazione separata, con aliquota eguale a quella dell'IRES, del reddito d'impresa accantonato dalla società, mentre gli utili distribuiti ai soci avrebbero concorso a formare il reddito complessivo dei singoli, non quali redditi di capitali, bensì quali redditi d'impresa. Il meccanismo era funzionale alle patrimonializzazioni societarie, ed evitava la doppia imposizione sul reddito prodotto e poi, in tutto o in parte, distribuito. La legge di bilancio 2019 ha abrogato il regime opzionale dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI) introdotto dalla legge di bilancio 2017 e disciplinato dall'articolo 55-bis TUIR (articolo 1, comma 1055, legge 145/2018). Se ne è nuovamente parlato nella *Riforma fiscale 2021*.

controllo; quello processuale è solo eventuale e consegue all'insorgere del contenzioso tra i soci e l'Amministrazione finanziaria, o tra i soci e la società.

Prendendo le mosse dalla dichiarazione dei redditi, essa costituisce l'“obbligo” formale per eccellenza riconducibile alla società che abbia optato per la trasparenza fiscale, l'adempimento unico che connota la società stessa di “soggettività passiva tributaria”. Essa deve, infatti, essere predisposta dall'ente, poiché i bilanci delle società di capitali coinvolgono direttamente gli organi della stessa (e spesso soggetti terzi): è essenziale dunque che i soci, poiché solo indirettamente coinvolti dall'attività, non ne rispondano in prima persona. Per tramite della dichiarazione si valuta il reddito prodotto, al netto delle componenti attive e passive che nel singolo periodo d'imposta hanno concorso a formare il reddito d'impresa. I soci, invece, sono tenuti a predisporre una dichiarazione dei redditi personale, in cui dichiareranno anche il reddito loro imputato *pro quota*, che difatti concorrerà a formare il loro imponibile complessivo¹⁵³.

L'analisi appena richiamata all'attenzione è funzionale alla comprensione della normativa propria della seconda fase: l'accertamento fiscale. Così come si richiama l'art. 6 D.P.R. 600/1973, recante “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”, per la dichiarazione, con riguardo al controllo operato dall'Amministrazione finanziaria si applicherà l'art. 40 dell'anzidetto decreto presidenziale. Il problema principale posto dalla disciplina dei controlli attiene all'ipotetica unicità dell'avviso di accertamento per soci e società, e ai soggetti cui questo dev'essere notificato, stante un presupposto d'imposta, in questa situazione, relativo all'attività economica della società, ma “dissociato” (l'espressione è di F. Rasi) in capo ai singoli soci in forza della trasparenza fiscale; un unico presupposto fondante dunque una procedura di accertamento che potrebbe coinvolgere una pluralità di soggetti e ciò, a ben vedere e per tutte le ragioni che abbiamo avuto modo di

¹⁵³ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.247 ss. In virtù di tale condizione si giustifica ulteriormente la previsione della responsabilità solidale della società per l'obbligazione tributaria gravante sui singoli soci (proprio la società è direttamente consapevole dell'entità del reddito prodotto, e dichiarato). In dottrina, a proposito (L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p.1514) si sollevano alcuni problemi che tale comma potrebbe porre: “(...) in primo luogo, l'estensione della responsabilità anche alle sanzioni dovute dal socio non sembra essere “coperta” dalla delega, che fa riferimento solo all'adempimento degli obblighi tributari e quindi all'obbligazione per l'imposta. In secondo luogo, e soprattutto, la responsabilità della partecipata per il socio inadempiente rischia di porre, indirettamente ma concretamente, a carico degli altri soci le conseguenze patrimoniali dell'inadempimento. In terzo luogo, nella attuale stesura della norma non è prevista nessuna regola per stabilire se ed in che modo l'inadempimento del socio possa essere imputato alla partecipata nel caso in cui il socio stesso possieda anche altri redditi oltre quello imputato per trasparenza”.

evidenziare, malgrado si tratti di società di capitali, per loro natura connotate da personalità giuridica distinta ed autonoma rispetto a quella dei singoli soci¹⁵⁴.

Si indirizzerà alla società l'avviso di accertamento relativo al maggior reddito non dichiarato e imponibile, ma servirà un ulteriore avviso di accertamento, da notificarsi al singolo socio, che liquidi l'imposta da questi dovuta in relazione alla sua posizione reddituale. Il primo atto di accertamento dovrà essere esclusivamente notificato alla società, mentre seguirà un secondo atto da notificarsi al socio; questo dovrà essere motivato tanto con espresso riferimento alla posizione – la quota – del singolo socio, quanto con riguardo al maggior reddito accertato in capo alla società, poiché il presupposto è unitario e la posizione del socio è l'“altra faccia della medaglia” relativa proprio all'accertamento di maggior reddito in capo alla società. Il singolo socio deve potersi difendere, in un eventuale giudizio, tanto in merito al maggior imponibile lui imputato a valle, che al maggior reddito, a monte, accertato in capo alla società o, ancor di più, relativamente al suo stesso *status*, formale o sostanziale, di socio. I singoli, inoltre, potranno impugnare anche l'avviso di accertamento notificato esclusivamente alla società, che potrebbe – ma non deve – essere stato notificato anche loro.

Un'ulteriore complicazione può sorgere in relazione alla già menzionata responsabilità delle società di capitali trasparenti, in solido, rispetto al debito gravante sui singoli soci (art. 115, co.8, valevole anche per i soggetti ammessi al regime ex art. 116 TUIR). In tal caso, la società non ha diretta conoscenza dell'entità dell'imposta dovuta, sul maggior reddito accertato, dal socio, e a questo notificata; la dottrina, così, ha elaborato la tesi per cui solo una notifica anche alla società dell'avviso del singolo socio possa implicare che questa risponda in solido per il debito fiscale. Solo così può garantirsi anche il diritto di difesa dell'ente, che potrà, in sede processuale, opporre argomentazioni alle

¹⁵⁴ “Si individua, infatti, una “dipendenza” logica indirizzata agli atti nell'ambito della stessa fattispecie, anche se complessa, in cui sia i soci che la società (centri d'imputazione diversi), concorrono alla realizzazione di un unico presupposto (che consiste nella successione automatica di eventi che rappresentano la fattispecie complessa, allo svolgimento dell'attività da parte della società, da cui scaturisce il reddito *pro quota* imputato ai soci)”, S. DE MARCO, *Considerazioni teorico-ricostruttive sul regime di tassazione per trasparenza nelle società a ristretta base sociale*, cit., passim. P. BORIA, in *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., pp.15 ss, afferma che “l'attività di accertamento dei redditi di partecipazione in società di persone si presenta pertanto come una tipica sequenza procedimentale, in cui gli effetti finali (l'applicazione dell'imposta) conseguono ad una serie di atti, in primo luogo all'accertamento unitario funzionale alla ricostruzione del presupposto ed alla determinazione della base imponibile e successivamente agli accertamenti singolari volti in sostanza alla liquidazione dell'imposta”. In senso contrario F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p.101; P. RUSSO, *Redditi delle società di persone: problemi in tema di accertamento e sanzioni*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1981, p.170; F. BRIGHENTI, *L'accertamento unitario dei redditi di società di persone*, in *Rassegna tributaria*, 1985, pp.391 ss.

pretese dell'Amministrazione, non solo di carattere generale (come, in *primis*, inerenti la quota effettiva del singolo socio accertato, il suo status di membro della compagine), ma anche di carattere speciale (e dunque, ad esempio, relative alla propria presunta responsabilità solidale)¹⁵⁵.

L'unico caso in cui si è concordi nel ritenere che l'avviso di accertamento del singolo possa e debba essere lui esclusivamente notificato, è l'ipotesi di inesatta dichiarazione del reddito da parte dello stesso, ipotesi che esclude la responsabilità della società; ogniqualvolta, invece, si discuta di esistenza ed entità del reddito prodotto dalla società, non si può che passare per una duplice notifica, alla società e ai soci.

Sorvolando sulla fase della riscossione, poiché non pone particolari problemi di natura teorica, l'ultima fase da analizzare, meramente eventuale, è quella relativa al processo che potrebbe instaurarsi tra la società e l'Amministrazione, relativamente al maggior reddito accertato e imputato, per trasparenza, ai soci, oppure tra questi e l'Amministrazione, con riguardo allo status di socio del singolo, al dividendo percepito da questi in relazione alla loro quota, o al reddito stesso, in se e per sé, accertato in capo alla società.

I problemi che può porre la fase processuale sono molteplici: si è già sottolineato che l'accertamento fiscale, nelle società trasparenti, coinvolge inscindibilmente le due facce della medaglia, la società e i soci, in virtù dell'unitarietà del presupposto. È infatti evidente come il socio possa trovarsi coinvolto in un processo in cui non sia "discutibile" il reddito accertato in capo alla società, poiché discusso in altro contenzioso, e come, dunque, possa trovarsi a sopportare un giudicato in cui il suo diritto al contraddittorio e alla difesa siano stati indirettamente lesi, non avendo egli potuto prendere parte al primo processo, adducendo argomentazioni, in suo possesso, che magari ne avrebbero potuto cambiare l'esito. Così come potrebbe accadere che i due diversi giudizi rechino responsi diversi, producendosi in definitiva un contrasto tra giudicati. Queste sono solo alcune delle immediate conseguenze patologiche che la fase processuale, in regime di trasparenza fiscale, potrebbe implicare; ancor di più, si tratta di un terreno delicato anche in relazione al fatto che le soluzioni ai problemi anzidetti

¹⁵⁵ Relativamente alla fase dell'accertamento – controllo si rimanda a F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.249 ss. Si vedano anche, fra gli altri, V. FICARI, *L'imposizione "per trasparenza" delle "piccole" società di capitali*, cit., p.146; A. CARINCI, *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci*, cit., p.204.

non si possono esclusivamente ricercare nel novero delle norme tributarie, sostanziali e processuali (d.lgs. 546/1992¹⁵⁶), chiamando esse inevitabilmente in causa le disposizioni del processo civile, e le interpretazioni che la dottrina e la giurisprudenza, di queste, hanno fornito negli anni.

Volendo solo accennare alle soluzioni prospettate dalla dottrina e sposate dalla giurisprudenza, rinviando ad altra sede una più completa e doverosa analisi, occorre qui sottolineare le due possibili strade risolutive dei summenzionati problemi, che il combinato disposto delle norme processuali civilistiche, e tributarie, offrono.

Esse sono, alternativamente, la sospensione del processo ex art. 295 c.p.c., mediante cui si attende la conclusione dell'eventuale giudizio tra società e Amministrazione, al fine principale di evitare un contrasto tra giudicati, ed il litisconsorzio necessario, ex artt. 102 c.p.c. e 14 d.lgs. 546/1992, più propriamente indirizzato alla tutela del contraddittorio, poiché il “combinarsi di una situazione sostanziale, e processuale, dei soggetti coinvolti dal processo, rende le loro posizioni inscindibili al punto che, a livello processuale, se la sentenza fosse emessa in assenza di ognuno dei litisconsorti necessari, sarebbe *inutiliter data*”¹⁵⁷.

Ognuna delle tesi della dottrina e della giurisprudenza ha preso le mosse dal modello di trasparenza tipico, quello delle società di persone, per poi spostarsi a valutare l'opportunità delle stesse anche con riguardo alle società di capitali trasparenti ex artt. 115 – 116 TUIR. Le idee prospettate e le sentenze emesse non sono sempre state, negli anni, della stessa portata, essendoci senz'altro stata un'evoluzione che ha condotto, oggi, a sposare, con riguardo alle società di capitali trasparenti, una opportunità del litisconsorzio necessario. Tale *iter*, e le sue tappe più significative fino al giorno d'oggi, costituiranno una ramificazione di questa ricerca, quando ci si occuperà dei risvolti procedurali e processuali dell'accertamento sui redditi delle società di capitali a ristretta compagine societaria. Questo non perché tali entità siano soggetti naturalmente o volontariamente trasparenti, quanto perché, pur essendo soggetti passivi IRES “ordinari”, si vedono coinvolti in un metodo accertativo che, partendo dalla ristrettezza della compagine, presume la distribuzione dell'utile al socio, superando il principio di

¹⁵⁶ Recante “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”. L'art.1, co.2, dispone che “i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di procedura civile”.

¹⁵⁷ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.268.

cassa operante per i redditi di capitale nell'imposta sui redditi delle persone fisiche, e facendo sì che l'avviso d'accertamento notificato alla società sia idoneo a veicolare un avviso anche al socio, volto a recuperare la maggiore IRPEF dovuta. Tale condotta dell'Amministrazione finanziaria crea, infatti, una situazione molto simile a quella in cui versano i soci di società trasparenti, nella quale è doveroso adoperarsi per ricercare le migliori soluzioni già offerte in contesti affini, al fine di garantire il diritto di difesa, il giusto processo, il contraddittorio e l'eguaglianza sostanziale per ogni contribuente.

CAPITOLO SECONDO

L'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base societaria: profili critici sostanziali

SOMMARIO: 1. La tesi amministrativa oggetto della ricerca: il “caso” della c.d. presunzione di distribuzione nelle società di capitali a ristretta base proprietaria. – 2. La delicata (e controversa) ragion d'essere della pratica fiscale: la presunzione giurisprudenziale frutto di una massima d'esperienza. – 3. I soggetti interessati e la nozione etica ed a – tecnica di ristretta base sociale. – 3.1. *Segue*. Il “mutamento” della compagine sociale nel corso del periodo d'imposta. – 4. Gli utili costituenti “oggetto” della vicenda accertativa: la ricostruzione del maggior imponibile. – 4.1. Il mancato scomputo dell'IRES richiesta alla società dall'utile recuperato ad imposizione in capo al socio a seguito dell'imputazione per presunzione. – 5. Le *criticità* della pratica accertativa al vaglio del dettato costituzionale: le verosimili incompatibilità con gli artt. 23 e 53 Cost. e lo spazio angusto riservato al diritto di difesa (art. 24, co.2, Cost.).

1. La tesi amministrativa oggetto della ricerca: il “caso” della c.d. presunzione di distribuzione nelle società di capitali a ristretta base proprietaria

Il cuore di questa ricerca consiste nell'analisi della condotta accertativa dell'Amministrazione finanziaria secondo cui è applicabile la c.d. presunzione di distribuzione alle società di capitali a ristretta base proprietaria.

È opportuno sin da subito evidenziare che la giurisprudenza, in particolare di legittimità, sin dagli anni '70 del secolo scorso, si è mostrata adesiva nell'avallare i fondamenti argomentativi – presuntivi (da sempre prefigurati dagli Uffici finanziari) spesi a sostegno, in chiave accertativa, di una pretesa contestazione di distribuzione degli utili extracontabili – accertati in capo alla società e da essa non dichiarati – *pro quota*, tra i soci, con conseguenti recuperi impositivi a loro carico. E ciò laddove la società

coinvolta dall'accertamento fiscale sia contraddistinta da una conduzione familiare o da una base partecipativa ristretta. In presenza di tali condizioni, infatti, il fondamento giustificativo della contestazione, secondo la giurisprudenza, riposerebbe sulla sostanziale carenza di cesura soggettiva tra organi amministrativi della società e compagine dei soci: siffatte realtà societarie si caratterizzerebbero piuttosto per il ruolo diretto che ogni socio svolge nell'attività economica e nella gestione della stessa, in un contesto contrassegnato da vincoli familiari o amicali, ragion per cui, sarebbe difficilmente ipotizzabile che questi pochi soggetti rimanessero sempre del tutto ignari dell'utile extracontabile prodotto, e non ne beneficiassero, distribuendoselo occultamente¹⁵⁸.

La stretta somiglianza operativa tra tali società di capitali "ristrette" e le società di persone aveva condotto la giurisprudenza¹⁵⁹, nelle prime pronunce in materia, a parlare

¹⁵⁸ A dimostrazione della monolitica e ultraventennale giurisprudenza di legittimità in materia, si vedano: Cass., n. 941/1986 (relativa alla ex imposta di ricchezza mobile), n. 2870/1992, n. 3739 e 3990/2000, n. 7574/2003, n. 942/2004, n. 16729/2005, n. 25689/2006, n. 3009, 3896, 3980, 6197 e 9629/2007, n. 18053, 25939, 28789/2008, n. 5488, 9515 e 9519/2009, n. 20271/2010, n. 2214, 5076, 9849 e 16431/2011, n. 12576, 17984 e 19680/2012, n. 441, 8854, 11654, 18032 e 20806/2013, n. 24572 e 25271/2014, n. 9341, 9711 e 10898/2015, n. 15824 e 25683/2016, n. 7592, 15003, 24534, 27778 e 29031/2017, n. 6073, 11564, 25445, 32454, 32458 e 32468/2018, n. 1947, 4704, 7758, 19130, 19171, 20748, 24319, 27049, 27637, 33961, 33042 e 34282/2019, n. 5798, 8915, 15030, 15895, 23860, 24395 e 27982/2020, n. 5073, 10732, 15416, 15736, 24870/2021, n. 7170 e 10679/2022 (nella massima di tale ultima ordinanza, si legge: "L'accertata dichiarazione o esposizione in bilancio di costi fittizi, da parte di una società di capitali a ristretta base partecipativa, è di per sé sufficiente a far presumere l'esistenza di un maggior reddito imponibile in misura pari ai costi fittiziamente dichiarati, senza alcuna necessità per l'amministrazione finanziaria di dimostrare che dal maggior reddito siano derivati maggiori utili distribuibili ai soci, e ferma restando la possibilità, per il contribuente, di fornire la prova contraria"). I riferimenti giurisprudenziali sono principalmente tratti da F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., passim.

¹⁵⁹ Cass., 26 novembre 1994, n. 10059; Cass., 12 giugno 2002, n. 8351; Cass., 30 luglio 2002, n. 11239; Cass., 3 ottobre 2002, n. 4695; Cass., 1° febbraio 2002, n. 7174; Cass., 3 maggio 2002, n. 10951; Cass., 8 luglio 2008, n. 18640; Cass., 11 novembre 2003, n. 16885; Cass., 29 gennaio 2008, n. 1906; Cass., 24 luglio 2009, n. 17358; Cass., 19 febbraio 2010, n. 4016; Cass., 23 luglio 2010, n. 17387; Cass., 23 luglio 2010, n. 17387; Cass., ord. 13 settembre 2010, n. 19493; Cass., 6 ottobre 2010, n. 20721; Cass., 8 ottobre 2010, n. 20862; Cass., 1° ottobre 2010, n. 20529; Cass., 6 ottobre 2010, n. 20722; Cass., 8 ottobre 2010, n. 20870; Cass., ord. 10 maggio 2011, n. 10270; Cass., 25 novembre 2011, n. 24938; Cass., 29 dicembre 2011, n. 29605; Cass., 10 gennaio 2013, n. 441. I riferimenti giurisprudenziali in nota sono principalmente tratti da F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., passim e F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, cit., passim; In dottrina, su tale giurisprudenza, fra gli altri, L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., passim; G. TINELLI, F. PARISI, (voce) *Società nel diritto tributario*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, Torino, 1997, p.323; G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012, pp.444 ss, ma già, addirittura prima della grande riforma tributaria del 1971, G. FALSITTA, *Accertamento di utili extra-bilancio a carico di società familiari e loro tassazione in complementare nei confronti dei soci*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1962, p.185; P. ADONNINO, *Sulla tassabilità in complementare in testa all'azionista del maggior reddito di R.M. di società accertato extra-bilancio*, in *Rassegna tributaria*, 1958, p.118.

di “trasparenza per presunzione”¹⁶⁰. Con tale espressione si designava l’applicazione del metodo impositivo della trasparenza fiscale, a regime applicato alle sole società di persone, anche ai soci delle piccole società di capitali, in deroga alle regole dell’IRPEG e in assenza di un disposto normativo deponente in tal senso. Il maggior reddito accertato in capo alla società si presumeva, pur in assenza di una formale delibera (che anche l’art. 5 TUIR – a rimarcare la somiglianza col modello delle società di persone, non richiedeva e non richiede per i soggetti naturalmente trasparenti¹⁶¹), distribuito *pro quota* tra i soci in virtù della loro confidenza e diretta partecipazione alla gestione sociale: così venendo successivamente recuperato integralmente a tassazione nei loro confronti quale reddito di partecipazione¹⁶².

¹⁶⁰ Tale nozione “è alquanto approssimata, poiché costituisce la sintesi imprecisa e semplificatoria di istituti afferenti a piani logici e operativi divergenti: la trasparenza, che attiene all’imputazione di un reddito già determinato; la presunzione, che – riguardata in una prospettiva sostanziale – attiene alla ricostruzione del reddito imponibile”, S. EUSEPI, “*Presunzione*” ed “*imputazione*” degli utili *extracontabili nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Corriere tributario*, 2016, p.2443; nell’ottica dell’Autrice, sarebbe più corretto parlare di “disapplicazione dello statuto delle società di capitali” che di “trasparenza per presunzione”: l’imputazione dell’utile “in nero” ai singoli soci, non sarebbe la conseguenza dell’operare della presunzione, quanto della “riqualificazione” della struttura societaria e della disapplicazione dello statuto fiscale della società di capitali, nell’ottica del rispetto del generale divieto di abuso del diritto, con la logica derivazione che: “quel che assume rilevanza per il diritto tributario, in tema di imputazione dei redditi societari derivanti da utili non contabilizzati è, dunque, la sostanza del fenomeno economico sottostante alle forme giuridiche”.

¹⁶¹ È legale (art. 5 TUIR) la presunzione di distribuzione degli utili nelle società di persone. Infatti, ex art. 5 TUIR, “i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio *indipendentemente dalla percezione*, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall’atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all’inizio del periodo d’imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali. Ai fini delle imposte sui redditi: a) le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all’unanimità o a maggioranza; b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l’esercizio di attività commerciali; c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l’atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell’associazione; d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato. L’oggetto principale è determinato in base all’atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all’attività effettivamente esercitata”.

¹⁶² F. RASI, La “*trasparenza per presunzione*” delle società a ristretta base proprietaria: l’attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito, *cit.*, pp.124 ss. Gran parte di tale giurisprudenza si formò in vigenza dell’imposta complementare sui soci di società. Sul punto G. MARONGIU, *Presunzione di integrale distribuzione del reddito delle società di persone e prova contraria*, in *Bollettino tributario*, 1965, p.34; A. LOVISOLO, *Limiti alla presunzione di distribuzione di utili nelle società a ristretta base azionaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1971, p.550; E. FADDA, *Imposta complementare e reddito di società familiare*, in *Foro*, 1960, p.119. Si veda *infra*, per maggiore chiarezza, Cap. II, §4 e le relative note.

L'estensione, per mano giurisprudenziale, del metodo della trasparenza fiscale, seppur in assenza di un apposito riferimento legislativo, invita senz'altro ad interrogarsi sul rapporto giudice – legge; tuttavia, nel caso di specie, tale specifico approdo argomentativo poteva essere giustificato dalla circostanza che “in caso di accertamento di utili occulti presso le società, il ricorso alla trasparenza era possibile e, quasi addirittura, preferibile, in quanto si sarebbe evitato un doppio passaggio che avrebbe potuto causare una parziale doppia imposizione. Se, infatti, si fosse prima recuperato il maggior reddito in capo alla società e poi ai soci, questi ultimi, ai sensi dell'art. 14, comma 5, TUIR nella formulazione previgente, non avrebbero potuto godere del credito di imposta. La trasparenza consentiva di evitare tale effetto appuntando direttamente l'obbligazione tributaria in capo ai soci, senza alcun aggravio per loro”^{163 164}.

Quanto alle restanti peculiarità della pratica in costanza di tale previgente orientamento, si può asserire che i soggetti considerati coinvolti erano i medesimi, così come era eguale l'operare della presunzione giurisprudenziale di distribuzione: gli Uffici finanziari erano esclusivamente tenuti a rilevare, nella motivazione dell'avviso di accertamento, la ristrettezza sociale della compagine sociale mentre il socio – contribuente era gravato dell'onere di prova contraria quanto alla mancata percezione dell'utile.

¹⁶³ F. RASI, *La “trasparenza per presunzione” delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito, cit.*, p.133. Rispetto a quanto si dirà per l'attuale regime della condotta amministrativa, che ha debitamente superato tale precedente orientamento, nella “trasparenza per presunzione” la tassazione integrale in capo ai soci del maggiore imponibile (considerato reddito di partecipazione) era perfettamente in linea con le regole del regime impositivo, volto ad evitare l'imposizione sia sull'entità societaria, che sui soci (per maggiori informazioni, si vedano Intro, §3 e Cap. I, §§ 3, 3.1, 3.2). Nell'odierna accezione della “presunzione di distribuzione”, tuttavia, la tassazione integrale del maggior imponibile in capo al socio non è più giustificata: questo aspetto costituisce una delle criticità sostanziali della prassi che ci si appresta ad indagare; a tal proposito, si cercherà di valutare se il profilo sanzionatorio sotteso all'imposizione integrale degli utili extracontabili, percepiti *pro quota* da ogni socio, non sottenda una violazione dei principi costituzionali (e non solo).

¹⁶⁴ Si veda, tra le tante, C.T.R. Marche n. 208/02/2015, come riportata nella pronuncia n. 37193/2021 della Suprema Corte, a dimostrazione della equivocità che la consueta traslazione del principio di trasparenza – che gli Uffici amministrativi erano soliti operare – nei confronti delle società di capitali a ristretta base societaria era solita destare: “la decisione assunta dal giudice regionale, che ha accolto le ragioni della contribuente in sede d'appello, è fondata sull'assunto che gli esiti dell'accertamento che hanno attinto la società non potevano riflettersi anche sui soci, sia perché, applicando il principio della trasparenza, occorreva rispettare le prescrizioni del d.lgs. n. 218 del 1997, art. 4, e dunque del contraddittorio da instaurarsi contestualmente anche nei riguardi dei soci, sia perché la presunzione di distribuzione degli utili sociali non era corroborata da presunzioni idonee, ai sensi dell'art. 2729 c.c.. La Commissione regionale ha peraltro affermato che nei confronti della società non sarebbero stati accertati ricavi occulti, ma il maggior reddito contestato dall'Agenzia deriverebbe solo da una valutazione contabile. Inoltre, ha ritenuto che l'atto impositivo sarebbe stato fondato solo sulla semplice applicazione del criterio c.d. della trasparenza – che è previsto dal d.lgs. n. 917 del 1986, art. 5, con riferimento alle sole società di persone a ristretta base azionaria”. Per ulteriore giurisprudenza sul tema, si rimanda alla nota n. 159, *supra*.

La logica accertativa della “trasparenza per presunzione” è stata progressivamente superata, per via delle novità introdotte dal legislatore tributario, ossia il regime dell’esonero parziale (dunque l’IRES, come oggi la conosciamo) e la previsione espressa di regimi di trasparenza fiscale su opzione riservati a talune società di capitali. Si è iniziato così a parlare di “presunzione di distribuzione” dell’utile extracontabile accertato e recuperato ad imposizione in capo alla società, così superando ogni possibile legame con la trasparenza fiscale e le sue regole.

La presunzione giurisprudenziale¹⁶⁵ *de qua*, ad oggi, secondo l’orientamento maggioritario¹⁶⁶:

¹⁶⁵ “I giudici, talvolta, si servono di regole giurisprudenziali finalizzate a sollevare una parte dall’onere di provare un determinato fatto, al di fuori delle ipotesi in cui ciò sia espressamente previsto da una norma giuridica. Queste ipotesi integrano le cd. presunzioni giurisprudenziali, il cui sistema di funzionamento è analogo a quello delle presunzioni legali relative, le quali non hanno struttura inferenziale, né attengono direttamente alle modalità di accertamento dei fatti controversi, bensì operano sul piano degli oneri probatori”, C. GAMBÀ, *Le presunzioni*, in Treccani, 2016, *passim*.

¹⁶⁶ Sul punto si dibatteva già nel lontano 1966: cfr. V. UCKMAR, *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base azionaria*, Padova, 1966, pp.157 ss; più recentemente, S. ZAGÀ, in *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*, *Diritto e pratica tributaria*, 2018, pp.1884 ss, ha richiamato le parole dell’emerito professore proprio in relazione alla prassi che ci occupa e i suoi aspetti critici di maggior rilievo. “Nella monografia dal titolo *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base azionaria*, già nel lontano 1966 (dunque, ancora sotto la vigenza dell’imposta di ricchezza mobile), il Prof. Uckmar ha anticipato l’analisi dei principali profili di criticità fiscale relativi all’utilizzo delle società di capitali, quali (in linea teorica) *soggetti autonomi rispetto ai soci*, con particolare riguardo alle ipotesi delle cc.dd. società “a ristretta base azionaria”. In particolare, con pregevole chiarezza il Prof. Uckmar ha analizzato tematiche fiscali (tutt’ora controverse) concernenti l’utilizzo (in vario modo) della struttura societaria allo scopo di ridurre il *gravame fiscale* su redditi e patrimoni dei soci, realizzando, a seconda dei casi, fattispecie evasive oppure fattispecie elusive. Si tratta di *fattispecie patologiche* che possono verificarsi, soprattutto, in presenza di società di capitali *a ristretta base azionaria*, in quanto potenziale *strumento dei soci per il raggiungimento di loro interessi, spesso preminenti rispetto a quelli della società*. In tal senso, il Prof. Uckmar evidenzia come le società a ristretta base azionaria (...) sostanzialmente si indentificano nei soci, da questi usate come loro strumenti tanto da potersi dire che il reddito della società è (nella realtà economica) reddito dei soci.” Sul tema che ci occupa, la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta compagine azionaria, il Prof. Uckmar scriveva: “(...) la partecipazione in una società nella quale l’interesse dei soci è predominante rispetto a quello dell’ente – società e l’accertamento nei confronti di questo di un reddito extra bilancio ben possono costituire quegli elementi gravi, precisi e concordanti che legittimano, in base all’art. 2729 c.c., una presunzione di occulta distribuzione di utili (...). Si tratta, però, con tutta evidenza, di una presunzione semplice che può essere superata da prove contrarie”. Inoltre: “in tali ipotesi, nel rispetto del principio che l’onere probatorio ricade sul soggetto attivo della pretesa tributaria, può dirsi raggiunta la prova ex art. 2729 c.c. della distribuzione occulta di utili ai soci e non sembra che la Finanza debba fornire ulteriori prove, e neppure che sia necessario il ricorso al così detto metodo sintetico. Incomberà al soggetto passivo superare la presunzione, (...) ad esempio provando che gli amministratori si sono appropriati della somma non contabilizzata (o contabilizzata in eccesso se il maggior utile deriva da una spesa in effetti non sostenuta) ovvero che il denaro si trova nelle casse sociali pur non risultando in bilancio, o che è stato reinvestito in altri beni, figuranti in bilancio non per il loro effettivo prezzo ma per una cifra pari alla differenza tra tale prezzo e la somma non contabilizzata in occasione della vendita di altro bene. Inoltre, i singoli soci potranno contestare, con prove contrarie, che il maggior utile sia stato distribuito in misura proporzionale alla partecipazione, potendo accadere – e particolarmente nelle società a ristretta base azionaria – che tale proporzione non sia rispettata”.

- dispensa l'Amministrazione dal dover provare alcunché in giudizio, potendo consistere il fatto noto inferenziale a sostegno dell'argomentazione presuntiva per ciò solo nella mera "ristrettezza" della compagine societaria, circostanza ritenuta condizione inequivoca legittimante la conseguenza verosimile della distribuzione dell'utile extracontabile ai soci, al punto da non necessitare del corredo di elementi altri atti a conferire gravità, precisione, concordanza alla presunzione¹⁶⁷ (come vorrebbe l'art. 2729 c.c. e la disciplina delle presunzioni semplici, categoria in cui la presunzione semplice giurisprudenziale, come meglio si dirà, rientra) e alla sua inferenza logica finale (appunto, la distribuzione);
- scarica sul singolo contribuente l'onere di dimostrare la mancata percezione dell'utile societario, *probatio*, a ben vedere, *diabolica*, non solo perché concernente un fatto negativo, ma perché concernente la destinazione di un utile che, in quanto extracontabile accertato, non risulta tracciato in contabilità; tra le tante¹⁶⁸, il singolo potrà provare che gli utili extracontabili, per i quali la società è già stata chiamata a versare la maggiore IRES dovuta, siano stati accantonati, o reinvestiti; oppure l'estraneità alla gestione e/o il dissidio con uno dei soci amministratori¹⁶⁹;
- pur necessariamente postulando che il maggior imponibile accertato, essendo la società un soggetto IRES, venga tassato in capo alla stessa a siffatto titolo, comporta altresì, in contrasto con il principio di cassa valevole per i redditi di capitale, il suo *integrale* recupero ad imposizione anche in capo ad ognuno dei singoli soci, sempre in proporzione alla quota partecipativa, e ai fini IRPEF qualificato quale reddito di capitale (sul punto della qualificazione, tuttavia, la giurisprudenza non è ancora del tutto concorde).

Tale pratica amministrativa, indubbiamente, anche nella sua portata attuale solleva un discreto numero di quesiti e criticità, che saranno oggetto di approfondimento nei

¹⁶⁷ In generale, per la giurisprudenza maggioritaria, sarebbero idonei a soddisfare i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. i seguenti elementi: l'accertamento di un maggior imponibile, dato da ricavi o proventi, nei confronti di una società; l'esiguo numero di soci formanti la base societaria, eventualmente membri di un gruppo familiare o amicale; i poteri di controllo direttamente coinvolgenti i soci (D. DEOTTO, *Gli accertamenti nei confronti dei soci delle società a ristretta base partecipativa e dei soggetti IRI*, Biblioteca Eutekne, 2017, p.324).

¹⁶⁸ Si veda Cap. II, §5.

¹⁶⁹ A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, p.706.

prossimi paragrafi, ma che in questa sede, anticipando, è possibile riassumere nei seguenti termini: il possibile contrasto con diversi principi di portata fondamentale, propri del tessuto costituzionale (artt. 23 e 53 Cost., *in primis*), con il divieto di doppia presunzione (c.d. *praesumptio de praesumpto*¹⁷⁰), con il diritto di difesa di ogni cittadino in giudizio (nel nostro caso, di ogni contribuente), con le regole proprie delle presunzioni (artt. 2727 – 2729 c.c.) e dell'onere della prova (art. 2697 c.c.¹⁷¹)¹⁷².

Più precisamente, ci si chiede se la condotta degli Uffici finanziari risponda al limite imprescindibile del prelievo fiscale, la capacità contributiva, postulata dall'art. 53 Cost., titolo giustificativo delle imposte stesse. E se l'accertamento, fondato su una presunzione non legale, bensì ascrivibile al *terzium genus* delle presunzioni giurisprudenziali, possa dirsi legittimo in quanto conforme al principio di legalità di cui all'art. 23 Cost. Infine, se il diritto di difesa, garantito dall'art. 24 della Carta, sia sufficientemente tutelato dalla condotta amministrativa, o se la preminente esigenza di "giustizia equitativa"¹⁷³, da ravvisarsi, nei risvolti processuali che assume la pratica, nelle pronunce della giurisprudenza che hanno dato più spazio alla soluzione della sospensione del giudizio socio – amministrazione, invece che al litisconsorzio necessario, operi a discapito del diritto di difesa stesso. È importante avere chiari i

¹⁷⁰ "Nell'ambito del ragionamento presuntivo si può verificare il caso per cui il fatto noto, che si assume come premessa di un'inferenza presuntiva, non è tale perché la conferma dell'enunciato che lo riguarda deriva a sua volta da un'inferenza presuntiva: ossia, il fatto noto in realtà deriva, a sua volta, da un'altra presunzione. A questo riguardo, vale la regola espressa dal brocardo *praesumptum de praesumpto non admittitur*: in altri termini, sono tradizionalmente escluse le "presunzioni di secondo grado", in quanto il ricorso alle presunzioni semplici deve essere limitato ai casi nei quali la premessa del ragionamento inferenziale, il fatto noto, è provato sulla base di evidenze probatorie non costituite da presunzioni, ovvero cade direttamente sotto la percezione del giudice", C. GAMBA, *Le presunzioni, cit., passim*. Enfasi aggiunta.

¹⁷¹ L'art. 2697 c.c., rubricato "Onere della prova", dispone che: "Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda".

¹⁷² G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente, cit., p.445*.

¹⁷³ 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 *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2019, p.702; E. DE MITA, *L'interesse fiscale e la tutela del contribuente*, Milano, 2006, *passim*; M. BEGHIN, *Rapporti partecipativi, elusione della società e conseguente evasione dei soci*, in *Bollettino tributario*, 2007, p.1765; M. PROCOPIO, *L'ormai improcrastinabile soluzione legislativa dell'abuso del diritto*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2011, p.23; M. ROSSI, *Società a ristretta base azionaria e presunzione di distribuzione di utili ai soci, in relazione al problema dell'elusione fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1991, p.546 (che tuttavia propende per l'applicazione delle maggiori imposte e l'irrogazione delle sanzioni nei soli confronti della società e non anche dei soci, in linea con la Cassazione, 27 luglio 2011, n.16431). Sull'esistenza di un principio non scritto e generale di divieto di abuso del diritto, non solo in ambito tributario, rilevabile *ex officio* purché ne sussistano i presupposti, Cass., SS.UU. n. 30055/2008, in M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili, cit., p.26*.

quesiti giuridici posti dalla procedura accertativa, non solo per dar luogo ad una dissertazione quanto più completa possibile, ma anche perché la legge di bilancio 2018 – pur disponendo l’equiparazione della tecnica impositiva concernente partecipazioni qualificate e non qualificate, che implica l’assoggettamento degli utili societari prodotti ad un’imposta sostitutiva ad aliquota fissa del 26%, operata dalla società –, non li risolve completamente; di essa, tuttavia, e delle modifiche che comporta all’argomentazione giurisprudenziale che ci occupa, si parlerà nelle *Conclusioni* alla ricerca.

Non sono mancati, negli anni, oltre a contributi critici della dottrina, anche orientamenti giurisprudenziali minoritari, indirizzati a meglio tutelare il contribuente e a fornire delle soluzioni di compromesso capaci di smussarne le asperità.

Il percorso argomentativo dei Giudici, di merito e di legittimità, è stato talvolta caratterizzato da tesi pro – contribuente, in particolare facenti leva sulla violazione del divieto di *praesumptio de praesumpto*¹⁷⁴, onde la richiesta a carico dell’Amministrazione finanziaria di fornire, in giudizio, una “prova rafforzata” (l’espressione è di matrice giurisprudenziale, si rimanda a Cass., ord. n. 923/2016), ossia tutta quella serie di elementi che avrebbero concorso, insieme all’elemento meramente indiziario della ristretta base societaria, a confortarne l’inferenza logica nel caso concreto, connotando di gravità, precisione e concordanza la presunzione semplice di distribuzione¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Con tale locuzione si allude al divieto di doppia presunzione. Nel caso di specie, la prima consisterebbe nell’accertamento del maggior reddito, anche su base presuntiva, condotto nei riguardi della società; la seconda, nella ristrettezza della base societaria, che sottenderebbe una relazione di stretta confidenza tra i soci della compagine; la terza, nell’ipotetica distribuzione del maggior utile extracontabile accertato, tra i soci, proporzionalmente alle rispettive quote partecipative.

¹⁷⁵ Così L. DI NUNZIO, *L’evoluzione giurisprudenziale sull’accertamento nei confronti dei soci di società a base ristretta*, cit., p.89. Sulla questione non si sono ancora pronunciate le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, eccezion fatta per la sentenza n. 5250/1985 – relativa alla vecchia imposta di ricchezza mobile, la cui massima risulta in linea con l’attuale orientamento minoritario che suggerisce la necessità, per l’Agenzia delle Entrate, di fornire, in sede processuale, la prova rafforzata a conforto della presunzione: “la tassazione con imposta complementare di un reddito da partecipazione in società di capitali, secondo la previsione dell’art. 135, d. p. r. 29 gennaio 1958, n. 645, postula che la amministrazione finanziaria deduca e dimostri l’effettiva percezione da parte del socio di dividendi od altre utilità, mediante le risultanze di bilancio, ovvero anche mediante elementi presuntivi, purché rispondenti ai requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all’art. 2729 c.c.; al fine indicato, pertanto, non è sufficiente la mera allegazione di una esposizione fittizia di costi, nel bilancio della società, in relazione al compimento di operazioni sociali suscettibili di produrre utili, trattandosi di circostanza equivoca, giustificabile, oltre che con la distribuzione di utili occulti, anche con operazioni diverse, quale la formazione di riserve occulte”. Si veda anche, nella giurisprudenza più recente, Cass., n. 14046/2009: “Con il primo motivo, il contribuente denuncia vizio di motivazione per aver i giudici di merito ritenuto la legittimità della presunzione complessa utilizzata dall’Ufficio, affermando che la sufficienza del fatto ignoto (i ricavi non contabilizzati della società), pur non provato documentalmente,

Secondo questi minoritari orientamenti giurisprudenziali l'argomentazione presuntiva, sebbene da considerarsi ammissibile, non poteva tuttavia essere trattata alla stregua di una presunzione legale, l'unica idonea ad invertire l'onere della prova, e a dispensare colui il quale ne avesse tratto beneficio dal dover provare alcunché in giudizio; nonché l'unica idonea ad evitare che il giudice “dovesse valutare la sussistenza della natura qualificata (requisiti di gravità, precisione, concordanza della presunzione) del dato presuntivo concretamente applicato”¹⁷⁶.

Un'altra corrente di pensiero, invece, si è spinta ad indagare un diverso profilo della questione, al fine di individuare una soddisfacente soluzione intermedia tra le esigenze fiscali e i diritti del contribuente. Essa consiste nell'opportunità del sospendere il giudizio coinvolgente il singolo socio e l'Agenzia delle Entrate, per attendere la definizione dell'eventuale contenzioso intercorrente tra società ed Erario, e concernente il maggior reddito extracontabile accertato^{177 178}. In effetti, la contestazione in capo al

sia tuttavia sufficientemente idoneo a dimostrare il reddito del socio in base alla logica, al buon senso e all'*id quod plerumque accidit*. Il motivo è manifestamente fondato in quanto la sentenza risolve la decisione in una affermazione apodittica che costituisce solo una motivazione apparente in quanto non spiega sulla base di quali elementi concreti il giudice abbia ritenuto fondato l'accertamento”.

¹⁷⁶ G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Corriere tributario*, 2018, p.2915.

¹⁷⁷ Tale punto di vista, di cui si è iniziato a leggere nelle pronunce di legittimità sin dal 2009, viene considerato una terza via, una soluzione di compromesso idonea ad apprestare maggior tutela al contribuente, pur tuttavia senza dimenticare di soddisfare le pretese di quella giurisprudenza convinta della totale sufficienza della ristretta base sociale quale fatto noto, *ex se*, idoneo a fondare la presunzione di distribuzione. Tra le tante pronunce di tale tenore, la sentenza n. 13818/2014 della Corte di Cassazione, secondo cui: “affinché [...] tale presunzione possa operare occorre, pur sempre, sia che la ristretta base sociale e/o familiare – cioè il fatto noto alla base della presunzione – abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio, sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi” (cfr. anche Cassazione n. 17934/2004, n. 9519/2009, n. 20870/2010, n. 29605/2011, n. 2214/2011, n. 24049/2011, n. 1865/2012, n. 5581/2015, n. 5925/2015, n. 24793/2015, n. 10793/2016, nonché, nella giurisprudenza di merito, C.T.P. Savona, n. 425/2018). Sul punto, ancora, cfr. L. DI NUNZIO, *L'evoluzione giurisprudenziale sull'accertamento nei confronti dei soci di società a base ristretta*, *cit.*, p.92.

Tale orientamento risolverebbe il problema della tutela del socio mediante l'istituto della sospensione del processo ex art. 295 c.p.c. (e art. 39, d.lgs. 546/1992): l'oggettiva doppia presunzione, tra le righe, ammessa dalla giurisprudenza maggioritaria, sarebbe compensata dalla definitività dell'accertamento condotto nei riguardi della società. In altre parole, il socio, che ha già ricevuto dall'Agenzia delle Entrate un avviso di accertamento circa il maggior utile da lui percepito (l'Amministrazione, se così non operasse, rischierebbe di incorrere in decadenza), vedrebbe sospeso il giudizio, presumibilmente da lui instaurato, nell'attesa della conferma, dal giudice di merito, del maggior reddito accertato in capo alla società; in tal modo, in effetti, e come già sottolineato, una delle presunzioni, proprio quella relativa all'accertamento del maggior reddito, verrebbe meno; si eviterebbero così anche possibili contrasti tra giudicati.

¹⁷⁸ Inoltre, sempre la Cassazione, nell'ord. n. 25556/2017: “In tema di contenzioso tributario, in caso di pendenza separata di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito contestato ad una società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso, ai sensi del combinato disposto degli art. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.

socio trae fondamento nella pregiudiziale ricostruzione di un maggior reddito (spesso accertato induttivamente) in capo alla società, ex art. 39, D.P.R. 600/1973; la soluzione, dunque, secondo questo orientamento giurisprudenziale, poteva e potrebbe essere trovata in sede processuale, attendendo il termine del processo avente ad oggetto l'accertamento del reddito societario¹⁷⁹.

La soluzione individuata, come si dirà, è quella accreditata in giurisprudenza; tuttavia, sembra non tenere conto del diritto del singolo socio a contestare anche i presupposti in fatto e in diritto concernenti l'accertamento che ha riguardato la società. La soluzione sospensiva, infatti, postula il dover attendere l'esito di un giudizio in cui il socio – contribuente non è parte; egli, dunque, *ex post*, non avrà facoltà difensiva alcuna rispetto a ciò che in esso si è definito. Tuttavia, così operando, “il recupero in capo ai soci sarebbe fondato su un atto dotato di certezza”¹⁸⁰, e non su una presunzione; quale conseguenza, il contribuente non si troverebbe a fare i conti non con un tritico presuntivo (accertamento induttivo del reddito societario – ristrettezza della base societaria – distribuzione dell'utile occulto)¹⁸¹, ma, quantomeno, con la sola presunzione “composita” di distribuzione.

A dispetto degli orientamenti critici, tuttavia, che temono tale meccanismo presuntivo possa prestare il fianco al rischio di “disconoscere la validità stessa delle società di

546 e 295 c.p.c., in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico – giuridico di quello nei confronti dei soci”. L'iter giurisprudenziale che ha condotto a tale esito è stato lungo: la soluzione litisconsortile a presidio del diritto di difesa del singolo socio, infatti, è stata a lungo dibattuta, venendo ora accolta, ora respinta. Si consideri, per tutte, il principio di diritto sancito con la pronuncia n. 1052/2007, “concernente un atto di divisione, con il quale i condividenti xxx, yyy, zzz, www e la società M. s.r.l., procedevano alla formazione di 13 lotti del complesso industriale da loro acquistati ad un'asta fallimentare (...) Ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria (oggi l'Agenzia delle Entrate) l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell' art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992”. In senso contrario, si veda Cass., n. 20870/2010.

¹⁷⁹In senso contrario, tuttavia, *ex plurimis*, cfr. Cassazione, sentenza n. 386/2016, n. 32952/2018 e ord. n. 19013/2016 nonché 4485/2016, in cui si propende sia per la non necessaria definitività dell'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, sia per la natura autonoma e indipendente di quest'ultimo rispetto all'accertamento condotto nei confronti dei soci. Per l'efficacia riflessa del giudicato favorevole alla società nel giudizio coinvolgente il socio, si veda invece Cassazione, sent. n. 24049/2011 e n. 24793/2015.

¹⁸⁰ G. CONSOLO, *La presunzione giurisprudenziale 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 *Rivista di diritto tributario*, 2020, *passim*; T. LAMEDICA, *La presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili accertati in capo alla società*, in *Corriere tributario*, 2016, pp.2075-2076.

¹⁸¹ M. BEGHIN, *L'accertamento di maggiori ricavi societari scivola sulla moltiplicazione delle presunzioni*, in *Corriere tributario*, 2018, p.1023.

capitali, che tanto nel diritto civile che penale si distinguono dai soci”, la giurisprudenza maggioritaria “autorizza a superare lo schermo della personalità giuridica allorquando si verificano circostanze di fatto indicative di una non perfetta separazione tra vicende della società e vicende dei soci, ovverosia quando si riscontrano circostanze gravi, precise e concordanti da cui inferire un diverso modo di atteggiarsi della capacità contributiva”¹⁸². Nonostante le perplessità in ordine alla ragionevolezza del nesso inferenziale, quel che “assume rilevanza, per il diritto tributario, sembra essere la sostanza del fenomeno economico sottostante alle forme giuridiche”¹⁸³.

La “fioritura” della giurisprudenza non è stata dettata unicamente dalla necessità di “recuperare gettito ed evitare l’evasione fiscale, nel tentativo di avvicinare il prelievo tributario alla realtà fattuale”¹⁸⁴; l’ulteriore e speculare finalità, infatti, è da ravvisarsi nella necessità di “colmare la lacuna normativa sui rapporti e sulle conseguenze che discendono, in capo ai soci, dall’accertamento che ha interessato la società partecipata (...). Come noto, ai sensi del combinato disposto degli artt. 39, co.1, lett. d e 40, co.1¹⁸⁵, secondo periodo, D.P.R. n. 600/1973, l’Agenzia delle Entrate è legittimata ad accertare maggiori attività o minori passività in capo agli enti soggetti all’IRES, dubitando della

¹⁸² F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.52-53.

¹⁸³ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.52; S. EUSEPI, “Presunzione” ed “imputazione” degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base proprietaria, cit., p.2445; T.M. MARINO, *Le società di capitali a base azionaria ristretta o familiare e la presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori ricavi accertati (in nota a C.T.P. Reggio Emilia, 1° dicembre 1997, n. 284)*, in *Bollettino tributario*, 1998, pp.623 ss; A. ROSSI, *Accertamento nei confronti della società a base personale e rettifica del reddito da partecipazione. Profili processuali*, in *Fisco*, 2001, p.6281; F. ARDITO, *La presunzione di ripartizione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta compagine sociale e/o familiare: dal verosimile al probabile*, in *Bollettino tributario*, 2017, p.1170.

¹⁸⁴ M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, cit., p.17. Ci si riferisce alla c.d. “ragione fiscale”, con la quale si intende “l’interesse dello Stato all’agevole e costante percezione delle entrate tributarie”, da tenersi distinta rispetto all’“interesse fiscale”, correlato all’interesse ordinamentale alla corretta attuazione del riparto dei carichi pubblici, in ossequio al principio di sistema della giusta imposizione ex art. 53 Cost.”; in tal senso P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*; A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, p.32 nonché A. FEDELE, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, cit., pp.15 e 158.

¹⁸⁵ L’art. 40, co.1, D.P.R. 600/1973, rubricato “Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche”, dispone che: “Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti all’imposta sul reddito delle persone giuridiche si procede con unico atto agli effetti di tale imposta e dell’imposta locale sui redditi, con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari. Per quanto concerne il reddito complessivo imponibile si applicano le disposizioni dell’articolo 39 relative al reddito d’impresa, con riferimento al bilancio o rendiconto e se del caso ai prospetti di cui all’art. 5 e tenendo presenti, ai fini della lettera b) del secondo comma dell’art. 39, anche le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, concernenti la determinazione del reddito complessivo imponibile”.

incompletezza, falsità o inesattezza delle scritture contabili, anche sulla scorta di presunzioni, purché siano gravi, precise, concordanti”¹⁸⁶.

Dal tenore della norma si evince la mancanza di una disposizione *ad hoc* nel D.P.R. 600/1973 che disciplini come il maggior reddito, accertato in capo alla società partecipata, possa riverberarsi sui soci e sulla presunta e meccanica distribuzione, nei loro confronti, dei dividendi¹⁸⁷.

Tornando alla nostra premessa, se è vero che l'accertamento in capo alla società è assolutamente legittimo in quanto basato sul dettato degli artt. 39 e 40 del D.P.R. 600/1973, è altrettanto vero che il secondo accertamento, a cascata, sui soci (a – tecnicamente, ex art. 38, co.3 D.P.R. 600/1973), non poggia su alcun disposto normativo legittimante la tesi dell'Amministrazione (anzi, proprio il combinato disposto della normativa IRPEF ed IRES è tale da escludere ogni diretto coinvolgimento dei soci nell'accertamento che ha interessato la sola società)¹⁸⁸; tesi, a ben vedere, che appalesa non poche criticità atte a mettere in discussione principi fondamentali quali quello di ragionevolezza, eguaglianza, difesa, legalità e capacità contributiva.

Il ricorso ad inferenze logiche da parte degli Uffici finanziari nel caso di specie, dunque, trova la sua ragione giustificatrice proprio nell'assenza di normativa che disciplini l'accertamento a cascata sui soci. Lo strumento presuntivo, infatti, permette all'Agenzia delle Entrate, pur mancando in materia un dettato positivo specifico, di dimostrare ciò che ritiene accaduto nella realtà della singola società di capitali a ristretta base proprietaria.

Nel diritto tributario sostanziale, gli artt. 38 e 39, D.P.R. 600/1973, autorizzano l'uso di presunzioni in sede accertativa, purché siano gravi, precise e concordanti. La

¹⁸⁶ L. DI NUNZIO, *L'evoluzione giurisprudenziale sull'accertamento nei confronti dei soci di società a base ristretta*, cit., p.89; A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base partecipativa”*, in *Rassegna tributaria*, 2013, pp.1114-1116-1123 ss; G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio alla luce di una illuminata giurisprudenza sarda*, in *Rivista giuridica sarda*, 2020, *passim*.

¹⁸⁷ Ragionando su altri metodi impositivi, anche la circostanza che in materia di trasparenza fiscale, ex art. 116 TUIR, solo l'opzione dei soci e della società per tale regime muti il sistema di tassazione ordinariamente ricollegabile a tali soggetti (le S.r.l. a ristretta base partecipativa), facendo sì che i soci siano tenuti versamento della maggiore imposta (a titolo, tuttavia, di IRPEF), milita per la “regola generale” secondo cui a fronte di un accertamento condotto nei confronti di un soggetto IRES, in particolare una società, solo quest'ultima sarà tenuta al versamento di maggiore imposta, interessi e sanzioni, e non anche i singoli soci. Oltremodo, ciò sarebbe ulteriormente impedito dal principio di cassa operante in regime IRPEF per i redditi di capitale, per cui concorre all'imponibile di ogni individuo il solo “reddito” effettivamente percepito.

¹⁸⁸ Cfr., ancora, L. DI NUNZIO, *L'evoluzione giurisprudenziale sull'accertamento nei confronti dei soci di società a base ristretta*, cit., pp.89 ss.

presunzione che ci occupa, al contrario, da tanta parte è stata ritenuta tutt'altro che grave, precisa e concordante, un vero e proprio automatismo¹⁸⁹, un'inferenza applicata *de plano*, in via generale ed astratta dall'A.F. a tutte le realtà societarie a compagine ristretta in presenza di utili extracontabili accertati, e spesso in modo del tutto decontestualizzato.

Dunque, ammesso che un ragionamento inferenziale possa aiutare a colmare una lacuna normativa, il meccanismo operativo delle presunzioni parla chiaro (art. 2727 c.c.): se il legislatore non si è speso a monte per specificare il valore probatorio (inequivoco, o meno) dell'inferenza, allora tale valutazione spetterà al giudice e a lui solo. Ecco perché, ritornando all'*incipit* del nostro discorso, la giurisprudenza, negli anni (probabilmente al netto di innumerevoli cause in cui la presunzione si è rivelata corretta), ha voluto pronunciarsi in materia, legittimando (forse in termini troppo "assoluti") la condotta dell'A.F. e trasformando in *ius receptum* (l'espressione, a tal riguardo, è stata utilizzata da G. Locatelli) una tesi, di matrice amministrativa, che tramite plurime sentenze si è elevata a regola *quasi* positiva, e che, nelle pagine che seguiranno, ci si appresta ad approfondire.

2. La delicata (e controversa) ragion d'essere della pratica fiscale: la presunzione giurisprudenziale frutto di una massima d'esperienza

La ricognizione della prassi accertativa oggetto di studio, come effettuata nel paragrafo precedente, ci permette di indirizzare l'attenzione, nelle pagine che seguiranno, ad un'analisi approfondita dei suoi tratti peculiari e delle sue criticità.

L'argomentazione presuntiva *de qua* è di matrice accertativa; è nelle sedi degli Uffici finanziari, a ben vedere, che si è prefigurata la verosimiglianza – addirittura prima della grande riforma tributaria, in vigenza della vecchia imposta di ricchezza mobile – della presunzione di distribuzione ai soci dell'utile extrabilancio accertato in capo alle società di capitali a ristretta base proprietaria. Solo successivamente la giurisprudenza, investita della funzione giudicante per i singoli casi concreti, ha avallato la tesi amministrativa, finendo, negli anni, per trasformarla in *ius receptum*.

¹⁸⁹ Per tutti i contributi e gli autori che ritengono non soddisfatti tali criteri si rimanda alle pagine successive, in particolare, alle note afferenti al Cap. II, § 2.

A parere di chi scrive, lo studio della procedura accertativa oggetto del nostro interesse potrebbe essere condotto adottando almeno due approcci diversi. Essendo questa comunemente chiamata “presunzione di distribuzione”, si potrebbe sviluppare il discorso seguendo il meccanismo operativo della presunzione stessa: partire dal fatto noto (nel nostro caso, la ristretta base societaria) per arrivare a quello ignoto (la distribuzione), nel mentre trattando i soggetti coinvolti, la ricostruzione dell’imponibile, la violazione del principio di doppia imposizione fiscale e le incompatibilità con i principi costituzionali, *in primis* con l’art. 24, co.2, Cost, la matrice giurisprudenziale della presunzione.

In alternativa, l’analisi potrebbe prendere le mosse dalla “fonte legittimante” la pratica (la presunzione avallata dalla giurisprudenza di legittimità, ma non solo), per poi passare a tutti gli altri suoi caratteri specifici già precedentemente elencati.

Si adotterà questo secondo metodo poiché – sempre nell’ottica di chi scrive – in tal modo il discorso appare più ordinato e comprensibile per chi si avvicina *ex novo* allo studio della questione.

Procedendo con la trattazione, e ribadendo quanto già si è detto, la tesi amministrativa si basa su un “politico presuntivo”: l’evasione della società (il cui reddito è stato accertato in via analitico – induttiva, ammesso che l’eventuale giudizio volto a sindacare l’opportunità degli approdi accertativi amministrativi non si sia concluso, poiché in tal caso, sebbene possa ancora impugnarsi la pronuncia, l’accertamento non si baserebbe più solo – e probabilmente – su presunzioni gravi, precise e concordanti¹⁹⁰, ma consterebbe di un principio di definitività atto a divenire certezza col passaggio in giudicato della sentenza¹⁹¹); la ristrettezza della compagine societaria che, nella realtà (quantomeno nazionale), è foriera di quella complicità e comunanza d’intenti tale da deporre per una sicura connivenza dei soci e onniscienza di ognuno di essi negli affari

¹⁹⁰ L’accertamento del maggior reddito in capo alla società, nel caso di specie, segue i criteri di cui all’art. 39, co.1, lett. d, D.P.R. 600/1973, recante “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”. In particolare, l’art. 39, lett. d, rubricato “Redditi determinati in base alle scritture contabili”, così dispone: “Per i redditi d’impresa delle persone fisiche l’ufficio procede alla rettifica: (...) d) se l’incompletezza, la falsità o l’inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall’ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all’articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all’impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall’ufficio nei modi previsti dall’articolo 32. L’esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.

¹⁹¹ L. DI NUNZIO, *L’evoluzione giurisprudenziale sull’accertamento nei confronti dei soci di società a base ristretta*, cit., pp.89 ss.

sociali; la distribuzione ai singoli¹⁹², *pro quota*, degli utili extracontabili; il tutto spesso al netto di un quadro istruttorio e di una motivazione dei singoli avvisi estremamente esigua¹⁹³.

Dal quadro tracciato emergono plurimi interrogativi: *in primis*, se sia ammissibile una presunzione di matrice giurisprudenziale e, qualora fosse ammissibile, come debba classificarsi, e quali siano i suoi limiti. In secondo luogo, ci si chiede se possa superarsi il potere, fisiologicamente legislativo, volto a derogare al riparto dell'onere della prova ex art. 2697 c.c., se sia rispettato il disposto normativo civilistico – artt. 2727, 2728, 2729 c.c. – nonché quello tributario sostanziale (artt. 38, co.3 e 39, co.1, lett. d, D.P.R. 600/1973¹⁹⁴). Da ultimo se, con la presunzione de qua, si infranga il divieto di doppia presunzione.

Sembra potersi affermare che, sebbene sia nella natura del giurista il porsi domande, allo stesso modo la pluralità di quesiti ivi sollevati potrebbero essere troppi per statuire favorevolmente ad un meccanismo accertativo – impositivo che non sembra proprio considerare come il singolo sia, irragionevolmente, in una posizione difficile. Si tenterà di rispondere con ordine ad ognuno di essi, partendo dall'istituto della presunzione giurisprudenziale, se esistente, per approdare poi al sistema processuale tributario e alle sue regole. Ci si chiederà, infatti, se esse siano o meno le stesse del diritto privato, se esistano peculiari deroghe capaci di giustificare una tesi che suscita tanto scontento in

¹⁹² C'è chi identifica il meccanismo di imputazione in una specie di “responsabilità tributaria oggettiva”, così 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 (nota a Cass., sez. trib., 29 gennaio 2008, n. 1906)*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, p.714.

¹⁹³ Così M. BEGHIN, *L'accertamento di maggiori ricavi societari scivola sulla moltiplicazione delle presunzioni*, cit., p.1023. Sulla tesi dell'A.F., tuttavia, la dottrina si sofferma già da tempo: ex plurimis, R. MUFFATO, *La presunzione di distribuzione di utili occulti nel caso di rettifiche a società di capitali a base ristretta o familiare*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, p.342; 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*, cit., p.714; A. VOGLINO, *Appunti critici sulla presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati a carico delle società a ristretta base familiare o azionaria (Nota a Cass. sez. I civ. 25 maggio 1995, n. 5729; Cass. sez. I civ. 2 giugno 1995, n. 6225; Comm. Centr. sez. XIII 12 giugno 1995, n. 2403; Comm. II grado Milano sez. XVII 18 settembre 1995, n. 477/17)*, in *Bollettino tributario*, 1996, p.476; 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 (nota a Cass., sent. 17 ottobre 2005, n. 20078)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, p.726.

¹⁹⁴ Entrambi gli articoli legittimano, in fase di accertamento, l'utilizzo di presunzioni gravi, precise, concordanti in presenza di incompletezza, inesattezza, falsità dei dati indicati nella dichiarazione. L'art. 38, co.3, D.P.R. 600/1973, rubricato “Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche”, in particolare, dispone: “L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.

particolar modo nella letteratura scientifica, se sia violato il principio “*praesumptum de praesumpto non admittitur*”.

Nell’ottica di ogni positivista, alla domanda relativa all’esistenza di presunzioni giurisprudenziali non potrebbe che risponderci sollevando plurime obiezioni. La lettura degli artt. 2727 – 2728 – 2729 c.c. fornisce un quadro chiaro: presunzioni legali, assolute o relative, e presunzioni semplici gravi, precise e concordanti. Apparentemente, non c’è nessuno spazio. Ma come sottolinea G. Verde¹⁹⁵, “nelle sentenze della Suprema Corte non è infrequente ritracciare motivazioni articolate sull’affermazione di presunzioni, che non hanno la virtù di indirizzare il convincimento giudiziale in un certo senso, bensì quella di invertire o comunque di disporre in determinate maniere gli oneri probatori delle parti nel processo”. Non esiste, come detto, un disposto esclusivamente indirizzato in tal senso: l’interrogarsi sulla loro ammissibilità non può che passare per il tema del rapporto giudice – legge. Tuttavia “se l’obiezione è destinata ad apparire insuperabile nel quadro di una concezione rigidamente legalista del sistema; essa è del tutto priva di significato quando si assuma che il sistema positivo non è un mondo chiuso e autosufficiente, ma è destinato a completarsi all’atto della sua traduzione in azione concreta, per il tramite degli organismi all’uopo esistenti. L’interrogativo di fondo, allora, torna ad essere se una legislazione preconstituita valga, per così dire, a rinchiudere la vita in una camera asettica, nella quale tutto sia riducibile a una proposizione sperimentale perfettamente controllabile, o se, invece, l’organismo vivente delle istituzioni giuridiche perpetui la sua esistenza attraverso i necessari momenti di sistole e di diastole, che sono tipici di ogni manifestazione dell’uomo”¹⁹⁶.

Guardando alla questione da una diversa ottica prospettica, per quanto la Corte di Cassazione origini, nel nostro ordinamento come nell’ordinamento francese, dal *Tribunal de Cassation* post – rivoluzionario, istituto “collocato presso il potere legislativo, per reprimere le eventuali usurpazioni a quel potere spettanti”¹⁹⁷; e sebbene dalla lettura sistematica della Carta Costituzionale emerga il principio di separazione dei

¹⁹⁵ Estratto di *Le presunzioni giurisprudenziali (Introduzione a un rinnovato studio sull’onere della prova)*, in *Il Foro Italiano*, 1971, pp.177 ss; Id., *L’onere della prova nel processo civile*, Napoli – Camerino, 1974, pp.135 ss; M. TARUFFO, *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Rivista trimestrale diritto procedurale civile*, 1992, pp.736 ss.

¹⁹⁶ G. VERDE, *Le presunzioni giurisprudenziali (Introduzione a un rinnovato studio sull’onere della prova)*, cit., pp.189-190.

¹⁹⁷ S. LONGHI, *Aspetti della Corte di Cassazione, compiuto il decennio della sua unità*, Discorso inaugurale del Procuratore Generale della Corte di Cassazione, 1934, pp.5-6, reperibile sul sito web www.cortedicassazione.it.

poteri, non si può comunque omettere di notare che la c.d. funzione nomopoietica¹⁹⁸ della Corte Suprema non sia frutto di mere speculazioni della letteratura scientifica, ma realtà, conseguenza della funzione nomofilattica, cui la Corte è chiamata, e del fine di colmare le lacune legislative.

L'art. 2909 c.c., *a fortiori*, dispone che “l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa”, mentre, ex art. 384 c.p.c. “la Corte enuncia il principio di diritto quando decide il ricorso proposto a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, e in ogni altro caso in cui, decidendo su altri motivi del ricorso, risolve una questione di diritto di particolare importanza”; pur non essendo il nostro un ordinamento di *common law*, improntato al c.d. principio dello *stare decisis* ovvero dell'autorità del precedente giurisprudenziale, il numero ingentissimo di ricorsi in Cassazione, che la collocano al limite tra un giudice di legittimità e un terzo grado di merito, pone le menti della stessa sempre più in condizione di esprimere il loro pensiero, mediante plurimi processi aventi per esito sentenze atte a fare stato tra le parti, eredi e aventi causa e principi di diritto¹⁹⁹.

La funzione *nomopoietica*, dunque, altro non è se non la più ovvia delle conseguenze dello scopo nomofilattico cui è tenuta la Corte Suprema. La *ratio* nomofilattica, infatti, implica che il consolidarsi di un orientamento interpretativo dei Giudici di legittimità

¹⁹⁸ M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, cit., p.17; V. FICARI, *Presunzione di utile extra bilancio ai soci*, in *Corriere Tributario*, 2008, p.1054, che relativamente alla pratica in esame mette in discussione la funzione nomofilattica della Cassazione; inoltre R. CICALA, *La funzione creativa delle presunzioni nella giurisprudenza tributaria della Cassazione*, in *Fisco*, 2004, p.6467, il quale rileva che la Suprema Corte non sempre mantiene il suo sindacato entro i limiti rigorosi di controllo della motivazione del giudice di merito, e sovente si ha l'impressione che elabori proprie “presunzioni” come ad esempio è accaduto in riferimento alla presunzione, alla quale la Corte è particolarmente affezionata, secondo cui gli utili “delle società a ristretta base azionaria” si presumono distribuiti “occultamente” ai soci. In tale presunzione si può scorgere un profilo punitivo” (Cass., sent. n. 16885 dell'11 novembre 2003).

¹⁹⁹ G. DE AMICIS, *La formulazione del principio di diritto e i rapporti tra Sezioni semplici e Sezioni Unite penali della Corte di Cassazione*, *Incontro di studi organizzato dalla S.S.M. – Struttura della formazione decentrata presso la Corte di Cassazione*, 2018, p.1, reperibile sul sito web www.cortedicassazione.it; G. GORLA, *Precedente giudiziale*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1990, p.11. Mediante le presunzioni giurisprudenziali, in effetti, il potere giudiziario introduce veri e propri automatismi, delle valutazioni di veridicità di alcune presunzioni basate su un astratto giudizio *ex ante* che, seppur non effettuato dal legislatore (poiché in tal caso la presunzione sarebbe legale), produce gli stessi effetti postulati dall'art. 2728 c.c. E ciò, a ben vedere, non dovrebbe mai accadere, poiché il terzo *genus* delle presunzioni giurisprudenziali, in assenza di categorizzazione *ad hoc*, altro non è che una presunzione semplice.

spieghi effetti conformativi nei confronti dei Giudici di merito, determinando, pertanto, una prassi applicativa nel diritto (c.d. diritto vivente)^{200 201}.

Volendo, dunque, affrontare il tema dell'esistenza ed ammissibilità delle presunzioni giurisprudenziali, ai fini del nostro discorso è altrettanto opportuno valutare quali siano le presunzioni ammesse nel processo tributario, e come operino, per poi procedere a classificare l'anzidetta in uno dei "modelli" ammessi dal legislatore.

Gli artt. 39 e 38 D.P.R. 600/1973, rispettivamente da utilizzarsi in presenza di *redditi determinati in base a scritture contabili*, e in ogni altro caso ex art. 38, ammettono l'utilizzo di presunzioni nell'attività di controllo e accertamento da parte degli Uffici finanziari²⁰², in particolare l'utilizzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e

²⁰⁰ Il d.d.l. da ultimo varato (17 Maggio 2021) di riforma del processo tributario, recante "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari", in totale sinergia con il PNRR, è volto a superare, per quanto possibile, la crisi che la funzione nomofilattica della Suprema Corte sta vivendo negli ultimi anni. Ciò, a ben vedere, per tramite anche del ricorso al Procuratore generale presso la Corte di Cassazione, che pronuci, nell'interesse della legge, un principio di diritto, del rinvio pregiudiziale e dell'istanza di trattazione. Tuttavia, posto l'interesse per il recupero della funzione nomofilattica della Corte, "non ci si auspica l'avvento di un giuridico *stare decisis* (che del resto è fuori dalle ipotesi della riforma), ma una convergenza spontanea frutto del discutere insieme, del sondare criteri di ragionamento comuni che rendano possibile una convergenza fra mentalità diverse, fra differenti culture di partenza, fra ideologie politiche contrastanti. Simile aspirazione ad una collettiva elaborazione degli indirizzi giurisprudenziali è già oggi presente nella consapevolezza dei magistrati; ancorché sia frenata dalle esigenze pratiche della realtà di un flusso imponente di ricorsi. E costituisce un profilo tutt'ora valido dell'art. 65, comma 1, T.U. sull'Ordinamento giudiziario approvato con R.D. 30 gennaio 1941 n. 12 secondo cui la Corte di Cassazione assicura "l'uniforme interpretazione della legge" da parte della giustizia ordinaria e della giustizia tributaria" (...) il legislatore ha mostrato di voler ribadire il ruolo della Corte di Cassazione nel perseguire la certezza del diritto, sia attribuendo un valore particolare ai principi affermati dalle Sezioni Unite, Sia e soprattutto confermando e ribadendo la possibilità, di cui già abbiamo parlato, che la Corte, su sollecitazione del Procuratore Generale o anche d'ufficio enunci il principio di diritto che regolerebbe il caso concreto "quando il ricorso proposto dalle parti è dichiarato inammissibile e la Corte ritiene che la questione decisa è di particolare importanza", M. CICALA, *Prime osservazioni sulla riforma del processo di Cassazione*, in *Rivista il Diritto Vivente*, 2021, *passim*.

²⁰¹ La stessa Corte Costituzionale riconosce un "diritto vivente" che va strutturandosi per tramite delle pronunce della Corte Suprema di Cassazione (*ex plurimis*, C.C., n. 135 e 188/2018). La funzione nomofilattica della SC, tuttavia, non limita il potere interpretativo spettante alla Corte Costituzionale: la questione è stata affrontata in una delle prime pronunce di quest'ultima, la n. 3/1956: "la Corte, pur ritenendo di potere e di dovere interpretare con autonomia di giudizio e di orientamenti e la norma costituzionale che si assume violata e la norma ordinaria che si accusi di violazione, non può non tenere il debito conto di una costante interpretazione giurisprudenziale che conferisca al precetto legislativo il suo effettivo valore nella vita giuridica, se è vero, come è vero, che le norme sono non quali appaiono in astratto, ma quali sono applicate nella quotidiana opera del giudice, intesa a renderle concrete ed efficaci", L. SALVATO, *La nomofilachia nella dialettica tra Corte costituzionale e Corte di cassazione*, 2018, p.5, disponibile sul sito web cortedicassazione.it.

²⁰² A. MARCHESSELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, p.92, secondo cui "l'art. 38 menziona la possibilità di utilizzare presunzioni semplici contro il contribuente, ma non prescrive affatto che, dato il fatto della ristretta base azionaria, il contribuente debba provare di non aver ricevuto la distribuzione dell'utile: solo se così fosse si avrebbe una presunzione di base legale. L'orientamento della sentenza equivale a quello di un ipotetico giudice penale che, rilevato che l'art. 192, comma 2, c.p.p. prevede che l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti, ne facesse scaturire la conclusione che l'imputato le cui impronte

concordanti. Le presunzioni²⁰³ cui si riferiscono gli artt. 38 e 39 anzidetti, sono le medesime che il legislatore ha disciplinato agli artt. 2727 – 2728 – 2729²⁰⁴ c.c.

Le presunzioni semplici (c.d. *praesumptio hominis*), di cui agli artt. 38 – 39 D.P.R. 600/1973 e 2727 – 2729 c.c., sono rimesse, ex art. 116 c.p.c., al libero apprezzamento del giudice, e necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi di prova che siano capaci, applicando il principio dell'*id quod plerumque accidit*, di far apparire, agli occhi del giudicante, la conseguenza ignota desunta quale la più probabile tra le tante conseguenze possibili (*ex plurimis* Cass., sent. n. 22656/2011). Il giudice, tuttavia, non è in condizione di valutare la verosimiglianza dell'inferenza logica in via del tutto discrezionale²⁰⁵, dovendo ammettere “esclusivamente presunzioni gravi, precise e concordanti²⁰⁶”. In tali casi la controparte ha la facoltà di esperire la prova contraria, ma non vi è obbligata, come accadrebbe al cospetto di una presunzione legale.

digitali sono state reperite sulla scena dell'omicidio è colpevole, a meno che non dimostri che è innocente, perché esiste una presunzione legale di colpevolezza. L'errore è duplice ed evidente: la norma non prevede, né disciplina, quali siano gli indizi, da un lato, e non dice che, dati gli indizi, l'imputato è colpevole, salvo che non dimostri la sua innocenza”; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*.

²⁰³ La presunzione è un'argomentazione logica, fatta dalla legge o dal giudice, per mezzo della quale è possibile indurre l'esistenza o il modo d'essere di un fatto ignoto, partendo dall'esistenza di un fatto noto, così A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1985, p.224. Per fatto noto, si intende “ogni nozione di fatto che rientri nella comune esperienza purché il fatto acquisito alle conoscenze della collettività sia comunemente apprezzabile con tale grado di certezza da apparire incontestabile e, in ossequio al principio dispositivo, sia stato allegato in giudizio dalla parte che intende avvalersene”; v., sul punto, Cass., sez. trib., 28 febbraio 2008, n. 5238; Cass., sez. trib., 25 novembre 2005, n. 24959; Cass., sez. trib., 22 gennaio 2007, n. 1294; Cass., sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2698; Cass., sez. I, 9 luglio 1999, n. 7181, così G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente, cit.*, p.453.

²⁰⁴ Art. 2727 c.c.: “Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”. Art. 2728 c.c.: “Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite. Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa”. Art. 2729 c.c.: “Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice (116 c.p.c.), il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni (2721, 2722 c.c.)”. La prova testimoniale non trova accesso nel processo tributario ai sensi dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546/1992. Ciò, ovviamente, non osta all'applicazione, in ambito tributario, delle presunzioni semplici.

²⁰⁵ A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, pp.71-73, il quale ritiene che in caso di presunzioni semplici “il convincimento dell'Amministrazione debba porsi (...) come conseguenza univoca e necessaria dei fatti emersi dall'indagine istruttoria e non solo come conseguenza probabile non arbitraria del fatto noto”.

²⁰⁶ La “gravità” è data dal grado di convincimento che la presunzione può produrre essendo a tal fine sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto (nel nostro caso, il maggiore reddito tassabile) sia desunta con ragionevole certezza. Sono elementi gravi quelli che resistono a possibili obiezioni. La “precisione” è data dalla circostanza per cui il fatto ignoto (da provare) sia quello più probabile rispetto al fatto noto; la “concordanza” deriva da un sufficiente grado di attendibilità della presunzione, così L. DI NUNZIO, *L'evoluzione giurisprudenziale sull'accertamento nei confronti di soci di società a base ristretta, cit.*,

Dinanzi ad una presunzione semplice, è rimesso al giudice l'esame della portata probatoria della presunzione, e questi, ben potrebbe ritenerla insufficiente o inverosimile, così esonerando la controparte dal fornire qualsiasi prova del fatto contrario²⁰⁷.

Lo scenario prefigurato deve, tuttavia, raccordarsi con il nuovo art. 115 c.p.c. (come modificato dalla l. n. 69/2009), che ha introdotto nel processo civile l'onere di contestazione dei fatti allegati dalla controparte processuale: la mancata contestazione, infatti, sottrarrebbe il fatto non specificamente contestato al *thema probandum*, fermo in ogni caso il diritto – dovere del giudice alla valutazione complessiva del quadro probatorio per la definizione del giudizio²⁰⁸.

Le presunzioni legali, invece, ex art. 2728 c.c., esonerano il giudice dal doverne “testare” la verosimiglianza, avendovi già provveduto il legislatore. Possono essere assolute, e non ammettere prova contraria (c.d. *iuris et de iure*); o relative, c.d. *iuris tantum*, e deponenti per l'ammissibilità della prova contraria²⁰⁹. In quest'ultima ipotesi, esse, invertendo l'ordinario onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c., il famoso *onus probandi incumbit ei qui dicit*, anche in vista del criterio di vicinanza della prova, fanno gravare sulla parte avversaria rispetto a chi si avvale della presunzione l'onere di dimostrare il contrario. In tal caso, è necessario per tale soggetto provare l'esistenza di un fatto estintivo o modificativo dell'argomentazione presuntiva, poiché la valutazione

p.89. Si vedano, inoltre, Cass., pronunce n. 8089/1996, n. 3352/1999, n. 2419/1994, n. 2700/1997, n. 5082/1997, n. 9782/1999, n. 9884/2002, n. 15723/2003.

²⁰⁷ Per un ulteriore riscontro dottrinale civilistico, cfr. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1992, pp.101 ss e A. TORRENTE, P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2017, pp.263 ss; P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 2003, p.545.

²⁰⁸ A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore e Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, rispettivamente Torino, 2008 e Milano, 2010, *passim*; G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, Il giudizio di cognizione*, Bari, 2019, pp.112 ss.

²⁰⁹ Anche nel tessuto legislativo tributario esistono norme che individuano presunzioni legali; ciò è precisamente in linea con la necessità di ampliare le basi imponibili proprio attraverso il meccanismo delle presunzioni. Per citarne alcune, in materia di accertamenti bancari, l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, prevede una presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie prevedendo che “i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'art. 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'art. 18, comma 3, lett. b), del D.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni”. Inoltre, l'art. 2, comma 2 – bis, TUIR prevede che, salvo prova contraria, si considerano fiscalmente residenti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, sul punto A. IORIO, *Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, 2013, reperibile su www.giustiziatributaria.it, *passim*.

relativa alla portata probatoria dell'inferenza, compiuta *ex ante* dal legislatore, non lascia spazio alcuno al giudice e alla sua discrezione²¹⁰.

Sulla base di tale approfondimento, appare inequivoco il dover considerare la presunzione di cui stiamo trattando in questa sede come una presunzione semplice, che, come tale, deve seguire il disposto degli artt. 2727 e 2729 c.c. Ma è qui che l'*iter* logico sinora condotto si incrina.

Questo perché la presunzione semplice *de qua*, costantemente sorretta dall'avallo giurisprudenziale, è "volta a sollevare una delle parti dall'onere di provare un dato fatto giuridico, anche al di fuori delle ipotesi normativamente previste"²¹¹.

Quale conseguenza, l'Agenzia delle Entrate, verificata l'esistenza del maggior reddito, potrà limitarsi ad utilizzare a proprio favore il fatto ritenuto *ex se* notorio dalla giurisprudenza maggioritaria – la compagine societaria ristretta – senza addurre ulteriori elementi probatori dimostrativi dell'avvenuta distribuzione tra i soci, *pro quota*, dell'utile extracontabile. La prova contraria a tale inferenza logica (ad es., l'accantonamento o reinvestimento del maggior reddito, il dissidio con soci amministratori, l'estraneità alla gestione sociale) sarà a carico del socio – contribuente che, per disposto normativo, a quell'onere sarebbe stato solo facoltativamente tenuto. La *probatio*, tuttavia, è *diabolica*, poiché il contestare le inferenze degli Uffici finanziari a fronte di un accertamento fiscale è di estrema complessità (c.d. prova negativa), specie quando relativo a un soggetto terzo quale una società²¹². Come è solita affermare la giurisprudenza maggioritaria²¹³, è sempre possibile, per il contribuente, fornire la prova contraria alla presunzione: il socio cui si addebitano gli utili extracontabili avrà sempre la possibilità, in giudizio, di addurre elementi estintivi o modificativi rispetto alla pretesa amministrativa, atti a caducare il ragionamento inferenziale condotto dall'Ufficio. A ben vedere, tuttavia, "la prova di non avvenuta ricezione degli utili

²¹⁰ Cfr., ancora, G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, Il giudizio di cognizione*, cit., pp.115 ss.

²¹¹ Il riferimento è alle ipotesi di presunzioni legali, S. EUSEPI, "*Presunzione*" ed "*imputazione*" degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base proprietaria, cit., p.2442.

²¹² In tal senso D. DEOTTO, *Temi di accertamento tributario*, cit., pp.328 ss.

²¹³ Per altra giurisprudenza, si vedano anche: Cass., sent. n. 11785/1990; Cass., sent. n. 10059/1994; Cass., sent. n. 2390, 2606, 3254 e 7234/2000; Cass., sent. n. 8351/2002; Cass., sent. n. 11239/2002; Cass., sent. n. 4695/2002; Cass., sent. n. 10951/2002; Cass., sent. n. 19803/2003; Cass., sent. n. 20058 e 20851/2005; Cass., sent. n. 21415/2007; Cass., sent. n. 18640/2008 (è irrilevante, ai fini dell'applicazione della presunzione, che la società sia in perdita); Cass., sent. n. 1906/2008; Cass., sent. n. 17358 e 17359/2009; Cass., sent. n. 4016, 17387, 19493, 20721, 20862, 20529, 20722 e 20870/2010; Cass., sent. n. 5607, 10270, 24938 e 29605/2011, n. 9099/2012, n. 8032/2013, n. 17359/2014, n. 27067/2016, n. 32959/2018, n. 13989 e 30351/2019.

occulti, in quanto prova di un fatto negativo, è sostanzialmente una prova impossibile”²¹⁴. La giurisprudenza di legittimità, che continua a pronunciarsi incessantemente sul tema, ha fissato dei principi di grande interesse con riguardo all’onere della prova in materia tributaria, nonché, più nello specifico, con riguardo ai “fatti” deducibili in giudizio quali prove contrarie alla presunzione di distribuzione, che saranno oggetto di approfondimento nel *infra*²¹⁵.

L’ormai apparentemente accettata categoria delle presunzioni giurisprudenziali (che, a ben vedere, si atteggiavano quali presunzioni simil – legali), quale *terzium genus* presuntivo, ha legittimato, nel caso *sub specie*, la giurisprudenza maggioritaria a ritenere la sola “ristretta base” societaria un fatto noto, inequivocamente foriero di quella comunanza d’intenti e sinergia atte a giustificare l’inferenza logica successiva della potenziale distribuzione di utili occulti, senza il bisogno di allegazione di altri dati fattuali corroboranti la stessa²¹⁶. Quale conseguenza ne deriva che il giudice del merito, dinanzi a tale presunzione generale applicabile *erga omnes*, si troverà costretto a svalutare il caso concreto, per applicare automaticamente la deduzione logica: ma la

²¹⁴A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice nella distribuzione occulta di utili*, cit., p.705; A. VOGLINO, *La presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati accertati a carico delle società di capitali a ristretta base familiare od azionaria (Nota a Cass. sez. I civ. 11 dicembre 1990, n. 11785)*, in *Bollettino tributario*, 1991, p.468; Id., *Osservazioni sul regime della prova presuntiva nell’accertamento analitico – induttivo dei redditi determinati in base alle scritture contabili*, in *Bollettino tributario*, 1999, p.1151; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pp.445 ss; M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, in *Trattato Cicu – Messineo*, Milano, 1992, pp.445 ss; L.P. COMOGLIO, *Le prove*, in *Trattato di diritto privato*, Torino, 1997, p.432.

²¹⁵ Precisamente, *infra*, Cap. II, §5.

²¹⁶ Si vedano Cass., sent. n. 2606/2000: “In tema di redditi di capitale, non può escludersi l’idoneità della base azionaria ristretta e/o familiare a fondare la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati (nella specie, la società aveva per soci soltanto tre fratelli)” e Cass., n. 24572/2014: “In tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima l’applicazione, alle società di capitali a ristretta base partecipativa, della presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili – salva prova contraria da parte del contribuente – anche in assenza di rapporti di parentela, in quanto la ristrettezza della base sociale implica di per sé un elevato grado di compartecipazione dei soci, la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell’esistenza di utili extrabilancio.” Inoltre, e soprattutto, Cass., nn. 14176/2015 e 32959/2018, in cui “la Corte di Cassazione ha ritenuto ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati, ma solo quando la “ristrettissima base sociale o familiare”, cioè il fatto noto alla base della presunzione, abbia costituito oggetto di uno specifico accertamento probatorio: stabilito che la titolarità delle azioni e l’organizzazione aziendale sono concentrate in una stretta cerchia personale o familiare, il giudice di merito deve presumere la distribuzione ai soci di utili non contabilizzati”, così 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 *Rassegna Tributaria*, 2020, p.850. Infine, più di recente, Cass., n. 24870/2021: “Certamente è orientamento costante di questa Corte quello per cui, ai fini della prova della distribuzione di utili extracontabili nella società a ristretta base partecipativa, all’ufficio sia sufficiente la prova di quest’ultimo elemento per ritenere la distribuzione degli utili, senza che ciò integri applicazione di una doppia presunzione (sez. V, n. 15824 del 2016)”.

sola presenza (dato noto) della compagine sociale ristretta non può sorreggere da sola tutte le argomentazioni presuntive che seguono. *In primis*, mancando un disposto normativo che definisca il concetto di “ristretta base proprietaria”, tale circostanza andrebbe valutata caso per caso, attingendo ai dati catastali, allo Statuto societario o all’atto costitutivo della società; le risultanze di tale accertamento andrebbero poi confrontate con i dati empirici, per comprendere se l’Agenzia delle Entrate è solita applicare la presunzione di distribuzione alle società di capitali costituite – ad esempio – da un massimo di tre soci, oppure di cinque, per addivenire alla prima consapevolezza: anche la società *de qua* può dirsi a ristretta base proprietaria.

In secondo luogo, la compagine sociale ristretta non depone inequivocamente per la stretta confidenza tra i suoi soci e la loro diretta partecipazione alla gestione degli affari sociali (non depone necessariamente in tal senso, in effetti, nemmeno l’esistenza di vincoli familiari tra i membri, che ben potrebbero essere fra loro in disaccordo malgrado il vincolo di parentela): anche questa inferenza andrebbe dimostrata (a tal proposito, *infra*, si richiamerà un indirizzo minoritario della giurisprudenza che proprio a tal proposito sostiene che la base societaria debba essere *qualificata*, ossia non solo effettivamente ristretta, ma anche connotata dalla diretta partecipazione dei pochi soci nella gestione dell’attività economica dell’ente societario, perché l’inferenza finale – la potenziale distribuzione dell’utile extra bilancio – possa essere una conseguenza verosimile).

L’inferenza²¹⁷ finale (la distribuzione), dunque, è tratta dal fatto (ritenuto *noto* dalla giurisprudenza maggioritaria) che la società consti di un esiguo numero di membri.

Ma, al netto delle delucidazioni critiche sopra esposte, ci si chiede come possa considerarsi “noto” un fatto la cui verosimiglianza, nella consueta applicazione che di esso ne fa l’indirizzo maggioritario, riposi solo su una massima di esperienza, su dati empirici e non su allegazioni, fornite dall’Agenzia per il singolo caso concreto, corroboranti lo stesso, non solo in termini oggettivi (la società è effettivamente “ristretta”), ma anche in chiave soggettiva (“i pochi soci sono coinvolti nell’indirizzo dell’attività sociale).

Diversi giudici di Corti di merito, nonché la stessa Corte di legittimità, consapevoli dei limiti dell’orientamento maggioritario²¹⁸, hanno provato a discostarsene, in linea di

²¹⁷ Si vedano note n. 203 e 204 per maggiore chiarezza sul ruolo e meccanismo operativo delle presunzioni.

massima “svalutando” la ristretta base quale inferenza grave, precisa e concordante (l’espressione è di A. Contrino), per riportare la presunzione giurisprudenziale nei binari degli artt. 2727 – 2729 c.c., ovverosia nei binari della presunzione semplice, quale essa è; ciò al fine di “confermare che da un determinato fatto noto derivi, secondo un apprezzabile rapporto di consequenzialità logica che deve essere illustrato dal giudice di merito, il fatto ignoto oggetto dell’accertamento giudiziale”²¹⁹ e nel tentativo di tutelare quanto più il singolo soggetto. Sulla scia di quanto detto, sono due le principali posizioni critiche che alcuna giurisprudenza minoritaria, cercando di trovare soluzioni di compromesso a tutela del contribuente, ha sostenuto negli anni. La ristrettezza sociale (fatto assunto come noto), *in primis*, dovrebbe sempre essere “qualificata”, cioè provata opportunamente e preminentemente da elementi fattuali quanto più verosimili possibile, perché il discorso possa logicamente proseguire, arricchendosi di sviluppi ipotetici o concreti successivi²²⁰.

In secondo luogo, poi, la natura di particolare presunzione semplice della presunzione giurisprudenziale *de qua* è tale per cui la ristrettezza della compagine non possa valere, da sola, a provare il fatto ignoto, cioè la distribuzione, ma abbia solo valore indiziario.

A tale ultimo proposito, in particolare, alcuni indirizzi minoritari²²¹ hanno sostenuto la necessità, per l’Amministrazione, di esperire in giudizio la c.d. “prova rafforzata” per

²¹⁸ Il ragionamento induttivo della giurisprudenza maggioritaria, infatti, “si presta a non poche obiezioni, non ultime quelle di utilizzare una presunzione di secondo grado in violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c. (c.d. *praesumptum de praesumpto non admittitur*), nonché di violare il principio di giusta imposizione sancito dagli artt. 3 e 53 Cost”. Così G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, cit., p.452 e A. VOGLINO, *Appunti critici sulla presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati a carico delle società a ristretta base familiare o azionaria*, cit., p.476.

²¹⁹ G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, cit., p.2916.

²²⁰ T. LAMEDICA, *Società a ristretta base e utili extracontabili*, in *Corriere tributario*, 2015, p.713.

²²¹ Svariate le pronunce critiche emesse negli anni dai giudici di merito. Durante il suo periodo di operatività, la Commissione Tributaria Centrale si era espressa criticamente in materia, senza soluzione di continuità: tra i tanti decreti, si veda il n. 7027/1990, n. 3132/1984, n. 8893/1984, n. 2935 e 2953/1994, n. 3714/1993 e 1239/1996. Si annoverano anche plurimi interventi delle Commissioni Tributarie Regionali e Provinciali; *ex multis*, C.T.R. Puglia, n. 116/2006, n. 66/2007, n. 40/2011 e n. 19/5/2012, C.T.P. Parma, n. 97/6/2013 e n. 505/2014, C.T.P. Napoli, n. 145/2012, C.T.R. Toscana, n. 122/2000 e 144/2012, C.T.R. Piemonte, n. 74/2012, C.T.R. Lombardia, n. 65/46/11/2011, n. 92/46/2013, n. 3662/2015 e n. 1812/2016, C.T.P. Reggio Emilia, n. 186/2014, C.T.P. Varese, n. 89/2016, C.T.R. Molise, n. 879/2017, C.T.R. Emilia-Romagna, n. 2322/9/2016, C.T.R. Lazio, n. 2502/2016 C.T.P. Padova, n. 479/2015; più recentemente, C.T.R. Abruzzo, n. 141/2022 e C.T.R. Emilia Romagna, n. 1265/2021. In particolare, nel decreto n. 3714/1993 la Commissione Tributaria Centrale statui: “non è sufficiente, pertanto, come sostiene l’Ufficio, l’accertamento di maggiori redditi nei confronti della società per ipotizzare l’avvenuto trasferimento dei redditi stessi nella disponibilità dei soci; un’ipotesi del genere non rientra nella previsione legislativa contenuta nel citato co.3 dell’art. 38. Il principio, sancito nell’art. 2729 c.c. in ordine alle presunzioni semplici e richiamato nella normativa tributaria, richiede infatti la presenza di

sperare di vedere accolte le proprie istanze, “non costituendo la ristretta base azionaria, *ex se*, prova presuntiva della distribuzione dei maggiori utili risultanti dall’accertamento tributario nei confronti della società”²²². Ciò in quanto, anche secondo diversa dottrina²²³, se è vero che l’Ufficio può avvalersi di presunzioni ex artt. 2727 ss c.c., mezzi “di cognizione mediati e indiretti di un fatto controverso”, ovverosia la distribuzione di utili extracontabili, il giudizio sulla portata probatoria della presunzione non sarà soddisfatto se non dalla deduzione che appaia quale conseguenza più probabile rispetto al fatto noto, nel novero delle tante conseguenze possibili, anche al netto di un ragionamento logico basato sul principio dell’*id quod plerumque accidit* (ciò che accade di solito). Partendo dalla ristretta base societaria, appaiono ugualmente probabili e logici diversi altri scenari, come la creazione di riserve occulte, la destinazione delle

circostanze che, oltre a rivestire i caratteri della gravità e della precisione, siano tra di loro concordanti: lo stesso articolo impone al giudice di ammettere, nella sua prudente valutazione, soltanto le presunzioni che presentino tale carattere. Nella fattispecie in esame non risultano dimostrati, oltre all’accertamento eseguito nei confronti della società, altri atti fondati e ben circostanziati, da cui si possa dedurre, con sufficiente certezza, la distribuzione dei redditi ai soci.” Sulla stessa linea di pensiero, anni più tardi, anche la C.T.R. Lombardia, n. 92/46/13: “la ristretta base societaria ed i vincoli di parentela, nel silenzio del legislatore, non sono elementi sufficienti a legittimare la presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato, in capo alla società di capitali, richiedendosi invece altri riscontri gravi, precisi e concordanti, a supporto della presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili, come avviene invece per la presunzione legale stabilita dal legislatore per le società di persone. Occorre quindi che l’Amministrazione finanziaria provi la reale percezione, pro quota da parte dei soci, del maggior reddito societario”.

²²² *Ex multis* D. DEOTTO, *Temì di accertamento tributario*, cit., p.324; V. FICARI, *Presunzione di assegnazione di utili extra-bilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, cit., p.1054. L’orientamento iniziale della giurisprudenza di legittimità, in effetti, sembrava orientato in tal senso: si vedano, *ex multis*, le sentenze della Cassazione n. 263/1998, n. 3254/2000, n. 7174/2002, n. 14006/2003, n. 14046/2009, n. 245/2014, n. 26317/2020, nonché le ordinanze n. 923/2016 e 33044/2019. Nella sentenza n. 263/1998, in particolare, si rilevava che “non è, dunque, esatto che il contribuente si fosse limitato a delineare l’equazione ‘produzione = riscossione’, ponendo il problema della riscossione degli utili sotto il profilo automatico e consequenziale della produzione dei medesimi ad opera della società. In realtà egli aveva messo l’accento proprio sulla mancanza di prova della riscossione, da parte sua, della corrispondente quota di reddito derivante dall’accertamento di maggior valore eseguito nei confronti della società medesima: e quindi l’indagine da condurre avrebbe dovuto concentrarsi per l’appunto su tale profilo, verificando - anche sulla scorta di elementi presuntivi (purché rispondenti ai requisiti di cui all’art. 2729 c.c.) - se l’Amministrazione finanziaria fosse riuscita a dimostrare la distribuzione, e perciò la riscossione da parte del D.B., della quota di utili a lui imputabile quale socio della P. S.r.l.”. La partecipazione “ristretta”, dunque, poteva solo essere un “indizio”, da cui “non era possibile inferire la distribuzione occulta degli utili ai soci”: nella sentenza n. 3254/2000 della Suprema Corte si afferma l’ineccepibile principio di diritto per cui: “in caso di confermata esistenza degli utili non contabilizzati di cui all’accertamento dell’Ufficio, valutare la circostanza della ristretta base azionaria e della organizzazione aziendale quali indizi dell’avvenuta distribuzione ai soci di tali utili”. Il principio della “prova rafforzata” è stato considerato operante, da questa giurisprudenza, anche in caso di sentenza passata in giudicato e rigettante l’impugnazione dell’accertamento condotto nei confronti della società.

²²³ A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, cit., pp.704-705.

disponibilità ad altri usi, l'eventuale appropriazione degli utili extracontabili da parte di chi amministra²²⁴.

Nel nostro caso, il meccanismo operativo della presunzione giurisprudenziale di distribuzione, che dispensa l'Amministrazione dal dover corredare la "ristretta base" degli ulteriori elementi capaci di fornirle i caratteri di gravità, precisione e concordanza, sembrerebbe potersi giustificare nell'eccezione del co.2 dell'art. 39 D.P.R. 600/1973 in materia di accertamenti induttivi, che, in casi di violazioni particolarmente gravi, permette all'Amministrazione di utilizzare, quali basi per la rettifica, presunzioni semplici sprovviste dei summenzionati requisiti (c.d. presunzioni supersemplici)²²⁵; se non fosse che l'ormai assodato atteggiarsi delle presunzioni giurisprudenziali in materia tributaria, tutto richiami, fuorché il fisiologico schema delle presunzioni semplici e il contesto di estrema gravità.

²²⁴A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, cit., pp.704-705. Ecco perché tale giurisprudenza, richiamando il corretto e ordinario operare della presunzione semplice, chiede che questa sia corredata dai consueti e necessari elementi di gravità, precisione e concordanza. Occorre dimostrare che gli utili siano stati effettivamente percepiti dai soci. Infatti, l'approdo giurisprudenziale apparentemente assoluto sembra non considerare che maggior reddito implica anche, e probabilmente, maggiori costi; dunque, il maggior reddito non è necessariamente equivalente al maggior utile. Infine, non sembra nemmeno considerarsi che il maggior reddito ben potrebbe essere stato appreso dal solo socio "tiranno", che detiene il nucleo duro del potere decisionale della società, malgrado la ristrettezza della base. In tal senso F. PAPARELLA, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, p.453; 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*, cit., pp.848 ss. È proprio sulla scia di tale pensiero che la Cassazione giudicava inoltre, con la sentenza n. 14046/2009 (già menzionata *supra*), apodittica la visione della giurisprudenza maggioritaria per cui dalla sola ristrettezza della compagine societaria si dovesse trarre la conclusione della distribuzione di utili extracontabili ai soci di S.r.l. ristrette. Il giudice del merito, a titolo esemplificativo, per reputare fondata la presunzione potrebbe valutare: "la sussistenza del presupposto della ristrettezza della base partecipativa, posto che, in assenza di un preciso limite numerico, il carattere indefinito e generico della nozione di assetto societario ristretto ne impone un apprezzamento in fatto rapportato alle peculiari caratteristiche della realtà societaria implicata nel giudizio; l'esistenza di stretti vincoli familiari tra i soci, essendo evidente, sul piano logico, che si tratta di una circostanza rafforzativa della presunzione di diffusione "circolare" tra i soci – familiari di notizie su vicende societarie rilevanti quali l'avvenuto occultamento di una parte degli utili; il possesso della qualifica di semplici soci o di soci amministratori, ovvero l'esistenza di amministratori non soci (ammessa per disposizione statutaria nelle S.r.l. a norma dell'art. 2475 c.c., e per le S.p.A. a norma di legge ex art. 2380 – bis, comma 2, c.c.), essendo di immediata evidenza che l'esistenza di amministratori non soci, o l'affidamento della amministrazione a taluno soltanto dei soci, rende plausibile l'ipotesi alternativa che gli utili occulti possano essere stati oggetto di appropriazione da parte degli amministratori in danno degli altri soci", G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, cit., pp.2916-2917.

²²⁵A. IORIO, *Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, cit., *passim*; A. CONTRINO, *Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2018, *passim*.

Anche il riferimento alla base sociale *qualificata*²²⁶ (l'espressione è di matrice giurisprudenziale) è stato pensato da alcuna giurisprudenza allo scopo di meglio tutelare il contribuente da questa pratica accertativa: a prescindere da come si atteggi, *de facto*, la presunzione giurisprudenziale, resta da risolvere il problema del “fatto” di partenza, che tutto può dirsi fuorché certo, in assenza di elementi corroboranti lo stesso. L'indagine effettiva circa la ristrettezza della base sociale costituisce in ogni caso una premessa indispensabile per comprendere i soggetti interessati dalla pretesa contestazione di distribuzione mossa dagli Uffici finanziari, nonché per rendere effettivamente “nota” la premessa da cui desumere la conseguenza ignota.

Solo una base ristretta e *qualificata*, cioè indagata e provata, anche mediante argomentazioni presuntive, potrà veicolare la prosecuzione del ragionamento (a maggior ragione qualora si sposi l'indirizzo maggioritario della giurisprudenza, che vede nella base ristretta una circostanza *ex se* idonea a provare il fatto ignoto); in caso contrario, senz'altro non ci sarà spazio per ulteriori sviluppi argomentativi e l'unica imposta che si potrà recuperare sarà la maggiore IRES rispetto all'utile accertato in nero. Un primo onere dell'Amministrazione, dunque, che si riverbererà a livello di motivazione dell'avviso di accertamento, consisterà proprio nell'allegare risultanze concretamente dimostrative della base proprietaria ristretta, non solo e non tanto attingendo al numero effettivo dei soci componenti la compagine, ma spingendosi ad indagare aspetti “astratti o intangibili, ma comunque valutabili, come il vincolo di reciproco controllo dei soci, ovvero l'adozione di decisioni informali da parte dei soci legati da vincoli familiari”²²⁷.

Solo al netto di queste soluzioni correttive potrà dirsi giustificata, alla luce delle regole proprie delle presunzioni semplici, l'inversione dell'onere della prova a carico del socio:

²²⁶ Così la pronuncia n. 25115/2014 della Corte di Cassazione: “l'Ufficio, limitandosi a fare generico rinvio al dato del carattere familiare della base societaria, non ha dimostrato la sussistenza di una base sociale qualificata”. Si vedano anche Cass., ord. n. 14176/2015 e Cass., n. 20870/2010. In tale ultima pronuncia la Suprema Corte, pur ammettendo la non necessità degli elementi gravi, precisi e concordanti a presidio del fatto ignoto, dispone, tuttavia, che la base ristretta debba essere provata in giudizio, e che “debba sussistere un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, che costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi; ciò in virtù del fatto che la ristretta base azionaria è una regola empirica, e non legale”. *Supra* per ulteriori riferimenti al concetto di “base sociale qualificata”.

²²⁷ T. LAMEDICA, *Società a ristretta base e utili extracontabili*, cit., p.713; A. SERRA, *In tema di utili non contabilizzati e di società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Rivista giuridica sarda*, 2012, *passim*. In chiave conclusiva, si cita l'ord. n. 923/2016 della Cassazione, in cui si confermava l'onere di prova “rafforzata” dell'Amministrazione, non solo relativamente alla dimostrazione della ristrettezza societaria, ma anche con riguardo all'effettiva distribuzione di utili “in nero” ai soci, così facendosi confluire in un'unica pronuncia le due principali argomentazioni critiche rispetto all'orientamento maggioritario.

il giudice del merito, infatti, disporrà di tutti gli elementi per reputare pienamente probante l'inferenza, e potrà "a cuor leggero", senza timore di sposare una presunzione connotata da possibili profili di incostituzionalità, lasciare alla controparte la mossa successiva, finalizzata al fornire la prova contraria.

Le criticità principali della presunzione in esame, dunque, possono essere sintetizzate mediante le parole di quella parte della dottrina che ha evidenziato come: "(...) appare evidente l'arbitrarietà della pretesa di fissare, per via giudiziale, la *regula iuris* secondo cui dall'accertamento della esistenza di utili extracontabili in capo ad una società a ristretta base partecipativa (fatto noto) si debba inferire, secondo un criterio di derivazione automatico e generale, l'avvenuta distribuzione *pro quota* ai soci dei medesimi utili (fatto ignoto). La teorizzazione, ad opera della giurisprudenza di legittimità, della esistenza di una siffatta presunzione generale applicabile *erga omnes* (in tutti i casi in cui è dato il fatto noto della esistenza di utili extracontabili in capo a società di capitali a ristretta base sociale) costituisce, per un verso, una invasione di campo da parte del giudice che, ancorché di legittimità, non è abilitato ad introdurre nell'ordinamento giuridico inesistenti presunzioni generali ed astratte, determinanti una inversione dell'ordinario onere della prova ex art. 2729 c.c., la cui previsione è riservata al legislatore; per altro verso sottrae al giudice di merito il potere – dovere di applicare egli la suddetta presunzione semplice, apprezzandone la capacità dimostrativa (ossia la gravità, precisione e concordanza) senza ricorrere ad un astratto giudizio *ex ante* di adeguatezza della presunzione, bensì esaminandone in concreto la idoneità probatoria sulla base degli specifici dati fattuali della specifica controversia"²²⁸.

La presunzione giurisprudenziale, infatti, a dispetto di come si atteggi nella realtà pratica, va inquadrata per ciò che davvero è: una presunzione semplice²²⁹, e non una

²²⁸ G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, cit., pp.2915-2916 nonché B. IANNIELLO, *S.r.l. "a ristretta base" e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, cit., pp.32-33.

²²⁹ Dello stesso parere G. CORASANITI, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, nota n. 40: "Un esempio concreto di presunzione semplice che viene frequentemente utilizzata dagli Uffici accertatori nonché confermata dagli stessi giudici tributari in quanto di per sé intrinsecamente logica e ragionevole, è rappresentata, nel caso di accertamento di utili non contabilizzati nei confronti di una società di capitali a ristretta base azionaria, dalla presunzione (semplice) di attribuzione *pro quota* ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti. La giurisprudenza (cfr., *ex multis*, Cass. 11 novembre 2003, n. 16885; Cass. 25 luglio 2002, n. 10951; Cass. 16 giugno 2002, n. 7174) è, infatti, concorde nel ritenere che nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria ovvero a base familiare, pur non sussistendo, a differenza di una società di persone, una presunzione legale di distribuzione degli utili ai soci, non può considerarsi illogica la presunzione semplice di distribuzione

presunzione simil – legale. Da tale corretto inquadramento, deriva la conseguenza che: “il giudice di merito della singola controversia sarà reintegrato nella funzione di valutazione degli elementi di prova in base al suo prudente apprezzamento (art. 116 c.p.c.) e sarà chiamato a verificare se la presunzione possieda, in riferimento allo specifico caso *sub iudice*, i requisiti della gravità, precisione e concordanza”²³⁰.

L’errore di fondo, nelle presunzioni giurisprudenziali in generale e dell’indirizzo maggioritario della giurisprudenza per il caso che ci occupa, dunque, è stato quello di coniare – arbitrariamente, seppure a ragione – una fattispecie presuntiva generale ed astratta, svincolata dal caso concreto e a cui ogni giudice del merito, quasi come ad una presunzione legale, si sarebbe dovuto attenere. Difatti: “la presunzione giurisprudenziale (e non legale, come erroneamente si afferma talvolta) è declinata dai principali orientamenti della S.C. in termini apodittici e assoluti; ma così, se ne tradiscono le origini e il fondamento: la massima di esperienza secondo cui in presenza di pochi soci è plausibile che l’utile in nero della società sia ripartito tra gli stessi, va vagliata e calata nel caso concreto, che non può essere svalutato fino a scomparire”²³¹ ²³². Tale opportuno collocamento della presunzione di distribuzione nel novero e nel regime delle presunzioni semplici presidia anche la legalità e l’eguaglianza, evitando che una parte del rapporto obbligatorio – l’A.F. –, pur in assenza di un dettato di legge, si trovi nettamente favorita a danno dell’altra, come se una norma *ad hoc* l’avesse posta in tale situazione di privilegio.

Ciò su cui ci si dovrebbe interrogare sono i limiti entro cui è dato al “diritto vivente” di esistere, senza sovvertire le attribuzioni proprie di ogni potere statale, e quali potrebbero essere gli strumenti, nel caso di specie più che mai, idonei a tutelare effettivamente il contribuente: innegabile è che, dinanzi a tale presunzione “composita”²³³, più che

degli utili extracontabili ai soci, tenuto anche conto della complicità che caratterizza un gruppo così composto”.

²³⁰ G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, cit., pp.2916-2917.

²³¹ A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, cit., pp.702-703.

²³² Come ribadito talvolta in giurisprudenza, infatti, “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristrettissima base familiare, pur non sussistendo, a differenza delle società di persone, una presunzione legale di distribuzione degli utili ai soci, non può considerarsi illogica – tenuto conto della ‘complicità’, che normalmente avvince un gruppo così composto – la presunzione (semplice) di distribuzione degli utili extracontabili ai soci”, cos’ Cass., n. 10951/2002.

²³³ Altra dottrina la definisce una “presunzione incompleta e non conducente”: così A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014, p.607.

semplice o legale, il dibattito non deve mai discostarsi da un generale paradigma di prudenza atto a non svilire il diritto di difesa e ad una giusta imposizione; sembra rintracciarsi il profilo di compromesso più opportuno proprio in quella giurisprudenza che si è spesa per attutire la quasi assolutezza di tale presunzione, tra l'altro, ingiustificata agli occhi di ogni consociato, in quanto priva di matrice positiva.

Il giudice del merito, dunque, dovrà essere messo nelle condizioni – come vuole il dettato positivo – di valutare appieno la capacità probante dell'inferenza presuntiva; dovrà, quindi, poter contestualizzare la deduzione logica, valutando, nel caso concreto, l'esistenza della base sociale ristretta (anche, e soprattutto, tramite elementi fattuali) e la maggior verosimiglianza dell'attività di distribuzione dell'utile occulto rispetto alle altre tante possibili conseguenze che potrebbero aver interessato l'utile extracontabile accertato. Ciò, indubbiamente, al netto di debite allegazioni degli Uffici finanziari non solo in sede accertativa (motivazione dell'avviso di accertamento) ma anche in sede processuale. Solo così potrà essere giustificata la *probatio diabolica* cui è tenuto ogni singolo socio.

Si è posto l'accento sulle problematicità che un concetto *quid iuris* a – tecnico e privo di definizione normativa e *quid facti* considerato probante *ex se*, quale è la base sociale ristretta, implichi nel fungere da “fatto noto” veicolante l'operare della presunzione. Ma tale questione è fortemente connessa anche con l'ennesima criticità caratterizzante la condotta amministrativa e in particolare le plurime inferenze alla sua base: la possibile violazione del divieto di doppia presunzione²³⁴. Nel diritto civile vige il principio posto dal brocardo latino “*praesumptum de praesumpto non admittitur*”²³⁵; dal richiamo al

²³⁴ Sul punto, *ex pluribus*, Cass., ord. n. 1278/2019 nonché F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corriere tributario*, 2018, pp.522 ss. Contrariamente, Cass., n. 15030/2020: “nel sistema processuale non esiste il divieto delle presunzioni di secondo grado, in quanto lo stesso non è riconducibile né agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma e ben potendo il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea - in quanto a sua volta adeguata - a fondare l'accertamento del fatto ignoto”.

²³⁵ A ben vedere, tuttavia, tale principio civilistico è messo in discussione da diversa dottrina: la fondatezza logica del divieto, in effetti, può vacillare se ogni inferenza su cui si basa il ragionamento presuntivo viene assistita da un'indagine del giudice circa gli elementi di gravità, precisione e concordanza a corredo di ogni fatto noto che, a sua volta, riposa su una presunzione. In tal modo, se ogni anello della catena (si parla, infatti, di presunzioni di secondo grado o presunzioni a catena) consta di forza sufficiente, cioè è astrattamente idoneo a sostenere l'intero ragionamento, la scala presuntiva potrà costituire “piena prova”, al pari di un *iter* inferenziale che prende le mosse da una singola presunzione semplice; resterà ferma la possibilità del giudice di constatare che anche solo uno degli anelli difetta di quegli elementi tali da renderlo “certo” (art. 116 c.p.c). Cos' C. GAMBA, *Le presunzioni, cit., passim. Ex multis*, si rimanda a M. TARUFFO, *Considerazioni sulle prove per induzione*, in *Rivista trimestrale di diritto processuale civile*, 2010, pp.1165 ss; G. RUFFINI, “*Argomenti di prova*” e “*fondamento della*

“polittico presuntivo” delle pagine precedenti, appare evidente come, nel migliore dei casi, la pratica riposi su una duplice presunzione (prima presunzione: la connivenza e solidarietà dei membri dell’entità; seconda presunzione: la distribuzione dell’utile extracontabile in virtù della ristretta base). In verità, in tale ottica si omette di considerare che anche il maggior reddito, a monte, accertato in capo alla società, se non oggetto di accertamento giudiziale definitivo, è a sua volta, spesso, il frutto di altrettante presunzioni (art. 39 D.P.R. 600/1973, co.1, lett. d). Le ulteriori ragioni per cui si sono predisposte le anzidette soluzioni migliorative da parte di alcuna giurisprudenza maggioritaria, riposano proprio sulla necessità di evitare che il contribuente, tra le tante, si trovi soggetto anche ad un’illegittima presunzione di presunzione²³⁶.

La giurisprudenza maggioritaria, tuttavia, è ferma nel ritenere che con la detta tesi dell’Amministrazione non si violi il principio in questione e che la ristretta base possa costituire piena prova dell’attribuzione degli utili extra – bilancio ai soci: “(...) il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell’assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale”²³⁷.

Chi scrive si sente di sposare quell’indirizzo dottrinale che ne mette in discussione la stessa esistenza, richiamato in nota ²³⁸. *A fortiori*, la complessità operativa che

decisione” del giudice civile, in Rivista trimestrale di diritto processuale civile, 2004, pp.1329 ss; M. SCALAMOGNA, L’efficacia probatoria degli argomenti di prova, in Rivista di diritto processuale civile, 2009, pp.1165 ss; cfr. anche note precedenti.

²³⁶ I primi indirizzi giurisprudenziali, infatti, ravvisavano nella pratica in esame la violazione di tale storico principio di diritto civile, e sollecitavano l’Amministrazione a fornire la “prova rafforzata”, cioè, come già sottolineato, tutta quella serie di elementi che avrebbero concorso a connotare di gravità, precisione e concordanza la presunzione di distribuzione; in alternativa, onde evitare la violazione, si postulava dovesse divenire definitivo il giudicato nei confronti della società, prima che i soci potessero subire qualunque pretesa diversa dal mero avviso di accertamento, e che, nelle more, dovesse necessariamente essere sospeso il giudizio coinvolgente il socio (soluzione della c.d. terza via), così L. DI NUNZIO, *L’evoluzione giurisprudenziale sull’accertamento nei confronti di soci di società a base ristretta, cit.*, p.89. Secondo gli indirizzi maggioritari attuali, tuttavia, “nell’ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell’assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale”; così Cassazione, ordinanza n. 7592/2017, nonché: “è da ritenere pienamente ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili non contabilizzati dalla società (...) in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati (...) ma dalla ristrettezza della base sociale (...)”, Cassazione, ordinanza n. 25501/2020.

²³⁷ Cfr. Cassazione, ord. n. 25501/2020. Sulla questione della piena prova, M. CAPELLO, *Presunzioni semplici e divieto di doppie presunzioni in materia fiscale*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2000, p.358; A. BENAZZI, *La ristrettezza della base sociale legittima l’accertamento basato su criteri presuntivi*, in *Corriere tributario*, 2008, p.211.

²³⁸ Ci si riferisce alle note 234 e 235, *supra*.

caratterizza questo mezzo di prova è tale da racchiudere abbondantemente in sé anche il problema della presunzione di secondo grado (che, inoltre, difetta di richiamo positivo *ad hoc*): se il fatto è effettivamente noto (come sostiene l'indirizzo maggioritario, al netto di un astratto giudizio *ex ante*), ciò che ne consegue è una legittima presunzione. Se il fatto noto è a sua volta frutto di presunzione (come ritiene l'indirizzo più critico), la soluzione individuata dalla giurisprudenza minoritaria sarebbe tale da risolvere il problema. E se si procedesse a ritroso in tal modo, la catena presuntiva potrebbe divenire una prova critica più che sufficiente, e non, come si è detto, basata sulle sole plausibili massime di esperienza.

3. I soggetti interessati e la nozione etica ed a-tecnica di ristretta base sociale

Il passo successivo da compiere, nello studio della pratica accertativa, implica l'individuazione dei soggetti da questa potenzialmente interessati. Come si è già evidenziato²³⁹, i referenti soggettivi della stessa sono le società di capitali a ristretta base partecipativa: “in tema di redditi di capitale, non può escludersi l'idoneità della base azionaria ristretta e/o familiare a fondare la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati (...) in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima l'applicazione, alle società di capitali a ristretta base partecipativa, della presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili – salva prova contraria da parte del contribuente – anche in assenza di rapporti di parentela, in quanto la ristrettezza della base sociale implica di per sé un elevato grado di compartecipazione dei soci, la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell'esistenza di utili extra bilancio”²⁴⁰.

²³⁹ *Supra*, Intro, §4 nonché Cap. II, §§ 1, 2.

²⁴⁰ Così Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 2606/2000. Si vedano anche Cass., nn. 1947/2019 e 4695/2002: “In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria” e “In materia di accertamento delle imposte sui redditi, la ristretta base familiare di una società di capitali può costituire il fatto noto che consente all'ufficio, in sede di rettifica della dichiarazione, di risalire, in via di presunzione (semplice) ex artt. 2727 e 2729 cod. civ., a quello – ignorato e da verificare – della distribuzione, ai soci, del maggior utile non contabilizzato”. Per ulteriore giurisprudenza sul tema si rinvia a Cap. II, §2, *supra*.

Occorre chiedersi cosa debba intendersi per “ristretta base partecipativa” e, soprattutto, se qualunque tipo di società di capitali, così strutturata, e con essa i soci, possano vedersi indirizzare un avviso di accertamento volto a recuperare la maggiore imposta dovuta per via della presunzione di distribuzione.

La trattazione sviluppata sin qui, da ultimo nel paragrafo che precede, si è più volte soffermata sulla locuzione – se così si può chiamare – di “ristretta base sociale”, o “ristretta base proprietaria”, o, ancora, “ristretta compagine azionaria”; sin da subito è emersa l’assenza di una definizione e categorizzazione *ad hoc* di tale concetto, nonché il dubbio circa l’adeguatezza di tale astrazione a costituire premessa nota da cui far derivare l’inferenza, in assenza di un quadro fattuale che si richiede all’Amministrazione finanziaria di allegare nella motivazione dell’avviso di accertamento prima, e nell’eventuale giudizio, poi.

Come ci insegna la lingua greca, l’apposizione di una “a”, c.d. alfa privativa, davanti ad una parola, conferisce al termine un’accezione negativa, più precisamente, postula una mancanza. Definire l’anzidetta locuzione come a – tecnica²⁴¹, dunque, altro non vuol dire se non che essa non è tratta da un testo di legge, da una disposizione, ma deriva dal sentire comune, da uno sguardo alla realtà nazionale che ha colto la stretta contiguità, in concreto, di alcuni tipi di società di capitali, segnatamente le S.r.l., con le società di persone, piuttosto che con le strutture societarie loro simili nel sistema codicistico, quali, per esempio, le società per azioni.

La dottrina ha spesso sottolineato come solo due disposti normativi alludano alla caratteristica societaria della compagine ristretta, quale premessa da cui far scaturire determinate conseguenze normative; essi sono diametralmente opposti, nonché ideati per disciplinare settori diversi. Sono l’art. 21, legge n. 266/1997²⁴², relativo alle piccole società cooperative, e l’art. 116 TUIR^{243 244}; in entrambe le disposizioni il legislatore ha

²⁴¹ G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, cit., p.444.

²⁴² L’art. 21, l. n. 266/1997, rubricato “Piccola società cooperativa”, al co.1, stabilisce che: “La piccola società cooperativa, quale forma semplificata di società cooperativa, deve essere composta esclusivamente da persone fisiche in numero non inferiore a tre e non superiore ad otto soci”.

²⁴³ Ogni riferimento all’art. 116 TUIR prescinde completamente dal regime della tassazione con metodo della trasparenza. Come si è avuto modo di specificare sin dall’*Introduzione*, la pratica che ci occupa, quantomeno a livello sostanziale, non presenta alcuna somiglianza con il metodo della trasparenza fiscale. L’unica ragione per cui si richiama l’art. 116 TUIR, a ben vedere, attiene ai soggetti che questo interessa. Essi sono *anche* le piccole S.r.l. Di qui l’assonanza con le società di capitali a ristretta base partecipativa che sono protagoniste del nostro studio, categoria che la giurisprudenza, per lungo tempo, ha identificato con le sole piccole S.r.l. Ci si chiede, infatti, se essa, per evitare un contrasto con il dettato normativo (seppur non operante per i soggetti interessati dall’accertamento in questione), debba necessariamente

“specificato” il concetto di ristretta base proprietaria statuendo circa il numero massimo di soggetti che possono far parte della struttura associativa senza che la caratteristica della ristrettezza della compagine venga meno.

La questione non è di poco conto; soprattutto, non rileva ai soli fini del diritto sostanziale (e processuale) tributario: se un concetto, così lato e privo di fondamenta *quid iuris* e *quid facti* (secondo l’orientamento maggioritario), è idoneo ad innestare un ragionamento, una condotta così comune degli Uffici finanziari, sono lampanti le strette e dirette conseguenze che esso può generare.

Prima di costituire una tale realtà societaria sarebbe opportuno, infatti, tra i fattori positivi e negativi annessi alla sua formazione, valutare attentamente anche il possibile sviluppo patologico dell’accertamento fiscale basato sulla presunzione di distribuzione. Un attento giurista, tuttavia, osserverebbe che la prassi accertativa *de qua* non è una conseguenza sicura della costituzione di una S.r.l. “piccola”, poiché opererebbe solo se la società (e dunque, i soci) evadessero l’imposta.

Ma ciò non si può affermare con certezza: la ristrettezza della compagine sociale, che può accertarsi con una mera visura camerale²⁴⁵, innesta un’argomentazione presuntiva (dubbia per la dottrina, non anche per la Suprema Corte) che arriva in ogni caso a compromettere il diritto di difesa del socio – contribuente, sul quale grava la prova impossibile del dimostrare (tra le tante) la mancata distribuzione degli utili, o la circostanza che il maggior reddito non sia mai fuoriuscito dalle casse societarie. Il singolo socio, dunque, a fronte di un accertamento fiscale diretto alla società e volto a recuperare un’imposta probabilmente non dovuta, si troverà comunque coinvolto dalla prassi accertativa, per via dell’operare della presunzione; l’Agenzia delle Entrate,

coincidere con il testo del 116 TUIR, co.1 (e comprendere, dunque, le sole S.r.l. piccole), o se, non operando nel nostro caso il regime della trasparenza, possa discostarsene. Ma lo stesso dubbio potrebbe anche sorgere con riguardo all’art. 21, legge 266/1997. Si predilige il richiamo al 116, tuttavia, perché le pronunce giurisprudenziali, specie in un primo momento, sembravano proprio essersi concentrate sull’operatività della tesi amministrativa esclusivamente con riguardo alle “piccole” S.r.l, quasi mai citando le piccole società cooperative.

²⁴⁴ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.17 ss.

²⁴⁵ B. IANNIELLO, *S.r.l. “a ristretta base” e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, cit., p.33; F. NAPOLITANO, *Il maggior reddito accertato alla società non significa distribuzione di utili*, in *Corriere Tributario*, 1994, p.2435; G. GAVELLI, A. VERSARI, *Società di capitali a ristretta base proprietaria: presunzione di distribuzione di utili*, in *Fisco*, p.6612; A. AMATUCCI, M. AMATUCCI, *La prova dell’appartenenza alla società dei dati bancari relativi a soci o amministratori*, in *Corriere Tributario*, 2003, p.2460.

infatti, indirizzerà anche ad egli (e a tutti gli altri soci), contestualmente alla società, un avviso di accertamento.

La “ristretta base” è, dunque, secondo l’indirizzo maggioritario della S.C. (e non solo), il fatto “noto”, soddisfacente *ex se* quei requisiti di gravità, precisione e concordanza che il giudice di merito dovrebbe valutare per statuire circa la verosimiglianza della presunzione. Altro sarebbe, come suggerisce una giurisprudenza ormai residuale, affiancare all’assodata piccolezza societaria un insieme di elementi altri, capaci di connotarla di un valore meramente indiziario, in una ricerca deputata ad accertare che la conseguenza più ambita sia anche la più verosimile.

Il tutto assume ancora più rilevanza se si considera che il tessuto societario italiano è stato spesso definito affetto da “nanismo cronico”; studi di settore hanno dimostrato come oltre il 95% delle realtà produttive nel nostro Paese ha meno di dieci addetti e una concentrazione della proprietà e/o un controllo dell’attività ad appannaggio di pochi²⁴⁶. Il d.l. 1/2012, convertito in l. 27/2012 e, da ultimo, abrogato e modificato nella l. 99/2013, ha inoltre introdotto le S.r.l.s, le società a responsabilità limitata semplificate, per favorire l’ingresso dei giovani nel mondo dell’imprenditoria, e del lavoro: la questione dell’a – tecnicità della ristretta base, e le sue conseguenze, dunque, sono molto più delicate e complesse di quanto potrebbe apparire *prima facie*, e ha un’ingente risonanza pratica, poiché sempre maggiore è il numero di realtà economiche che sono così strutturate^{247 248 249}.

²⁴⁶ M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, cit., p.19.

²⁴⁷ A. PICCARDO, *Sulla presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio da una società da una società di capitali a ristretta base azionaria (in nota a CTP Reggio Emilia, 1° dicembre 1997, n. 284)*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, p.394; E. DELLA VALLE, *Presunzione di riparto di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria*, in *Le Società*, 1991, p.827; R. FANELLI, *Quando gli utili extra bilancio sono tassabili in capo ai soci*, in *Corriere tributario*, 2000, p.2131.

²⁴⁸ Quanto detto merita di essere arricchito dalla circostanza che alcuna dottrina (cfr. F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., *passim*) ha ravvisato nell’art. 116 TUIR (tra le uniche due presenti, la norma più “vicina” alle società di capitali a ristretta compagine sociale che ci occupano) profili di illegittimità costituzionale in relazione all’art. 3 Cost. Secondo tale dottrina, sembra garantirsi alle S.r.l. a ristretta base, in ragione della stretta somiglianza con le società di persone, un trattamento fiscale più favorevole rispetto alle altre società di capitali (e ciò, sebbene sia ormai pacifica in giurisprudenza la piena legittimità, onde evitare la violazione degli artt. 3, 41 e 53 Cost., non solo dell’art. 5, ma anche del 116 TUIR). Per maggiori chiarimenti, si rimanda a Cap. I, §§ 3, 3.1, 3.2.

²⁴⁹ P. BORIA, *Il principio di trasparenza nell’imposizione della società di persone*, Milano, 1996, p.362; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, p.577; F. GALLO, *Le ragioni del fisco – etica e giustizia nella tassazione*, cit., p.68; G. FALSITTA, *Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d’impresa nell’ordinamento italiano*, in *La struttura dell’impresa e l’imposizione fiscale*, Padova, 1981, p.111.

Evidenziati, senza pretesa di esaustività, alcuni tra i più delicati problemi che un mero concetto può sollevare nella realtà pratica, in particolar modo nel contesto di un paese, come il nostro, che si è sempre caratterizzato per la prevalenza, nel tessuto produttivo, delle c.d. PMI, sembra opportuno tentare di definire gli estremi della nozione di “società a ristretta compagine sociale”²⁵⁰, nella consapevolezza che tale *caratteristica*, dalle prime pronunce della giurisprudenza, che fissavano a cinque il numero massimo di soci²⁵¹ possibili perché la società potesse dirsi “ristretta”, fino alle attuali accezioni di ristrettezza pur in presenza di un tessuto misto persone fisiche/giuridiche, o, ancor di più, di una S.p.a., non è mai stata coincidente né rispettosa dei criteri individuati dall’art. 21, l. 266/1997 o dall’art. 116 TUIR. Nell’esperienza italiana, infatti, non vi sono certezze in merito a tale nozione. Esse cedono il passo ad indirizzi giurisprudenziali, spesso mutevoli (data anche l’assenza, nel nostro ordinamento, di una *case law*), e agli spunti che offre la dottrina²⁵², relativamente ai criteri più idonei alla sua identificazione. È evidente come l’attenzione si sia focalizzata negli anni principalmente su criteri qualitativi, piuttosto che puramente quantitativi, sebbene alcuna dottrina abbia ravvisato proprio nella quota di partecipazione di ogni socio il criterio più

²⁵⁰ Volendo sposare un approccio comparatista, nel tentativo di individuare dei criteri che possano guidare ai fini della perimetrazione del concetto di ristretta base societaria nel nostro ordinamento (non essendoci, in esso, alcuna definizione giuridica al riguardo), nel sistema giuridico francese, ai fini del regime della trasparenza fiscale, le società a ristretta base proprietaria possono essere solo le unipersonali o quelle costituite tra parenti in linea retta o collaterali entro il secondo grado. Non v’è spazio per altre possibili compagini: a differenza che in Italia, la mente non può viaggiare, nel presunto rispetto di un principio di uguaglianza, fino a ricomprendere situazioni altre ad esse assimilabili. Prevale dunque, se vogliamo, la certezza del diritto. Negli Stati Uniti, invece, sempre ai fini dell’opzione per la trasparenza, la ristretta base connota le sole società di capitali aventi soci persone fisiche e residenti, in numero non superiore a cento (si chiamano *closely held corporations* o *small business corporations*). Così F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.208 ss, che rinvia a J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese: le imposte – le procedure*, traduzione a cura di E. De Mita, Milano, 2006, *passim*; J.G. RIENSTRA, *United States – Corporate taxation*, in *IBFD database*, Country surveys, 2007, *passim*; D.L. FORST, *The U.S. international tax treatment of partnerships: a policy-based approach*, in *Berkeley Journal of International law*, 1996, p.239.

²⁵¹ Negli anni, l’Agenzia delle Entrate ha proceduto alla rettifica, tuttavia, anche nei confronti di soci aventi una partecipazione minoritaria, quale il 4,69% del capitale, o addirittura infinitesimale (0,4825%), così E. CERIANA, *La presunzione di distribuzione degli utili in presenza di società a ristretta base azionaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, pp.1451-1458; nonché R. MUFFATO, *La presunzione di distribuzione di utili occulti nel caso di rettifiche a società di capitali a base ristretta o familiare*, cit., p.343, nota 2.

²⁵² Per altra dottrina circa la “ristretta base” confronta, *ex multis*: G. ZIZZO, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Rivista di diritto tributario*, 1994, p.635; G.A. MICHELI, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell’impresa e l’imposizione fiscale*, Padova, 1981, p.45; A. LOVISCULO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980, p.66; A. BENAZZI, *Sulla attribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria del maggior reddito accertato nei confronti della società*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2001, p.325.

adatto a descrivere una condizione di effettiva immedesimazione tra socio e società²⁵³, volta a dare sostanza alla presunzione *de qua*. Unica certezza sembra essere l'opinione che elegge la S.r.l. a prototipo su cui si può modellare la ristretta base, più di ogni altra struttura societaria: in essa, spesso, i soci si eleggono per cooptazione o a trattativa privata (argomentazione di G. Scanu) e, volendo chiamare in causa la disciplina commercial – civilistica, proprio alcune norme dettate per le S.r.l. nel Codice civile sembrano identificare una struttura societaria “chiusa”:

a) i processi deliberativi non collegiali e presi non in ambito assembleare, come avviene per le decisioni dei soci (art. 2479, comma 3, c.c.) e per le scelte gestorie mediante consultazione scritta o sulla base di consenso espresso per iscritto (art. 2475, commi 3 e 4, c.c.);

b) il più blando controllo interno, la cui funzione può essere affidata ai soci piuttosto che al collegio sindacale (obbligatorio, ex art. 2477, comma 2, c.c., solo se capitale minimo uguagli quello richiesto per la S.p.a.) o, ancora, al revisore persona fisica piuttosto che ad una società di revisione (art. 2477, comma 1, c.c.);

c) la chiusura convenzionale della compagine societaria sulla base di accordi statutari o parasociali che limitino (o escludano) la circolazione delle partecipazioni (art. 2469, commi 1 e 2, c.c.);

d) il divieto istituzionale di ricorso alla raccolta presso il pubblico del capitale di rischio (art. 2468 c.c.)”²⁵⁴.

La *ratio*²⁵⁵ della peculiare disciplina, adottata tanto sul piano commercial – civilistico che fiscale, segnatamente per le S.r.l. (o alcune tipologie di S.r.l) rispetto al *genus* delle società di capitali, tuttavia, non solo non permette di concludere per una valenza generale della categoria della “piccola” società di capitali²⁵⁶, ma nemmeno permette di

²⁵³ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.110.

²⁵⁴ Così M. COSSU, *Le piccole società chiuse* e A. FEDELE, *Le piccole società di capitali nel diritto tributario*, in AA.VV., *Studi in tema di forma societaria, servizi pubblici locali, circolazione della ricchezza imprenditoriale*, Torino, 2007, pp.172-173 e p.8, come richiamati da G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, cit., p.447.

²⁵⁵ Ancora una volta, ci si riferisce alla finalità dell’adeguare quanto più possibile la realtà fattuale al tessuto normativo. L’acquisita consapevolezza dei profili di somiglianza esistenti tra società di persone e S.r.l., specie “piccole”, ha portato tanto a riforme nel diritto civile e commerciale (si pensi, *in primis*, alla l. 99/2013 per le S.r.l.s), che nel diritto tributario (da ultimo, il d.lgs. 344/2003 con cui si è introdotto il regime della trasparenza fiscale ad appannaggio anche delle società di capitali), ciò anche nel tentativo di rispettare quanto più possibile il principio di eguaglianza posto dall’art. 3 Cost.

²⁵⁶ G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, cit., p.450.

considerarvi, quale unica eventuale componente, la S.r.l. stessa, quantomeno, non con riguardo alla pratica che ci occupa e ai soggetti da questa coinvolti.

A conferma di ciò, si può ripercorrere la strada che la giurisprudenza, tendenzialmente di legittimità, ha seguito negli anni proprio con specifico riguardo all'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base proprietaria.

Considerate tutte le criticità cui si prestava il modello accertativo *de qua*, prima fra tutti la sufficienza della struttura societaria ristretta quale premessa esclusiva fondante la presunzione, premessa, come ormai abbondantemente chiarito, *quid iuris*, a – tecnica, e *quid facti*, sufficiente *ex se*, la giurisprudenza maggioritaria aveva individuato nelle sole società a conduzione familiare i soggetti cui indirizzare la presunzione di distribuzione²⁵⁷. Sembrava essere proprio l'esistenza di rapporti di familiarità tra i soci la circostanza, ulteriore rispetto alla forma societaria e alla ristretta cerchia di membri facenti parte della partecipata, idonea a giustificare la “sufficienza”, quale fatto noto, della ristrettezza della compagine, costituendo l'*affectio* anzidetta proprio quell'elemento idoneo a conferire gravità, precisione e concordanza alla presunzione in questione; si era soliti riferirsi, infatti, alle società a “ristrettissima base sociale”.

Tale approdo sostanzialmente ragionevole, tuttavia, è stato ben presto superato, registrandosi orientamenti giurisprudenziali legittimanti l'imputazione del maggior reddito societario accertato ai soci, anche con riferimento a società connotate da ristrettezza della compagine sociale, ma non da conduzione familiare.

Così operando, siffatta prassi accertativa è stata estesa anche a situazioni societarie in cui, pur mancando l'*affectio familiaris*, era dato presumere un grado di compartecipazione di tutti i soci (in tal senso si esprime sovente la giurisprudenza

²⁵⁷ Persino l'immaginazione degli autori più critici avallava la verosimiglianza della massima di esperienza consistente nel sovente richiamato “vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci, nella gestione sociale, nonché l'elevato grado di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali” (Cass., n. 15824/2016), qualora la compagine fosse stata composta da soggetti facenti parte della stessa famiglia.

In tal senso si pronunciò la Cassazione, con sentenza n. 5729/1995: “in tema di redditi di capitale, non può considerarsi illogica la presunzione (semplice) che gli utili extracontabili di una società per azioni a ristrettissima base familiare (genitori e figli) siano stati distribuiti ai soci, tenuto conto della *complicità* che normalmente avvince i membri di un gruppo così composto”; nonché con le sentenze n. 2390/2000 e 4695/2002: “nel caso di una società di capitali, pur non sussistendo - a differenza di quanto previsto per le società di persone - una presunzione legale di distribuzione dell'utile ai soci, l'appartenenza della società ad una stretta cerchia familiare può costituire, sul piano degli indizi, elemento di prova dell'avvenuta distribuzione degli utili in questione” e “in materia di accertamento delle imposte sui redditi, la ristretta base familiare di una società di capitali può costituire il fatto noto che consente all'ufficio, in sede di rettifica della dichiarazione, di risalire, in via di presunzione (semplice) ex artt. 2727 e 2729 cod. civ., a quello - ignorato e da verificare - della distribuzione, ai soci, del maggior utile non contabilizzato”.

maggioritaria)²⁵⁸ tale da rinforzare la “possibilità e verosimiglianza, secondo un criterio di normalità, che i maggiori utili non dichiarati venissero distribuiti a ciascun socio in misura proporzionale alle quote di partecipazione da questi detenute”²⁵⁹; come pure è stata estesa alle S.r.l. unipersonali²⁶⁰ anche se gestite, di fatto, da un terzo²⁶¹.

Ciò che sembrava insuperabile, tuttavia, era la natura dei singoli soci delle società “ristrette”: questi non potevano che essere persone fisiche. Appariva del tutto coerente

²⁵⁸ A ben vedere, proprio a partire da questa estensione di carattere soggettivo la presunzione semplice di distribuzione ha mutato i propri connotati in presunzione applicabile pressoché *erga omnes*, in via generale ed astratta, in presenza di società di capitali a ristretta compagine societaria, in cui si fosse accertato dell’utile extrabilancio. Sulla base di quali elementi, difatti, era dato presumere una compartecipazione di tutti i soci alla gestione sociale, in assenza del più che plausibile vincolo familiare? L’allegazione, da parte dell’Agenzia delle Entrate, di elementi fattuali deponenti in tal senso avrebbe potuto giustificare l’estensione. Tuttavia, come già si è sottolineato *supra*, §2, la giurisprudenza maggioritaria non ha quasi mai richiesto la prova della “complicità” e stretta confidenza dei membri della compagine, ritenendo soddisfatta la verosimiglianza dell’argomentazione presuntiva dalla sola presenza della ristretta base societaria. Invece, perché operi la presunzione tanto l’Ufficio accertatore che il Collegio giudicante dovrebbero compiere un’indagine approfondita, poiché la massima di esperienza della ristrettezza della base proprietaria dovrebbe essere calata in un diverso contesto, che è quello della società con esiguo numero di membri non legati da parentele o affinità, ma, tutt’al più, da un vincolo di amicizia.

²⁵⁹ B. IANNIELLO, *S.r.l. “a ristretta base” e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, cit., p.32. In tal senso Cassazione, sent. n. 2606/2000 e ord. n. 24572/2014: “in tema di redditi di capitale, non può escludersi l’idoneità della base azionaria ristretta e/o familiare a fondare la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati” e “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima l’applicazione, alle società di capitali a ristretta base partecipativa, della presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili - salva prova contraria da parte del contribuente - anche in assenza di rapporti di parentela, in quanto la ristrettezza della base sociale implica di per sé un elevato grado di compartecipazione dei soci, la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell’esistenza di utili extra bilancio” (similmente anche C.T.P. L’Aquila, sent. n. 1191/2017); nonché Cassazione, sent. n. 1932/2016: “il principio della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, ancorché spesso enunciato nell’ambito di controversie in cui i (pochi) soci della società di capitale erano (anche) legati tra loro da rapporti di parentela o di coniugio, non postula necessariamente l’esistenza di tali rapporti, in quanto deriva dalla regola di comune esperienza secondo cui dalla ristrettezza della base sociale discende - secondo l’*id quod plerumque accidit* e salva la possibilità del contribuente di offrire la prova contraria - un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo tra i soci medesimi; il che è legittimo, anche quando i soci non siano legati da rapporti familiari, la presunzione che gli stessi siano edotti degli affari sociali e quindi siano consapevoli dell’esistenza di utili extra bilancio e se li distribuiscano in proporzione delle rispettive quote di partecipazione al capitale”.

²⁶⁰ Secondo l’ordinanza n. 15422/2021 della Corte di Cassazione: “in tema di accertamento delle imposte sui redditi conseguiti dalla S.r.l. unipersonale, opera la presunzione di distribuzione di eventuali utili extracontabili accertati a carico della società, per cui i redditi realizzati in nero si presumono distribuiti al socio unico, fatta salva, per quest’ultimo, la dimostrazione che siffatta distribuzione non vi sia stata, nonché che i maggiori ricavi accertati nei confronti della società non abbiano formato oggetto di distribuzione in suo favore, ma siano stati accantonati dalla società ovvero dalla medesima reinvestiti”. È di facile immaginazione la ragion d’essere di questa decisione. Se la presunzione è legittima delle società di capitali connotate da ristrettezza sociale, ancor di più tale presunzione potrà operare in caso di socio unico, quando la persona giuridica è evidentemente uno schermo formale.

²⁶¹ Si veda la sentenza della Cassazione, n. 1947/2019: “la presenza di un amministratore di fatto, in sé, non dimostra anche la percezione, da parte di quest’ultimo, degli utili non contabilizzati; è inverosimile ritenere che il contribuente, unico socio della società, non tragga guadagno dalla condotta illecita di falsa fatturazione del terzo gestore”. Tutte queste “estensioni” di natura soggettiva, sono state certamente dettate dal bisogno, già precedentemente sottolineato, di recuperare gettito (in effetti, oltre alla maggiore imposta dovuta da società e soci, si recuperano anche sanzioni e interessi).

con la genesi della tesi dell’A.F. l’assunto, confermato a più riprese dalla giurisprudenza di ultima istanza (ma non solo), per cui non fosse applicabile la presunzione di distribuzione di utili extracontabili laddove non vi fosse stato un rapporto diretto società – soci, bensì un rapporto “mediato” da un soggetto interposto avente personalità giuridica. La presunzione, infatti, non si riteneva potesse operare “più volte lungo la catena delle partecipazioni societarie, seppur si fosse trattato di società a ristretta compagine sociale, fino a giungere al socio persona fisica”²⁶². Ma le critiche anche a tale – opportuna – impostazione non sono tardate ad arrivare, addirittura dalla stessa dottrina²⁶³; si è così ritenuta legittima l’esclusione di operatività della presunzione nel caso in cui la persona giuridica intermedia fosse stata una società ad azionariato diffuso, ma non in caso di un socio persona giuridica costituito in forma di S.r.l. a ristretta base. Così, gli orientamenti giurisprudenziali maggioritari sono pervenuti ad includere nel novero dei soggetti interessati dall’accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base societaria anche le strutture societarie caratterizzate dalla presenza di soci persone giuridiche “interposte”²⁶⁴, che fossero S.r.l. “piccole”, società di persone o società per azioni^{265 266}.

²⁶² A. BORGOGGIO, *Presunzione di distribuzione inapplicabile se tra il socio e la piccola S.r.l. si frappone un'altra società*, in *Fisco*, 2021, pp.1694 ss. Deponeva inoltre in tal senso la necessità di non contravvenire completamente all’unico – relativo – riferimento di legge, l’art. 116 TUIR, che, a dispetto della solo abbozzata definizione di ristretta base societaria, appariva invece inequivoco nel richiedere che i soci fossero esclusivamente persone fisiche. Nella recente sentenza della C.T.R. Lombardia, n. 719/2020: “l’Ufficio fonda l’avviso sulla base della presunzione di riparto degli utili: tale presunzione di riparto, tuttavia, opera solo in caso di società a ristretta base sociale e riguarda il rapporto diretto società soci. Qui, invece, tale rapporto risulta intermediato dalla presenza di un altro e diverso soggetto giuridico, la ... S.r.l., società non sottoposta a controllo. La presenza di tale soggetto rende del tutto inattendibile l’operatività della presunzione invocata dall’Ufficio, non essendovi collegamento diretto tra la ... ed il socio ... e non essendo noto se gli utili accertati in capo alla prima sono confluiti in capo alla ...”. Così disponendo la giurisprudenza offriva una “maggiore garanzia a tutela della posizione dei soci persone fisiche”, in tal senso, M. LEO, *Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci in caso di soggetti societari interposti*, in *Corriere tributario*, 2021, pp.125 ss; G.M. COMMITTERI, M.G. STRAZZULLA, *L’accertamento delle c.d. società a ristretta compagine sociale*, in G. Marini, G. Graziano e M. Pellicchia (a cura di), *Lezioni e sentenze di diritto tributario*, Roma, 2014, pp.55 ss.

²⁶³ A. BORGOGGIO, *Presunzione di distribuzione inapplicabile se tra il socio e la piccola S.r.l. si frappone un'altra società*, *cit.*, p.1695; per ulteriori spunti critici si rimanda ai contributi citati in nota n. 262 nonché ai riferimenti bibliografici in essi contenuti; all’Autore si rimanda anche per il periodo che segue.

²⁶⁴ Per un riscontro di matrice giurisprudenziale si vedano Cassazione, sent. n. 13841/2021: “(...) tale affermazione non è in linea con il costante orientamento di questa Corte (sentenza n. 13338/2009, ordinanza n. 24572/2014, ordinanza n. 33976/2019, sentenza n. 29503/2020) che insegna che la presunzione di riparto degli utili extra-bilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell’abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza, nonché nella tendenza all’oggettivazione del diritto commerciale ed all’attribuzione di rilevanza giuridica all’impresa, indipendentemente dalla forma

Secondo alcuni autori²⁶⁷, la circostanza che la “partecipazione fosse rappresentata da persone giuridiche connotate, come tali, dalla prescrizione di precise regole disciplinatrici della gestione dell’impresa, del suo controllo e delle procedure di approvazione delle fondamentali iniziative imprenditoriali, rendeva ancor più penetrante la presunzione dell’elevato grado di partecipazione dei soci alla vita sociale”; secondo altri, un’apertura del genere, da considerarsi ammissibile, non poteva tuttavia prescindere da “un’indagine più approfondita, volta a provare se gli utili extracontabili accertati in capo alla società fossero confluiti nella disponibilità diretta dei soci persone fisiche di ultima istanza”²⁶⁸, secondo il principio dell’*id quod plerumque accidit*²⁶⁹.

giuridica assunta dal suo titolare. A ciò si deve aggiungere che, secondo altro condivisibile orientamento di questa Corte (n. 27049/2019 e n. 13338/2009) la presunzione di distribuzione degli utili occulti va estesa anche a quegli ulteriori livelli di partecipazione (in tesi ristretta) per il tramite di altre società. Va, da ultimo, ricordato che tale interpretazione è adottata anche in ossequio alla Raccomandazione UE n. 772 del 2012 (p.4.2 e p.4.4), circa la necessità di un intervento degli Stati ove si riscontri *una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l’imposizione*”; e Cassazione, sent. n. 13338/2009: “ferma rimanendo la liceità civilistica della scelta organizzativa per la titolarità dell’impresa, non si potrà opporre l’esistenza di un socio intermedio avente la natura di persona giuridica per sottrarre i pochi soci effettivi dell’impresa alla presunzione di essersi ripartiti gli utili non contabilizzati” (ma anche Cass., sent. n. 24079/2019, C.T.P. L’Aquila, sent. n. 1191/2017).

²⁶⁵ Si veda la pronuncia della Cassazione, n. 2224/2021: “va anche chiarito che sussiste la società a ristretta base partecipativa anche quando il capitale della S.r.l. è posseduto da una società di persone ed anche da una società per azioni, nel caso in cui le quote di quest’ultima siano possedute da persone fisiche facenti parte del medesimo nucleo familiare. Non si può, quindi, opporre l’esistenza di un socio intermedio, avente la natura di personalità giuridica, per sottrarre i pochi soci effettivi dell’impresa alla presunzione di essersi ripartiti gli utili non contabilizzati”. Analoga apertura, secondo M. LEO, *Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci in caso di soggetti societari interposti*, cit., p.129, potrebbe interessare le società di holding partecipate da pochi soci.

²⁶⁶ La società, dunque, poteva essere costituita da sole persone fisiche, da sole persone giuridiche, o da persone fisiche e giuridiche; ognuna di queste ipotesi avrebbe “superato” iter argomentativo alla base della tesi amministrativa oggetto di studio. 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*, cit., pp.1891 ss; F. PAPARELLA, *Possesso di redditi e interposizione: contributo allo studio dell’elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000, passim; G. MAISTO, *La tassazione dei dividendi inter-societari*, Milano, 2011, pp.11 ss.

²⁶⁷ A. BORGOGGIO, *Presunzione di distribuzione inapplicabile se tra il socio e la piccola S.r.l. si frappone un’altra società*, cit., p.1695.

²⁶⁸ In tal caso, gli effetti della presunzione hanno una doppia conseguenza: prima postulano che l’utile extracontabile sia confluito nelle casse della persona giuridica socia, ed in secondo luogo che gli stessi, dalla società presumibilmente percipiente, siano giunti nelle mani dei soggetti finali – i soci – (Cass., sent. n. 13841/2021); inoltre, quale ulteriore motivazione dell’approdo, in tale sentenza riconfermato, la Corte continua: “è ben vero, infatti che, secondo le previsioni generali del diritto societario, qualora la partecipazione sia detenuta da una società di capitali, la dimostrazione dell’avvenuta distribuzione dell’utile è affidata non già alla presunzione legata alla ristrettezza della partecipazione medesima, bensì al riscontro dell’avvenuta contabilizzazione nel bilancio della partecipazione stessa, in termini di incremento patrimoniale dell’attivo circolante. (...) Tanto si verifica poiché, sempre per il diritto comune delle società, i soci persone fisiche non sono tenuti ad alcuna contabilità obbligatoria, e ciò rende legittimo presumere, fino a prova contraria, che la ristretta dimensione sociale abbia determinato l’automatica distruzione dell’utile occulto tra i soci medesimi. Ciò che ancora deriva dalla medesima disciplina prevista per le società di persone – ove tipologicamente non v’è distinzione tra patrimonio sociale e patrimonio dei singoli soci.

L'ultima declinazione, nei risvolti giurisprudenziali estensivi di "carattere soggettivo", che merita di essere accennata, attiene a quali strutture societarie legittimino l'operatività della presunzione in esame. La proposizione sembrerebbe far fare un passo indietro al discorso: sin ora ci si è soffermati proprio sul modello di società di capitali che si presta a tale argomentazione, cioè la S.r.l. ristretta, che, per struttura e *management*, parrebbe giustificare la presunzione, semplice e non legale, di distribuzione ai soci degli utili extracontabili. In realtà, si è già evidenziato *supra*, come la categoria delle piccole società di capitali non possa dirsi esclusivamente composta dalle S.r.l. Diverse delle pronunce relative alla prassi che ci occupa (molte già citate in nota), *a fortiori*, quanto ai referenti soggettivi della stessa, parlano chiaramente di società di capitali, e non solo di società a responsabilità limitata; dunque, ben potrà l'Amministrazione finanziaria applicare la presunzione di distribuzione ai più vari assetti associativo – partecipativi rientranti nel *genus* delle società di capitali, dovendo poi il giudice del merito valutare, nel caso concreto, se ricorrano i presupposti fattuali perché operi la presunzione. La giurisprudenza di merito e di legittimità, invero, ha mostrato di preferire una visuale applicativa ampia, ritenendo la presunzione suscettibile di applicazione anche con riferimento a realtà societarie diverse da quelle finora menzionate, quali in particolare le società cooperative²⁷⁰ e le società per azioni²⁷¹.

²⁶⁹ M. LEO, *Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci in caso di soggetti societari interposti*, cit., p.127. Altra dottrina ancora si schiera contro tale estensivo approdo giurisprudenziale: "(...) opinando nei superiori termini si darebbe luogo eccome alla violazione del divieto di praesumptio da praesumpto, in quanto la presunzione di distribuzione degli utili occulti accertati in capo alla società non muoverebbe più da un "fatto noto" rappresentato dal ristretto numero di soci detentori di quote partecipative, bensì da un'altra presunzione, vale a dire quella secondo cui le quote della società accertata, ancorché formalmente di proprietà di un'altra società, sarebbero invero nella sostanza detenute dai soci persone fisiche di quest'ultima ai quali, pertanto, si dovrebbero imputare i presunti redditi occulti", così C. FERRARI, S. SCHILLACI, *Ristretta base societaria: presunzione di distribuzione degli utili occulti anche quando uno dei soci sia una S.r.l.*, in *Fisco*, 2021, pp.2577 ss.

²⁷⁰ "La presunzione di distribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa degli utili extra bilancio accertati in capo all'ente collettivo è applicabile anche ai quotisti od azionisti di società cooperative, a nulla rilevando le distinte, diverse, pervasive e precise norme civilistiche che disciplinano la destinazione degli utili e delle riserve di tali enti", così Cass., ord. 28809/2021, dove, in particolare, si legge: "inammissibile è (...) la censura secondo cui la cooperativa prevedrebbe, per statuto, che non sia consentita la distribuzione degli utili ai soci, in quanto né dalla sentenza impugnata, né dal ricorso risulta espressamente che la questione fosse stata proposta in primo grado e poi riproposta in appello, per cui deve ritenersi *ex actis* questione nuova e, pertanto, inammissibile in sede di legittimità". Sebbene l'estratto affronti una questione precipuamente processuale, le doglianze del contribuente non appaiono del tutto infondate: la disciplina delle riserve e degli utili nell'ambito delle società cooperative è *sui generis*, tanto in caso di cooperative "ordinarie" che in caso di cooperative a "mutualità prevalente", dove, in termini generali, vige il divieto assoluto di distribuzione degli utili ex art. 2514 c.c. Inoltre, con riguardo alla realtà fattuale di tali tipi di società, il legislatore si preoccupa di specificare già nel tessuto normativo le sanzioni operanti in caso di illegale ripartizione degli utili e delle riserve (art. 2627 c.c.; non si tratta dunque di una presunzione giurisprudenziale, ma di un disposto di legge). La dottrina

In conclusione, riassumendo gli sviluppi argomentativi sinora emersi, il concetto di “ristretta base”, da solo, non è idoneo a sostenere le fondamenta giustificative del discorso presuntivo oggetto di studio.

Non è, infatti, inequivocamente foriera della compartecipazione di tutti i soci nella gestione sociale, e ciò, almeno, per due ordini di ragioni. In primo luogo, perché il vincolo di controllo e solidarietà ben potrebbe caratterizzare anche strutture societarie ad azionariato diffuso, qualora i soci scegliessero di avvalersi di patti parasociali e sindacati di voto (nei limiti del legittimo), racchiudendo nelle mani di pochi il controllo della gestione e pur essendo la struttura, di per sé, costituita da un ingente numero di soggetti e da organi tutt'altro che fittizi²⁷². In secondo luogo, perché, pur sussistendo la base sociale ristretta, il diretto coinvolgimento di tutti i suoi membri negli affari sociali potrebbe essere osteggiato da diversi fattori: la possibile esistenza di un socio tiranno;

maggioritaria propenderebbe per l'evitare un'applicazione *de plano* della presunzione in tal caso, dovendosi in effetti considerare la “specificità di carattere civilistico delle società cooperative e dei vincoli cui esse sono sottoposte”; diversamente, si rischierebbe di contrastare il dato normativo, almeno per la parte, tra le tante, in cui dispone dei vincoli di destinazione *ad hoc* relativi alle riserve legali o ai fondi per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Sono almeno tre le ragioni per cui le società cooperative, nel rispetto della loro normativa, non ammettono, secondo alcuna dottrina (A. BORGHETTI, *Presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società a ristretta base anche per le cooperative*, in *Fisco*, 2021, pp.4469 ss.), l'applicazione *de plano* della presunzione: *primum*, l'art. 2522 c.c. che, per esse, prevede un numero minimo di soci quale condizione necessaria non solo per la costituzione, ma anche per la sopravvivenza; *deinde*, la previsione di un rigido assetto di controlli cui esse devono essere sottoposte – si veda il ruolo collegio sindacale, nonché dei revisori legali, indipendentemente dal numero di membri; tale condizione rappresenta già un deterrente all'evasione e un meccanismo di possibile autocontrollo. *Post*, gli artt. 2545-quater e 2545-quinquies c.c., che delineano in termini altrettanto rigorosi la disciplina delle riserve: a quelle “indivisibili”, infatti, si aggiungono gli ulteriori limiti apposti alle riserve c.d. “disponibili”. Salvo sporadici interventi, in tal senso, offerti dalla giurisprudenza (si vedano, *ex multis*, Cass., sent. n. 14046/2019 e C.T.R. Lazio, n. 108/2011), l'indirizzo maggioritario continua a propendere per una piena legittimità della pratica anche in tale contesto (*ex pluribus*, Cass., ord. n. 4744/2021, n. 27381/2020, n. 30381/2019, n. 6823/2016 e n. 21415/2007). Per le riflessioni in nota si rinvia a A. BORGHETTI, *Presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società a ristretta base anche per le cooperative*, *cit.*, pp.4469 ss. Si vedano inoltre, sulla disciplina delle società cooperative, G. MERUZZI, *Complemento di diritto commerciale: società di capitali e cooperative*, Milano, 2017, p.314; G. BONFANTE, *La società cooperativa*, in G. Cottino, *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2014, pp.454 ss; L. MACRÌ, R. SABADINI, S. ZANNONI, *Società cooperative e consorzi*, 2018, Milano, pp. 212-217.

²⁷¹ In tal senso la Cassazione, con ordinanza n. 15882/2021 e 27049/2019, nonché C.T.P. Pistoia n. 151/2021. Contrariamente a ciò che ci si aspetterebbe dai ragionamenti giudiziari, le Corti non hanno ritenuto di dare peso, in queste pronunce, alle ordinarie regole di *governance* di tali strutture ad azionariato diffuso; in particolare la Commissione Tributaria Provinciale, da ultimo citata, che ha ritenuto, almeno con riguardo alle S.p.A. unipersonali, che “il contribuente ha certamente partecipato alla gestione, di fatto, delle attività della società”.

²⁷² G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, *cit.*, p.448. Come sottolineato da L. PERRONE, *Il tipo di società: profili di rilevanza del dato numerico*, in *AA.VV.*, *La rilevanza dei numeri nel diritto commerciale*, Milano, 2001, pp.82 ss, “non è infrequente che imprese dotate di patrimoni consistenti e con attività articolate in più mercati mostrino una concentrazione del capitale nelle mani di pochi soggetti: ciò è riscontrabile anche nell'esperienza italiana laddove talune holding familiari sono poste al vertice dei più importanti gruppi industriali”.

l'indifferenza di un socio, seppure familiare o affine, quanto alla gestione degli affari sociali; l'esercizio, da parte di uno dei soci, di un'attività estranea ed altra rispetto a quella della società; il dissidio tra i familiari – che, forse, potrebbe assumersi come “massima di esperienza”, spesso e volentieri, al pari della complicità che dovrebbe avvicinare i soci di complessi societari ristretti, solo per citarne alcuni.

Le incertezze della dottrina e della giurisprudenza quanto ai complessi societari cui tale struttura “ristretta” può applicarsi (e alla natura dei loro soci), l'assenza di definizione, *quid iuris*, di base societaria ristretta, nonché, *quid facti*, la circostanza che non occorra dimostrare la sinergia avvincente i soci della stessa, testimoniano quanto arbitraria possa essere l'assunzione di un concetto così evanescente a fatto noto atto a giustificare una concatenazione di eventi solo presunti.

In tale quadro generale, dunque, nel parere di chi scrive, si dovrebbero tenere molto più in considerazione le criticità annesse alla locuzione in esame, dovendosi sposare con fervore le soluzioni di compromesso che molta giurisprudenza, di merito e di legittimità, ha portato alla luce: la base ristretta, *in primis*, va accertata; inoltre, ha valore meramente indiziario, di premessa imprescindibile, e va sommata a plurimi e disparati altri elementi²⁷³ capaci di connotarla quanto più possibile di corrispondenza al vero, affinché si provi che la massima di esperienza, generalmente valevole e solo probabilmente effettiva, sia applicabile anche al caso concreto. Ancora una volta, dunque, ci si riallaccia alle critiche già mosse all'orientamento maggioritario²⁷⁴: il contesto conoscitivo emergente dal quadro istruttorio acquisito nel singolo caso concreto non va mai dimenticato, e la veridicità della presunzione giurisprudenziale, in quanto semplice, va valutata caso per caso, al netto degli elementi che l'A.F. fornirà e che il giudice del merito vaglierà. L'assenza di una perimetrazione normativa del concetto di ristretta base, in definitiva, è solo un indice ulteriore deponente per la

²⁷³ Secondo A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, cit., p.706, secondo cui gli Uffici devono provare la reale percezione degli utili da parte dei soci: “dopo aver accertato la ristretta base sociale, gli Uffici devono, dunque, attivarsi per ricercare “fatti – indice” di erogazioni derivate e consequenziali della fonte principale, il bilancio societario, quale possibile provenienza di mezzi per l'instaurazione di ulteriori sintomatiche fonti, quali, ad esempio, conti bancari/postali o di altro genere dei soci con movimenti, nel periodo di imposta accertato o nei successivi, ricollegabili per entità agli utili extra-contabili accertati ai soci stessi; eventuali acquisti immobiliari, nelle stesse circostanze temporali; operazioni finanziarie (acquisto di titoli, di fondi comuni, di partecipazioni in altre società ecc.); polizze per rendite vitalizie o pensionistiche; tenore di vita (abitazioni; disponibilità di personale domestico; soggiorni all'estero; viaggi; crociere; automobili di lusso, ecc.)”.

²⁷⁴ *Supra*, Cap. II, §2.

necessità di vagliare l'inferenza presuntiva della circostanza nel contesto della fattispecie di volta in volta oggetto d'accertamento.

3.1. *Segue. Il “mutamento” della compagine sociale nel corso del periodo d'imposta*²⁷⁵

Per completezza d'indagine, merita di essere accennato un ulteriore profilo che, seppur riguardante le società di persone, è suscettibile di interessare anche i referenti soggettivi coinvolti dalla presunzione di distribuzione, ossia le società di capitali a ristretta base proprietaria.

Ci si riferisce al caso del “mutamento” della compagine sociale nel corso del periodo d'imposta. Ci si chiede cosa accada se un nuovo socio subentri, sostituendosi al vecchio, nel corso dell'esercizio di gestione²⁷⁶. La giurisprudenza, *ex plurimis*, con le pronunce n. 20126/2018 e 27830/2018, ha ritenuto che i redditi maturati dalla società nel periodo d'imposta si debbano imputare a colui il quale è socio al momento dell'approvazione del rendiconto (dunque, al socio subentrante), in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. Tale soluzione, oltre ad essere basata sulla realtà di fatto per cui non potrebbe operarsi una divisione perfetta dell'utile spettante al socio uscente e al subentrante in ragione dei rispettivi periodi di partecipazione all'ente, poiché la produzione del reddito è un evento discontinuo e non uniforme, si fonda anche

²⁷⁵ Il riferimento bibliografico principale per questo paragrafo, a partire dal titolo, è F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società di capitali a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., §5.

²⁷⁶ Interessante, a proposito del recesso di un socio dopo il periodo d'imposta relativo alla presunta distribuzione dell'utile extrabilancio, la pronuncia, recentissima, n. 4239/2022: “Se infatti è corretta l'interpretazione che riconosce in capo al socio la conoscibilità degli atti indirizzati alla società, anche per la peculiare ristrettezza della compagine sociale, non può certo affermarsi che il socio receduto abbia accesso agli atti e alla documentazione sociale, così come prevede gli artt. 2261 e 2320 c.c. per le società di persone, oppure l'art. 2476 c.c., comma 2, per le società a responsabilità limitata. Ci si troverebbe in altri termini di fronte ad un soggetto che, ricevuta notificazione di un avviso d'accertamento con il quale gli si ridetermina il reddito da partecipazione in una società, di cui non è più socio, ma relativamente ad una annualità in cui tale era, deve apprestare nei successivi sessanta giorni la propria difesa (o anche solo valutare se ciò convenga), senza alcuna garanzia di accesso alla documentazione notificata alla società, cui *per relationem* fa rinvio l'atto impositivo ricevuto (...) conseguentemente l'avviso di accertamento notificato al P., che ai fini della motivazione ha fatto rinvio all'avviso di accertamento indirizzato alla società, doveva essere corroborato dalla allegazione della documentazione citata, o dalla riproduzione dei suoi contenuti essenziali”.

sulla ragione di diritto per cui, nelle società di persone, il diritto all'utile del socio sorge solo nel momento dell'approvazione del rendiconto²⁷⁷.

Nell'ottica della giurisprudenza di legittimità, le somiglianze di fatto tra società di persone e società di capitali a ristretta base partecipativa permettono l'operare del principio "per cui non è giustificabile l'imputazione del maggior reddito societario, ai soci receduti in corso d'anno, in rapporto al periodo di partecipazione, posto che la maturazione del reddito da parte della società non avviene necessariamente secondo un criterio costante ed uniforme nel tempo"^{278 279}, anche e proprio nei riguardi delle società di capitali ristrette.

4. Gli utili costituenti "oggetto" della vicenda accertativa: la ricostruzione del maggior imponibile

Un ulteriore ed interessante profilo di studio della questione attiene al tipo di utile che, a fronte del "nero" accertato in capo alla società, la ristrettezza sociale e la circostanza che non vi siano indici deponenti per il reinvestimento o l'accantonamento, legittima l'operare della presunzione, e dunque, il recupero ad imposizione del maggior reddito accertato non solo presso la società, ma anche in capo ai soci; ciò, a ben vedere,

²⁷⁷ E. BELLI CONTARINI, *Modificazione della compagine societaria nelle società di persone a seguito di scioglimento parziale del rapporto sociale: aspetti fiscali*, in *Rivista di diritto tributario*, 1995, p.839; N. FORTUNATO, *Le modifiche della compagine sociale nelle società tassate per trasparenza: spunti per una interpretazione sistematica*, in *Rassegna tributaria*, 2005, p.1868; A. E. GRANELLI, *Sull'imputazione dei redditi prodotti in forma associata a seguito di modificazioni del rapporto sociale intervenute in corso d'esercizio*, in *Bollettino tributario*, 1978, p.1552; E. GRASSI, *L'imputazione dei redditi prodotti in forma associata in occasione della cessione di quota di partecipazione in corso d'opera*, in *Fisco*, 1995; M. NUSSI, *Spunti per una rimeditazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, cit., p.732; Id., *Ancora in tema di trasferimenti di quote di società di persone e individuazione dei soggetti passivi: una sentenza poco meditata*, in *Rassegna tributaria*, 1994, *passim*.

²⁷⁸ Tale ultimo inciso sembrerebbe lasciare ammettere che l'Agenzia delle Entrate possa, comunque, fornire la prova della produzione del reddito in uno specifico momento e, quindi, la sua diretta imputazione ad un socio, piuttosto che ad un altro.

²⁷⁹ "Altrettanto tradizionalmente viene replicato a tale osservazione che, poiché la cessione della quota determina effetti fiscali sia in capo al cedente, sia in capo al cessionario, è ben possibile che, imputando il reddito della società ai soggetti che hanno la qualità di socio al termine del periodo d'imposta, si venga a creare un fenomeno di doppia imposizione. Potrà accadere, infatti, che la quota di utile maturato fino al momento il cui il socio fuoriesce dalla compagine sociale (di cui si è tenuto conto nella determinazione del prezzo di cessione) sia tassata, una prima volta, quale plusvalenza in capo al cedente e sia tassata, una seconda volta, in capo al cessionario quale reddito di partecipazione". F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società di capitali a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., pp.2407 ss.

malgrado il principio di cassa²⁸⁰, in regime IRPEF (quanto ai redditi di capitale), richieda per la riscossione della porzione di imposta non assolta dal socio che il maggior reddito sia stato (*pro quota*) effettivamente distribuito e/o percepito.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, si è avvalsa degli spunti offerti dal legislatore tributario (l'espressione è di F. Rasi) – (“è stato affermato che il legislatore tributario fa riferimento ad una nozione «sostanziale» di dividendo in luogo di quella «formale» civilistica, conclusione che risulta avvalorata dall'espressione *utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione* di cui all'art. 47, 1° comma, TUIR (...) si tratta di un'espressione introdotta nel nostro ordinamento dalla l. n. 1745 del 1962 la cui ampia latitudine semantica rende il terreno fertile per forme di interpretazione estensiva orientate ad un approccio «sostanzialistico» alla tassazione dei dividendi formati al di fuori degli ordinari schemi civilistici”²⁸¹) –, per superare i “limiti” che il dettato civilistico potrebbe porre al recupero del reddito societario come reddito di capitale in capo al socio. In tale settore, il termine “dividendo” descrive gli utili effettivamente conseguiti, risultanti da un bilancio regolarmente approvato e da una delibera assembleare effettivamente indirizzata alla loro distribuzione, ex art. 2433²⁸² c.c. Sposare tale accezione civilistica in ambito tributario, avrebbe significato sacrificare la ragione fiscale, lasciando campo libero ai fenomeni evasivi: gli Uffici finanziari, infatti, non avrebbero avuto titoli per accertare distribuzioni di utili occulti o fittizi, ma solo distribuzioni di utili reali (sono tali quelli rispettosi delle tre condizioni anzidette poste dall'art. 2433 c.c.)²⁸³. È per tale ragione che la nozione sostanziale di dividendo,

²⁸⁰ Quest'ultimo è disciplinato tanto a livello civilistico (art. 2478-bis c.c.) che fiscale (artt. 44, co.1 e 47, co.1 TUIR) In particolare, ex art. 2478-bis c.c., contestualmente all'approvazione del bilancio, i soci devono anche decidere della distribuzione degli utili. Si ribadisce dunque non solo che bilancio e la distribuzione degli utili vadano di pari passo, ma anche che la delibera di distribuzione sia ad esclusivo appannaggio della compagine societaria. Il principio di cassa, in ambito tributario, è superato proprio dalle società a ristretta base proprietaria, dove, secondo i giudici, la tassazione in capo ai soci del reddito prodotto dalla società può prescindere da una formale delibera di distribuzione degli utili, per tutte le ragioni che si è già in precedenza avuto modo di sottolineare, così M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, cit., pp.19-20.

²⁸¹ G. MELIS, *Nozione di “dividendo” tra normativa tributaria ed evoluzione del diritto delle società*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2013, pp.1031 ss; ma anche G. FALSITTA, *Utili e dividendi (imposizione su)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1993, pp.1 ss; M. FOSCHINI, *Dividendi (distribuzione dei)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1964, p.372.

²⁸² Art. 2433, co.1: “La deliberazione sulla distribuzione degli utili è adottata dall'assemblea che approva il bilancio ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal consiglio di sorveglianza, dall'assemblea convocata a norma dell'articolo 2364 bis, secondo comma”.

²⁸³ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.40 ss. Al fine di una maggiore chiarezza, per comprendere quali siano i possibili utili che una qualunque entità societaria possa realizzare, e a quali di questi si

elaborata dall'Amministrazione, comprende tutte le "utilità che, sotto qualunque denominazione, vengono attribuite ai soci senza adeguato corrispettivo; essa permette di superare le formalità dei fenomeni giuridici per coglierne al meglio l'essenza economica"²⁸⁴.

Tornando al punto di partenza del nostro discorso, occorre comprendere come, nella procedura accertativa che vede operare la "presunzione di distribuzione", l'Ufficio ministeriale ricostruisca la base imponibile veicolante l'accertamento tanto nei confronti della società, che nei confronti del socio: quali siano, dunque, i percorsi ricostruttivi del maggior reddito societario che possano prestare il fianco al ragionamento inferenziale, tali da comportarne l'imputazione e il conseguente recupero impositivo anche in capo ai soci.

L'accertamento di maggior reddito in capo alla società, di prassi, può consistere in:

- “- rettifiche, quali quelle derivanti dal riscontro di ricavi non contabilizzati (o contabilizzati in misura inferiore al reale) o costi fittizi, corrispondenti ad operazioni finalizzate a creare disponibilità monetarie presso la società;
- rettifiche aventi mera natura fiscale quali il disconoscimento di costi effettivamente sostenuti, per difetto di inerenza o per indeducibilità totale o parziale, in base a specifiche norme di legge;
- rettifiche di componenti negativi di reddito esposti in bilancio in misura superiore al consentito, al fine di ridurre l'imponibile fiscale, ai quali, però, non corrisponda la creazione di disponibilità monetarie (tra i quali, gli accantonamenti);
- rettifiche delle valutazioni di poste dell'attivo patrimoniale, contabilizzate in bilancio per valori inferiori a quelli minimi previsti dalle norme fiscali (ad esempio, la svalutazione del magazzino)"²⁸⁵.

riferisca il discorso in esame, è bene richiamare all'attenzione che, *in primis*, possono conseguirsi utili "reali", ossia effettivi, risultanti da un bilancio ordinariamente approvato e distribuiti a fronte di una delibera dell'assemblea societaria; questi potranno sottendere costi deducibili, o non deducibili; in secondo luogo, potrebbero realizzarsi utili "fittizi", risultanti sì dal bilancio e dalla delibera assembleare, ma privi di natura reddituale poiché non effettivamente conseguiti; infine, utili "occulti", cioè utili realmente conseguiti (che l'Amministrazione accerterà per tramite del meccanismo presuntivo ex art. 39 D.P.R. 600/1973), ma non consacrati né nel bilancio regolarmente approvato, né tantomeno nella delibera assembleare foriera della distribuzione degli stessi ai soci. Sono questi gli utili su cui l'Amministrazione si concentrerà in sede accertativa, e sui quali applicherà la presunzione, al netto di un ragionamento costantemente supportato dalla giurisprudenza di legittimità.

²⁸⁴ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.40 ss.

²⁸⁵ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.40 ss. Sul punto anche M. ROMANO, *Ricavi neri, costi inesistenti e presunzione di distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a ristretta*

Si è evidenziato in dottrina come non tutti i possibili accertamenti di un maggior imponibile in capo alla società comportino per ciò solo la predicabilità di un reddito “distribuibile” ai soci; al contempo, l’accertamento in capo alla società è condizione necessaria²⁸⁶ perché si proceda alla presunzione²⁸⁷ nei confronti dei singoli. Il reddito potrà definirsi distribuibile solo se relativo a fatti che inconfutabilmente abbiano procurato un afflusso di ricchezza all’ente, una disponibilità finanziaria: tra i tipi di rettifiche anzidette, sono idonee solo quelle che abbiano riscontrato costi inesistenti (o fittizi²⁸⁸) o ricavi occultati. In ogni altro caso, sarà legittimo l’accertamento ma illegittima la presunzione di distribuzione ai soci del maggior imponibile, quand’anche

base azionaria, in *Fisco*, 1991, p.2054; T.M. 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. Prov. Reggio Emilia sez. VII, n. 284/1997)*, cit., p.625.

²⁸⁶ Si noti, infatti, uno degli ultimi arresti della giurisprudenza di legittimità, la sentenza n. 14242/2021: “in tema di accertamento delle imposte sui redditi conseguiti dalla società di capitali a ristretta base sociale opera la presunzione di distribuzione di eventuali utili extracontabili accertati a carico della società, per cui i redditi realizzati in nero si presumono distribuiti tra i soci, potendo l’Ufficio ricavarne un riscontro oggettivo nelle movimentazioni bancarie dei conti correnti dei soci, ma non potendo invece operare al contrario, desumendo cioè gli utili extracontabili societari sulla base delle movimentazioni dei conti dei soci, in capo ai quali quegli stessi utili extracontabili vengono quindi accertati *pro quota*”. Invertendo l’ordine delle questioni, infatti, l’Ufficio applicherebbe plurime presunzioni (il versamento ingiustificato presupporrebbe un maggior utile extracontabile societario, da accertarsi induttivamente, che si presuppone inoltre essere stato distribuito *pro quota* ai soci), “non tanto a catena quanto a cerchio, in un loop presuntivo che sottrae di capacità probatoria l’intero impianto” (A. BORGOGGIO, *Presunzione di distribuzione anche per la S.r.l. unipersonale, ma senza indagini finanziarie sul socio*, in *Fisco*, 2021, p.2674). Tuttavia, la medesima giurisprudenza di legittimità, con l’ordinanza n. 7592/2017, ha statuito che “l’accertamento di un maggior reddito nei confronti della S.r.l. a ristretta compagine sociale dà luogo alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell’Agenzia delle Entrate, che legittima l’integrazione di un accertamento già notificato al socio”.

²⁸⁷ Offre delucidazioni a tal proposito la norma di comportamento n. 198/2018 dell’Associazione Italiana Dottori Commercialisti. In essa si legge che la presunzione in esame non può trovare applicazione quando gli accertamenti di maggior reddito imponibile trovino origine in: i) costi effettivamente sostenuti ma ritenuti in tutto o in parte indeducibili; ii) accantonamenti o ammortamenti recuperati a tassazione; iii) rettifiche dei criteri di valutazione adottati dalla società; iv) “spostamenti” di proventi od oneri da un esercizio ad un altro in violazione del principio di competenza; v) applicazione delle regole in tema di transfer pricing; vi) applicazione delle regole in tema di acquisti da società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata; vii) applicazione delle regole in materia di Controlled Foreign Companies (CFC Rules); viii) applicazione di strumenti, indirettamente sanzionatori o di tipo “statistico”, quali la disciplina delle c.d. società di comodo e gli studi di settore.

²⁸⁸ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.40 ss. Alcuna giurisprudenza, d’altro canto, ha messo in discussione l’operatività della presunzione al cospetto di utili fittizi; in tal senso la sent. n. 22/2018 C.T.P. Reggio Emilia: “invero, l’avviso di accertamento notificato alla società accerta un maggior utile extracontabile sulla base di costi indeducibili in quanto assunti come conseguenti a fatture passive contabilizzate a fronte operazioni inesistenti e non sulla base di maggiori ricavi in nero; ne consegue in accoglimento del ricorso l’annullamento dell’atto impugnato”. Similmente anche la pronuncia della medesima Commissione, n. 173/2019: “è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo alla società di capitali a ristretta compagine sociale, qualora l’utile extracontabile accertato sia conseguente a maggiori ricavi imponibili, ma non quando esso derivi da minori costi deducibili, in quanto assunti come conseguenti a fatture passive contabilizzate a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti”.

accertato in capo alla società (depongono in tal senso, ad esempio, fatture non contabilizzate foriere di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, nonché le omesse dichiarazioni di ricavi)²⁸⁹. Potrà, dunque, essere chiamata la società a versare la maggiore imposta, ma non anche ognuno dei soci: “il maggior imponibile accertato, in questi casi, potrebbe avere riflessi *negativi* solo in capo alla società, e non anche nei confronti dei soci, i quali nulla hanno evaso poiché, ai fini civilistici, tali tipi di maggior reddito non possono essere affatto ripartiti *in nero* tra i soci”²⁹⁰.

Così come a livello soggettivo, tuttavia, anche con riguardo alle tipologie di utili che possono comporre il maggior imponibile la giurisprudenza più recente ha sempre più messo in discussione gli approdi più risalenti: non possono tacersi, infatti, gli orientamenti favorevoli ad un’applicazione della presunzione anche ai casi in cui il maggior reddito accertato in capo alla società non derivi da utili extra bilancio, o costi inesistenti, ma da componenti negativi di reddito poi ritenuti indeducibili (l’espressione è di D. Deotto)²⁹¹ ²⁹². In tal caso “non si realizza alcuna percezione in capo ai soci, ma si

²⁸⁹ *Ex pluribus*, Cass., Sez. Un., sent. n. 26635/2009, 26636, 26637 e 26638).

²⁹⁰ G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, cit., p.451; D. STEVANATO, *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario (nota a Cass., 29 dicembre 2003, n. 19803)*, in *Corriere tributario*, 2004, p.1011; A. PICCARDO, *Sulla presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio da una società da una società di capitali a ristretta base azionaria (in nota a CTP Reggio Emilia, 1° dicembre 1997, n. 284)*, cit., p.394.

²⁹¹ L’ineducibilità può derivare da diverse circostanze: dalla violazione del principio di competenza, che attiene al periodo d’imposta cui ricollegare il costo, dal difetto di inerenza (ad es., i costi sono eccessivi; la nozione di inerenza implica quella di congruità ed economicità), dalla violazione delle norme sulle perdite su crediti, o dalla inesistenza del costo, A. STAINO, P. FORMICA, in *Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili extracontabili anche in caso di costi indeducibili*, in *Fisco*, 2021, p.1615. La giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, Cassazione n. 1544/2017, n. 19408/2015, n. 14068/2014, n. 28075/2009), inoltre, ha statuito che “l’onere della prova dei presupposti dei costi e degli oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d’impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente”.

²⁹² In tal senso la sentenza n. 2224/2021 della Corte di Cassazione: “i costi indeducibili 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. I costi fiscalmente non deducibili sono per loro natura costi neutrali ai fini fiscali, nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la cui quantificazione è quindi da ritenere essere stata comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte”. Inoltre, i giudici di legittimità hanno avuto modi di affermare che “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 si può riscontrare alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l’ineducibilità o inesistenza di costi” (Cassazione, sentenze n. 17959 – 17969/2012), giungendo, con la sentenza n. 2224/2021 e l’ordinanza n. 25501/2020 a equiparare costi indeducibili e ricavi in nero, in quanto “i costi fiscalmente non deducibili sono per loro natura costi neutrali ai fini fiscali, nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la cui quantificazione è quindi da ritenere essere stata comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte dovute”. Si vedano anche Cass., n. 17960/2012 e n. 3980/2020.

assiste ad una semplice rideterminazione della base imponibile in capo alla società²⁹³: questo perché il costo indeducibile lascia desumere un pregresso esborso, irrilevante fiscalmente, e non un *quid* monetario in eccesso rispetto a quanto dichiarato, che i soci potrebbero essersi spartiti²⁹⁴.

Un ultimo sviluppo interessante concerne i finanziamenti infruttiferi²⁹⁵ dei soci a favore della società, implicanti il “potere” dell’Amministrazione, a certe condizioni, di eseguire controlli nei confronti di soggetti terzi, “al fine di riferirne le movimentazioni al soggetto sottoposto a controllo”²⁹⁶. L’interesse verso tali tipi di finanziamento nasce dall’essere questi spesso inesistenti, fittizi, e volti a coprire una gestione extracontabile degli utili da parte della società. In tali circostanze, il finanziamento inesistente viene considerato quale utile non dichiarato della società che, in presenza di una base sociale ristretta, o addirittura familiare, può concorrere a costituire il maggior imponibile e dare spazio alla presunzione di distribuzione^{297 298}.

²⁹³ D.DEOTTO, *Gli accertamenti nei confronti dei soci delle società a ristretta base partecipativa (e dei soggetti IRI)*, in *Temi di accertamento tributario*, cit., p.323; M. BEGHIN, *Gli utili da ristretta base nelle torbide acque dei ‘costi indeducibili’*, in *Fisco*, 2021, pp.80 ss.

²⁹⁴ Cfr., ancora, A. STAINO, P. FORMICA, in *Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili extracontabili anche in caso di costi indeducibili*, cit., p.1615. In linea con tale argomentazione la sentenza della C.T.P. Reggio Emilia n. 22/2018: “è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo alla società di capitali a ristretta compagine sociale, qualora l’utile extracontabile accertato sia conseguente a maggiori ricavi imponibili, ma non quando esso derivi da minori costi deducibili, che di per sé non creano provvista finanziaria”, nonché la sentenza n. 1099/2019 della C.T.R. Veneto, secondo cui: “i costi che hanno dato luogo alla presunta distribuzione di utili non sono stati contestati nella loro esistenza ma solo nella deducibilità fiscale; e ciò significa che per il loro sostenimento sono state impiegate risorse finanziarie. Più nello specifico (...) la determinazione di costi indeducibili comporta un accrescimento del reddito fiscale ma non crea una provvista finanziaria (...). Solo i ricavi occulti, oppure i costi inesistenti generano un flusso monetario”. Ancora, nella sentenza n. 41/2020, la C.T.P. di Belluno: “tali costi rappresentano comunque un esborso di denaro e per tale motivo le relative somme non potrebbero essere state distribuite tra i soci, perché già destinate al soggetto fornitore del servizio, che (nel nostro caso) è spesso proprio lo stesso socio che si presume avrebbe beneficiato *pro quota* delle stesse somme” (ma nello stesso senso anche la C.T.R. Lazio, sent. n. 574/2010, C.T.P. Reggio Emilia, n. 63/2018 e n. 133/2021 e C.T.R. Campania n. 1444/2020).

²⁹⁵ C. SGATTONI, *Sui limiti di una nuova fattispecie amministrativa di distribuzione presunta di utili: i prestiti dalla società ai soci*, in *Rivista di diritto tributario*, 2019, *passim*; M. BEGHIN, *Dividendi non corrisposti ai soci e presunzione di finanziamento nelle società a ristretta base*, in *Corriere tributario*, 2009, p.2284, in nota a Cass., 29 aprile n. 10030, in cui “è stato giudicato comportamento inusuale il mancato ritiro degli utili sebbene l’assemblea abbia deliberato la loro distribuzione, tanto da presumersi che le somme non ritirate costituiscono ipotesi finanziamento fruttifero in favore della società, con conseguente imputazione in capo ai soci degli interessi al tasso legale ex artt. 43 (oggi art. 46) e 95 TUIR”.

²⁹⁶ M. CRAMAROSSA, R. MESSINA, *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, cit., p.22, che costituisce il riferimento bibliografico principale per la disamina dei finanziamenti infruttiferi; tra le pronunce al riguardo si vedano Cassazione, n. 24319/2019, n. 14066/2017, n. 12764/2015, n. 24531/2007.

²⁹⁷ A tal proposito, la pronuncia della C.T.R. Pugliese, n. 59/11/16: “in materia societaria, con riferimento specifico ai finanziamenti infruttiferi dei soci, sono stati elaborati alcuni indici rivelatori dell’inesistenza di tali passività, il cui accertamento legittima il recupero a tassazione di tali somme quali ricavi non

Appare evidente, in conclusione, come alla domanda di partenza non si possa rispondere in modo univoco; ma d'altronde, non potrebbe essere altrimenti, essendo l'oggetto del nostro studio fondato esclusivamente su pronunce giurisprudenziali e non su un dettato normativo inequivoco. Ciò che è certo, però, è che comunque sia ricostruita la base imponibile dagli Uffici ministeriali, nel corso dell'accertamento interessante la società, al singolo socio il maggior reddito, in assenza di un bilancio approvato, "si presumerà distribuito nello stesso periodo in cui è stato conseguito" (Cass., n. 57297/1995); sarà dunque, recuperato ad imposizione per via dell'accertamento relativo all'anno in cui è stato conseguito, e non al periodo d'imposta successivo²⁹⁹.

contabilizzati. Tra essi rilevano, in via presuntiva, l'assenza di una valida ragione giustificativa degli apporti dei soci, l'erogazione dei finanziamenti in sistematica prossimità dei pagamenti aziendali, che si presume funzionale a ricostruire contabilmente il conto cassa, l'accertamento della fonte dei conferimenti" (ma si vedano anche Cass., n. 16797/2013, C.T.R. Puglia, n. 11/15/10). Anche in questa ipotesi, dunque, vi è un ribaltamento dell'onere della prova a carico del contribuente-finanziatore, una prova altrettanto "diabolica".

In merito ai poteri dell'Amministrazione, inoltre, "gli accertamenti degli Uffici finanziari non prevedono del resto alcuna limitazione all'attività d'indagine volta al contrasto dell'evasione fiscale, nel senso di circoscrivere l'analisi ai soli conti correnti bancari e postali o ai libretti di deposito intestati esclusivamente al titolare dell'azienda individuale o alla società. L'accesso ai conti intestati formalmente a terzi, le verifiche finalizzate a provare per presunzioni la condotta evasiva e la riferibilità alla società contribuente delle somme movimentate sui conti intestati ai soci, o anche ai loro congiunti, ben possono, invero, essere giustificati da alcuni elementi sintomatici come il rapporto di stretta contiguità familiare, l'ingiustificata capacità reddituale dei prossimi congiunti nel periodo d'imposta, l'infedeltà della dichiarazione" (Cass., n. 24319/2019). Nella medesima pronuncia si legge anche che gli elementi dovranno essere concreti, e l'istruttoria dichiarata congrua dal giudice. Tuttavia, la valutazione a garanzia del contribuente (secondo la Cassazione, sent. n. 20271/2010, "ove l'Amministrazione finanziaria contesti la natura fittizia dell'operazione ed indichi gli elementi indiziari sui quali si fonda il rilievo, incombe a carico del contribuente l'onere della prova di dimostrare l'effettività dell'operazione, che non potrà essere raggiunta mediante i normali mezzi di pagamento ordinariamente utilizzati per rendere reali anche le operazioni inesistenti") potrà lievemente smussarsi in caso di un indizio quale la "ristrettezza" sociale: "(...) non può certo dubitarsi del fatto che un elemento fortemente presuntivo sia costituito proprio dall'essere la società di capitali, sottoposta a verifica, connotata (...) da una ristretta compagine sociale. In tal caso, infatti, per intuibili ragioni, è particolarmente elevata la probabilità che le movimentazioni sui conti bancari dei soci, e perfino dei loro familiari, debbano – in difetto di specifiche ed analitiche dimostrazioni di segno contrario – ascrivere allo stesso ente sottoposto a verifica (cfr. anche Cass., n. 18083/2010, n. 12624/2012, n. 12625/2012, n. 26829/2014)".

²⁹⁸ In senso contrario, tuttavia, la sentenza n. 25474/2021 della Cassazione, secondo cui il finanziamento fatto da un socio – che non ha presentato la dichiarazione dei redditi – alla società non può veicolare l'accertamento presuntivo dei maggiori ricavi in capo alla società partecipata (...) Di contro, il finanziamento abnorme del socio nei confronti della società può esclusivamente legittimare un avviso di accertamento nei confronti del singolo, avuto riguardo alla sua capacità di spesa; indirizzare alla società l'avviso di accertamento vorrebbe dire utilizzare una molteplicità di presunzioni, certamente prive dei connotati di gravità, precisione e concordanza richiesti ex art. 2729 c.c., M. BEGHIN, *L'accertamento di maggiori ricavi societari scivola sulla moltiplicazione delle presunzioni*, cit., p.1023.

²⁹⁹ "In tema di redditi di capitale (...) tale reddito va imputato al socio nell'anno in cui è conseguito e non nel periodo di imposta successivo alla chiusura dell'esercizio sociale, atteso che il principio secondo cui il reddito deve essere imputato al socio nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio sociale vale per gli utili esposti in bilancio, non per quelli occulti che si presumono, al contrario, distribuiti nello stesso periodo in cui sono stati conseguiti", così Cass., sent. n. 5729/1995 (ma anche Cass., n. 7564/2003); ancora, "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società a ristretta base familiare, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, che, attesa la mancanza di una

Un ultimo aspetto, non puramente dogmatico, che merita di essere menzionato nella seguente dissertazione, attiene alla dibattuta – in giurisprudenza – qualificazione del dividendo percepito dal socio quale reddito di capitale o reddito di partecipazione, imputato per trasparenza³⁰⁰. La difficoltà nasceva dal fatto che il meccanismo operativo della presunzione di distribuzione era tale da qualificarsi (lo si è detto) quale “trasparenza per presunzione”, da cui l’assonanza con il metodo impositivo di cui all’art. 5 TUIR. Inoltre, le cautele che prima apparivano doverose in vigenza della vecchia IRPEG, al netto della nuova imposta sui redditi delle persone giuridiche, definitiva in capo alla società, possono venire meno, autorizzando il “doppio passaggio” impositivo società – socio da parte dell’Amministrazione, così qualificando il reddito quale di capitale (art. 44 TUIR), in luogo del “passaggio unico” previgentemente preferito³⁰¹.

La questione, c.d. di discriminazione qualitativa del reddito, era inizialmente risolta a favore del reddito da partecipazione, reputandosi quello specifico schema più opportuno anche nell’interesse del socio, che così non avrebbe sopportato la perdita del credito d’imposta. Tuttavia, si è assistito sempre più frequentemente a prese di posizione innovative della Suprema Corte, forse anche nell’ottica del voler meglio adeguare tale meccanismo impositivo a-tecnico al nuovo sistema fiscale. Tra le pronunce testimoni di tale *revirement*, la n. 18643/2018 e n. 4704/2019 della Cassazione.

Ad oggi, risulta senz’altro preferito lo schema della qualificazione del reddito extracontabile percepito quale reddito di capitale³⁰².

deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio trattandosi di utili occulti, deve ritenersi avvenuta nello stesso periodo d’imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti”, Cass., sent. n. 25468/2015.

³⁰⁰ È interessante notare che, negli anni, la giurisprudenza e l’Amministrazione non hanno sempre operato in egual modo con riguardo alla presunzione, e alle sue conseguenze fiscali: generalmente, gli utili che si assumevano distribuiti sono stati tassati in via ordinaria, e assoggettati ad imposta in ragione della natura qualificata o meno della partecipazione (Cass., sent. 6780/2003 e 10982/2007); altre volte sono stati tassati secondo lo schema della trasparenza pura; in tal modo si definiva rapidamente la posizione fiscale riconducibile al singolo socio, ma allo stesso tempo si perdeva la possibilità di recuperare l’imposta in capo alla società, F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria, profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.40, ma si veda anche Cap.II, §1.

³⁰¹ F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., pp.2409-2411; Id., *La “trasparenza per presunzione” delle società a ristretta base proprietaria: l’attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, cit., pp.132-136; G. FALSITTA, *Utili e dividendi (imposizione su)*, cit., p.1; F. PADOVANI, *Art. 47 (Utili da partecipazione)*, in *Commentario breve alle leggi di diritto tributario*, a cura di Falsitta, Fantozzi, Marongiu, Moschetti, Padova, 2010, p.239.

³⁰² Cfr., ancora, F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., pp.2409-2411; Id., *La “trasparenza per presunzione” delle società a ristretta base proprietaria: l’attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, cit., pp.132-136.

4.1. Il mancato scomputo dell'IRES richiesta alla società dall'utile recuperato ad imposizione in capo al socio a seguito dell'imputazione per presunzione

C'è, infine, un'ulteriore ed ultima prospettiva da cui guardare la maggiore base imponibile "oggetto" della nostra pratica; l'analisi, infatti, non si esaurisce nel "come" determinarla. Volendo anticipare, la pratica *de qua* genera un ribaltamento sui soci del maggior reddito accertato al lordo delle imposte (*in primis*, maggiore IRES) già accertate e imputate alla società, così prefigurando profili di discutibile doppia imposizione fiscale^{303 304}. Nella procedura accertativa in esame, diversamente da ciò che accadrebbe in un accertamento riguardante una qualsiasi, "comune" società di capitali (dove già i soci scontano le conseguenze di un'imperfetta risoluzione della doppia imposizione), il socio è chiamato a corrispondere l'IRPEF sull'intero utile extracontabile accertato in capo alla società nella misura in cui a lui imputato *pro quota*, senza alcuna considerazione dell'imposta recuperata a prelievo a titolo di IRES (con il limite, per le partecipazioni qualificate *ante* riforma della legge di bilancio 2018, del concorso a reddito complessivo personale nel valore del 58,14%).

³⁰³ P. ADONNINO, *Doppia imposizione*, in *Enciclopedia del diritto*, cit., pp.1016 ss.; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, pp.2 ss; M. INTERDONATO, *Art. 67 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011, p.330. L'origine del divieto è remota: si rinviene già nell'art. 8, co.3, lett. b), del Testo Unico delle leggi dell'imposta di ricchezza mobile di cui al R.D. 24.8.1877, n. 4021 che prevedeva la non applicazione dell'imposta di ricchezza mobile sui redditi già una volta assoggettati all'imposta prevista dal decreto stesso; nonché nell'art. 4, co.2, del medesimo Testo Unico, che assoggettava anche i redditi di natura fondiaria alla tassa di ricchezza mobile laddove non risultasse che il possessore del fondo pagasse già un tributo stabilito in contemplazione dei redditi stessi. Da ultimo, è comparso nell'art. 7 del D.P.R. 29.1.1958, n. 645, T.U. delle leggi sulle imposte dirette, per poi cristallizzarsi negli articoli summenzionati. Si rimanda a S. BURELLI, *Doppia imposizione interna ed internazionale*, cit., *passim*.

³⁰⁴ M. BEGHIN, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo tra limitazioni alla prova contraria, moltiplicazione delle basi imponibili e "necessaria coerenza dell'ordinamento" (nota a Cass., ord. n. 21412/2021)*, in *Rassegna Tributaria*, 2021, pp.181 ss, offre uno spunto su un'ulteriore possibile ipotesi di doppia imposizione, atta a generare la moltiplicazione delle basi imponibili e il sovradimensionamento delle imposte dovute: "l'accertamento di redditi percepiti dal contribuente e non dichiarati, consequenziali all'accertamento di maggiori redditi ottenuti da una società di capitali avente ristretta base partecipativa, non è in grado di dimostrare una capacità di spesa del contribuente idonea ad escludere l'applicabilità delle presunzioni derivanti dall'accertamento sintetico (...)". Ciò potrebbe accadere nell'ipotesi in cui il contribuente riceva due avvisi di accertamento, uno volto a recuperare a tassazione il dividendo occulto presuntivamente percepito, l'altro relativo al "tenore di vita". In tal caso, "il simultaneo impiego dell'accertamento analitico e dell'accertamento sintetico per la stessa annualità declina in una doppia imposizione vietata dall'art. 163 T.U.I.R. e dall'art. 67 D.P.R. n. 600/1973. Il che ci porta a riconoscere l'illegittimità del secondo avviso di accertamento (quello argomentato sulla base del metodo sintetico), perché quest'ultimo atto va a tassare ricchezza che è già stata colpita, a monte, con l'accertamento analitico (nel nostro caso, l'accertamento che ha riguardato i dividendi)". Tale aspetto patologico postula un necessario coordinamento tra gli avvisi di accertamento notificati, nello stesso periodo d'imposta, al medesimo contribuente.

A dispetto delle critiche, dottrinali e giurisprudenziali, riportate nei paragrafi precedenti, l'“errore” (se vogliamo non casuale, ma dettato da esigenze di gettito nonché sanzionatorie) cui ci si riferisce in questa sede, e che subito ci si appresta ad argomentare, solo raramente è stato tenuto in considerazione dalla giurisprudenza minoritaria, apparendo quale la più lieve delle spinosità della pratica fiscale in questione.

È condotta diffusa, dunque, negli Uffici finanziari, con riguardo alla presunzione di distribuzione, non solo imputare ai soci, *pro quota*, l'utile extra – contabile, ma anche sottoporlo ad una tassazione personale al lordo delle imposte già sopportate dalla società partecipata (*ex plurimis*, Cass., n. 8903/2021). E ciò, senza che vi sia un disposto normativo deponente in tal senso: molto diverso è il caso delle società di persone e delle società di capitali che naturalmente o volontariamente si sottopongono al regime di trasparenza fiscale (artt. 5 – 115 – 116 TUIR). Tale condotta è manifestamente patologica: il maggior reddito accertato in capo alla società, infatti, non si può considerare distribuito per intero ai soci, per la semplice ragione che, economicamente parlando, il maggior reddito effettivamente distribuito non potrebbe che essere quello sì accertato in capo alla società, ma decurtato dell'imposta su di esso già assolta da quest'ultima³⁰⁵.

Ecco, dunque, la discutibile violazione del divieto di doppia imposizione di cui sopra, che la giurisprudenza tanto di merito quanto di legittimità avalla da anni, senza soluzione di continuità (si veda Cass., n. 4400/2020).

Tra le argomentazioni principali che la Corte ha sollevato a giustificazione della citata condotta amministrativa vi è l'impossibilità, nella presunzione di specie, di realizzare una doppia imposizione economica³⁰⁶, stante la diversità dei soggetti coinvolti (società,

³⁰⁵ R. RIZZARDI, *Attribuzione ai soci del maggior reddito delle società di capitale a ristretta base partecipativa*, in *Corriere tributario*, 2017, pp.2524-2525. Nel contributo, inoltre, si legge: “sostiene correttamente la Norma AIDC (n.198/2017) che il maggior reddito accertato in capo alla società non può essere considerato per intero distribuito ai soci e nuovamente assoggettato a imposizione in capo agli stessi nel suo intero ammontare, in quanto già gravato da imposizione in capo alla società per effetto dell'accertamento. Inoltre, l'esistenza di questa tipologia di maggior reddito con la relativa presunzione di distribuzione non ha certo trasformato la natura della società di capitali, in cui il dividendo non concorre certamente al 100% alla determinazione base imponibile del socio”.

³⁰⁶ La doppia imposizione si definisce economica, quando la duplice tassazione del medesimo reddito concerne imposte e presupposti differenti, coinvolgendo uno o più soggetti, esattamente come nell'ipotesi del reddito societario risultante da scritture contabili che costituisce il presupposto tanto per l'IRES che per l'IRPEF, concorrendo l'utile a formare anche la base imponibile del socio, ma nei limiti di un valore percentuale espressamente fissato tanto per le persone giuridiche, che per le persone fisiche. Cfr. P.A. IACOPINO, *Il divieto di doppia imposizione*, in *Economia e diritto*, 2013, *passim*.

socio) e dell'imposta che essi devono scontare (IRES, IRPEF), nonché l'assunto secondo cui l'art. 47, co.1, TUIR, valga solo per gli utili regolarmente dichiarati e risultanti da bilanci certificati^{307 308}. Il mancato scomputo dell'IRES richiesta alla società dall'utile recuperato ad imposizione in capo al socio, in effetti, sembra far fare un passo indietro al regime della previgente IRPEG, in cui il vecchio testo dell'art. 14 TUIR³⁰⁹ non riconosceva il credito d'imposta con riferimento agli utili imputati ai soci in accertamento.

La già difficile situazione in cui può trovarsi il socio della società a "ristretta base" che abbia occultato un reddito, non può ulteriormente aggravarsi al netto di pronunce poco rispettose dei diritti spettanti ad ogni singolo consociato. In un meccanismo presuntivo connotato da congetture, il minimo dovrebbe essere il rispetto di quel meccanismo di esenzione, seppure imperfetto, baluardo di garanzie di cui ogni contribuente non dovrebbe mai dubitare³¹⁰. Altro discorso sarebbe, invece, ammettere la finalità sanzionatoria sottesa a tale ulteriore aggravio per il socio, giustificata dalla scorretta condotta evasiva e connivente proprio dei pochi gestori.

³⁰⁷ In P. COPPOLA, *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti (nota a Cass., ord. n. 8730/2021 e n. 9137/2021)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2021, *passim*, si rimanda a Cass., n. 9137/2021 "L'art. 47, citando, come fonti della presunzione reddituale, il bilancio dell'esercizio e le riserve non in sospensione di imposta, ha ribadito che la tassazione al 40% (percentuale previgente) varrebbe solo per i redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile e non per gli utili extra bilancio che, una volta accertati per altra via, vanno imputati in misura intera e non ridotta".

³⁰⁸ Gli errori sembrano plurimi: l'art. 47 TUIR, al co.1, disciplina una diversa presunzione. Infatti "indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta". Tale articolo non è dunque applicabile al caso di specie, ma quand'anche lo fosse, nulla toglierebbe al meccanismo ordinario per cui solo una parte del dividendo si sottoporrebbe a nuova tassazione, P. COPPOLA, *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti (nota a Cass., ord. n. 8730/2021 e n. 9137/2021)*, *cit.*, *passim*, e *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 2021, *passim*.

³⁰⁹ Il co. 5 della disposizione, infatti, prevedeva che "il credito d'imposta non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione degli utili nella dichiarazione presentata".

³¹⁰ P. COPPOLA, in *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti (nota a Cass., ord. n. 8730 e 9137/2021)*, *cit.*, *passim*. Inoltre: "la tassazione in capo al socio impresa, o socio persona fisica – società di persone, in base all'aliquota marginale su una buona parte dell'utile distribuito e/o l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26% sul reddito percepito dal socio persona fisica, non è una agevolazione, un trattamento premiale riconosciuto al socio percettore, ma un rimedio – imperfetto – contro la doppia imposizione economica che attualmente persiste nel sistema di tassazione del reddito d'impresa prodotto dalla società di capitali (ed enti commerciali) – in luogo del previgente sistema del credito d'imposta sui dividendi – anche se nella misura mitigata, prescelta dal legislatore, rispetto al carico di imposte che grava sulla partecipata, sullo stesso reddito imponibile, ai fini IRES (24%)".

5. *Le criticità della pratica accertativa al vaglio del dettato costituzionale: le verosimili incompatibilità con gli artt. 23 e 53 Cost. e lo spazio angusto riservato al diritto di difesa*

Tutte le osservazioni, le critiche, le indagini che ci hanno occupato finora, conducono inequivocamente ad una domanda di fondo. Ci si chiede, infatti, se, quand'anche smussata dalle possibili soluzioni di compromesso che diversa giurisprudenza minoritaria ha individuato, capaci di condurre ad un'applicazione adeguatamente ponderata e non automatica, secondo l'*id quod plerumque accidit*, della presunzione, questa possa dirsi conforme alla Costituzione; in particolare, se possa dirsi legittima avuto riguardo non solo ai due principi³¹¹ costituzionali conducenti in materia tributaria, sanciti dagli artt. 53³¹² e 23³¹³ Cost., ma anche ai principi che regolano le imposte sui redditi, in particolare, l'art. 1 TUIR³¹⁴.

L'analisi approfondita della presunzione di distribuzione e delle sue spinosità, condotta sinora, sembrerebbe deporre per una risposta negativa.

In primo luogo, infatti, sembrano messi in discussione dalla condotta accertativa *de qua* non solo l'art. 53 Cost., ma anche l'art. 1 TUIR. L'attribuzione, *sic et simpliciter*, del reddito extra bilancio – *pro quota* – al socio, in virtù del contestato fatto noto della

³¹¹ V. B. LONGO, *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art. 23 della Costituzione*, Torino, 1968, *passim*; E. TOSATO, *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge*, in *Scritti in onore di Gaspare Ambrosini*, Milano, 1970, pp.2137 ss; A. FEDELE, *Articolo 23*, *cit.*, pp.31 ss.; Id., *Prestazioni imposte*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1991, *passim*; L. ANTONINI, *Articolo 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, artt. 1-54, Torino, 2006, pp.492 ss; R.G. RODIO, *Prestazioni imposte (in base alla legge)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, pp.4467-4468.

³¹² L'art. 53 Cost., al co.1, enuncia il principio di capacità contributiva, che si è definita come la manifestazione di forza economica, disvelata dal presupposto d'imposta, astrattamente idonea a far fronte alle pubbliche spese: "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". *Ex plurimis*, sulla capacità contributiva, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone, Berliri, Napoli, 2006, pp.45 ss; P. BORIA, *Capacità contributiva*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di Bifulco, Celotto, Olivetti, sub art. 53, Torino, 2006, pp.1055 ss; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, *passim*.

³¹³ L'art. 23 Cost. statuisce circa la riserva di legge relativa in relazione ad ogni "prestazione personale o patrimoniale". Potrà dunque essere una legge ad imporre un tributo, un decreto – legge, un decreto legislativo, una legge regionale o, ancor di più, una legge costituzionale. Tale disposto racchiude in sé il principio di legalità, proprio di ogni ordinamento giuridico garantista, cui fa da eco la voce "no taxation without representation", cara all'esperienza americana, ma che non può dirsi affatto distante dalle esperienze continentali (si veda l'art. 30 dello Statuto Albertino).

³¹⁴ Ai sensi dell'art. 1 TUIR (ma lo stesso concetto si ritrova anche nell'art. 72 TUIR), "presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6".

ristrettezza della base sociale, prefigura il rischio del tassare un reddito mai effettivamente giunto nelle mani del socio – contribuente. In effetti, così operando, si applicherebbe l'imposta personale sui redditi pur nella consapevolezza che nel caso di specie potrebbe difettare il presupposto della stessa (il possesso³¹⁵ del reddito; ciò, *a fortiori*, se si assume che il maggior reddito accertato in capo alla società è a sua volta, potenzialmente, frutto di presunzioni ex art. 39 D.P.R. 600/1973)³¹⁶.

Come sottolinea alcuna dottrina, “non vi è neanche un *fumus* di possesso in grado di legittimare la tassazione del dividendo presuntivamente attribuito al socio (...) donde la violazione dell'art. 53 Cost., sottoponendosi a tassazione una ricchezza meramente presunta e, in quanto tale, priva del requisito di effettività”^{317 318}.

Un'interessante (ma isolata) pronuncia della C.T.R. del Molise, la n. 879/2017, invece, ravvisa nei fondamenti giustificativi dell'argomentazione presuntiva *de qua* una potenziale violazione del principio di legalità posto dall'art. 23 Cost. Le riflessioni dei Giudici molisani, in particolare, concernono il critico ribaltamento sul contribuente non solo del presunto utile extracontabile³¹⁹, ma anche e soprattutto dell'onere della prova.

³¹⁵ Per “possesso” di redditi si intende, infatti, non la titolarità giuridica del reddito, ma la materiale disponibilità della “ricchezza” da parte del soggetto d'imposta da intendersi come possibilità di utilizzare quel reddito per il soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie esigenze, così M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, cit.*, pp.1 ss.

³¹⁶ A. STAINO, P. FORMICA, *Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili extracontabili anche in caso di costi indeducibili, cit.*, p.1617.

³¹⁷ A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili, cit.*, p.707, ma anche F. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale: contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, *passim*, secondo cui “il problema della determinazione forfettaria del reddito è un problema di carattere più generale del diritto tributario; vale la pena di rilevare che il ricorso a determinazioni induttive del reddito in caso di società a ristretta base proprietaria risulta ancor più delicato: i soci si troverebbero a pagare imposte sulla base di un reddito addirittura inesistente: non tutti gli aumenti di imponibile di una società, pur se provati, possono, infatti, determinare un maggior utile da distribuire ai soci”; cfr. anche D. STEVANATO, *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario, cit.*, p.1009; M. BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a “ristretta base” tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni, cit.*, p.431.

³¹⁸ In tal senso anche la pronuncia della C.T.R. Lombardia, n. 92/2013: “le norme di legge sull'attribuzione degli utili ai soci di una società di capitali debbano prevalere rispetto a diversi meccanismi di automatica imputazione che possono rischiare di tassare un reddito mai entrato nel patrimonio del contribuente, in violazione dell'art. 53 della Costituzione”.

³¹⁹ Nella sentenza in esame, si legge anche che “nessuna norma prevede che gli utili distribuiti da una società di capitali si considerino distribuiti, in tutto o in parte, tra i soci atteso che, come è noto, la percezione dei dividendi - a differenza di quanto accade nelle società di persone - costituisce una mera aspettativa per i soci di società di capitali in quanto l'articolo 47, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica numero 917 del 1986, prescrivendo che gli utili distribuiti concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo, presuppone l'esistenza di una delibera assembleare che disponga in tal senso ai sensi dell'art. 2433, comma 1, del codice civile”. A tale approdo, tuttavia, altra giurisprudenza (cfr. sent. 25688/2006) aveva obiettato che “la norma in forza della quale la distribuzione degli utili può essere effettuata soltanto a seguito della approvazione del bilancio e della relativa deliberazione (art. 2433 c.c., comma 1) vale soltanto per gli utili “reali” che transitano attraverso il bilancio e che non possono

Tale inversione, secondo la Corte, potrebbe essere solo conseguenza di una norma positiva, segnatamente, di una presunzione legale, come accade in altri ambiti dell'ordinamento tributario (ad es., si veda l'art. 2, co.2 – bis, TUIR). Dello stesso parere alcuna dottrina “se davvero il legislatore avesse voluto affermare che dalla circostanza data dalla ristrettezza partecipativa derivi (*de plano*) un utile extracontabile distribuito al socio, allora avrebbe dovuto normare questa fattispecie mediante una presunzione legale, ma così non è. E pertanto, il principio ricavato dalla giurisprudenza di legittimità trova il limite della riserva di legge”³²⁰.

La più adeguata soluzione ai dubbi di legittimità costituzionale sinora evidenziati sembrerebbe ravvisarsi, come già sottolineato *supra*³²¹, nell'arricchimento della premessa relativa alla ristretta base societaria di tutti quegli elementi idonei a conferirle lo *status* di “prova completa” del fatto noto. Occorrerebbe, dunque, non solo dimostrare l'esiguo numero dei soci della compagine, ma anche la diretta compartecipazione di ognuno di essi alla gestione societaria. In secondo luogo, occorrerebbe fornire la prova della distribuzione degli utili extra – bilancio, affinché tale conseguenza possa apparire la più verosimile secondo il principio dell'*id quod plerumque accidit*. Solo in virtù di ciò potrebbe accettarsi l'inversione dell'onere della prova contraria sul socio – contribuente.

La richiesta “non sembra eccessiva, oggi, se si considerano gli enormi poteri di cui sono dotati gli Uffici e il facile accesso telematico a un'enorme mole di dati finanziari e patrimoniali che permettono facilmente di trovare, se esistono, riscontri concreti all'ipotesi – che, lo si ripete, è solo una tra quelle possibili – della distribuzione occulta ai soci degli utili in nero accertati alla società, ritraibile dalla ristrettezza della compagine sociale. In tale modo si eviterebbe una tassazione non accompagnata dalla ragionevole certezza dell'esistenza del presupposto dell'imposizione sui redditi e della ricchezza sottostante, come accade con l'attuale articolazione e l'automatismo applicativo della presunzione giurisprudenziale in esame; e si garantirebbe un prelievo tributario assiso su elementi espressivi di una capacità economica “effettiva”, e non già

essere distribuiti se prima non vi è stata la sua formale approvazione. Questo principio non vale invece per gli utili occulti che non possono contare su una deliberazione ufficiale in tal senso sicché la distribuzione va presunta avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli utili sono stati conseguiti”.

³²⁰ L. DI NUNZIO, *L'evoluzione giurisprudenziale sull'accertamento nei confronti di soci di società a base ristretta*, cit., pp.94-95, cui si rimanda anche per la disamina della pronuncia dei Giudici molisani ivi solo accennata.

³²¹ Cap. II, §§ 2,3.

astratta o meramente ipotetica, in ossequio al richiamato principio costituzionale della capacità contributiva”³²², in tal modo garantendo la giusta imposizione.

Ma gli artt. 23 e 53 Cost. non sono gli unici ad essere messi in discussione dalla condotta accertativa in cui opera la presunzione di distribuzione: è altrettanto delicato, infatti, l’equilibrio tra diritto di difesa e prova c.d. negativa cui è tenuto il socio – contribuente.

La difesa³²³, di cui all’art. 24 Cost., co.2, è un diritto poliedrico: nel caso della presunzione in esame, non rileva esclusivamente sul piano sostanziale, dove può dirsi lesa dalla *probatio diabolica* e ingiustificata cui è tenuto il socio contribuente secondo l’indirizzo maggioritario della S.C., ma permea l’intero assetto, procedurale e processuale, che vede confrontarsi il socio e l’Amministrazione finanziaria.

Posto che ci troviamo in difetto di una norma che possa dirsi confliggente con il diritto di difesa, la causa della potenziale lesione *de qua* è da ravvisarsi esclusivamente nella presunzione semplice di distribuzione ai soci di società a ristretta base partecipativa, e in tutte le criticità che essa porta con sé.

In particolare, nel ribaltamento, non *ex lege*, sul contribuente, dell’onere della prova contraria ad una presunzione che non ha alcuna premessa nota – se non, forse, l’esiguo numero di soci facenti parte della compagine, accertabile mediante una mera visura camerale.

Non che il ribaltamento dell’onere probatorio possa conseguire esclusivamente ad un dettato normativo, anzi: ex artt. 2727 e 2729 c.c., è al giudice che spetta la valutazione della portata probatoria della presunzione semplice, cosicché il ribaltamento dell’onere probatorio ben potrebbe essere conseguenza della piena verosimiglianza della presunzione agli occhi del giudice.

³²² A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, cit., p.707; V.C. ESPOSITO, *Eguaglianza e giustizia nell’art. 3 della Costituzione*, in Id., *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, *passim*; M. LOSANA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, intervento al Convegno annuale del Gruppo di Pisa, 19-20 giugno 2015, in www.gruppodipisa.it, e la bibliografia ivi contenuta.

³²³ L’art. 24 Cost. dispone che “tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione (...)” In dottrina, fra gli altri, C. GLENDI, *Osservatorio di giustizia tributaria – diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2019, p.1030; F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzioni di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., *passim*; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano, Atti del convegno per i settanta anni di questa Rivista*, 1999, *passim*.

Quale conseguenza della criticabile inversione dell'onere probatorio *de qua*, tuttavia, il singolo socio si troverà in giudizio dinanzi a due strade alternative: la soccombenza o la “prova impossibile”, c.d. poiché implica il dover fornire una prova negativa, per di più relativa ad un soggetto terzo (la società).

La presunzione di distribuzione, difatti, si atteggia a presunzione legale – assoluta (non nel senso di essere *iuris et de iure*, mancando in tal senso una univoca disposizione di legge ed essendo nella pratica ammessa la prova contraria, quanto in virtù della quasi impossibilità, mediante la prova, di vincerla), pur essendo una presunzione semplice, onerando il socio – contribuente del dover fornire una *probatio diabolica*, onde evitare la soccombenza certa³²⁴.

E ciò, se vogliamo, anche in violazione dell'art. 3 Cost., dato che l'Amministrazione, *de facto*, non viene completamente esentata dall'onere di provare i fatti che allega³²⁵, semplicemente viene più che agevolata dall'uso di questa estesissima presunzione, mentre il contribuente sopporta il peso di un'allegazione che quasi mai sarà in grado di presentare, così finendo per soccombere in sede giudiziale, fatta salva l'ipotesi di un esito favorevole alla società nel “suo” processo, in cui il maggior reddito accertato viene dichiarato inesistente, o magari reinvestito, accantonato, o non distribuito. Ma ciò non è tutto: potrebbe anche essere messo in discussione l'art. 111 Cost., nella nuova versione *post* legge costituzionale 2/1999, ed i principi del giusto processo che questo consacra: sembrano messi in discussione dalla vicenda in esame anche il principio di parità delle armi in sede processuale³²⁶ e il diritto al contraddittorio.

Richiamando le parole di alcuna dottrina, “resta da riflettere sul perché un orientamento assolutamente consolidato della giurisprudenza prediliga l'inquadramento nell'onere della prova contraria. Tale fenomeno ha probabilmente una sua spiegazione nella

³²⁴ Sull'onere della prova, in dottrina, L.P. COMOGLIO, *Le prove civili, cit.*, pp.645 ss; S. PATTI, *Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione*, in *Rivista di diritto civile*, 2001, p.487; G. FABBRINI, *Presunzioni*, in *Digesto Civile*, XIV, Torino, 1996, p.280.

³²⁵ In termini generali, ed al di fuori dello specifico contesto che ci occupa, invece, “in relazione alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c., grava sull'Amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi la pretesa tributaria, mentre grava sul contribuente la prova della sussistenza di un fatto modificativo, impeditivo o estintivo della suddetta pretesa”, Cass., sent. n. 5374/2012. Ma si vedano anche, tra le tante, Cass. n. 12230/2001, n. 3109, 4218, 18000, 20251, 24075 e 27619/2006, n. 4046 e 16115/2007, n. 10257/2008, n. 3305 e 6855/2009, n. 4443, 19489 e 26480/2010.

³²⁶ La prova contraria, tuttavia, può essere onere della stessa Amministrazione: “se il contribuente introduce una prova contraria sufficientemente valida, idonea a sconfiggere le pretese del Fisco, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di rispondere, introducendo ulteriori elementi di dimostrazione dell'avvenuta distribuzione. La mancata prova diretta si tramuterebbe in un'inammissibile *praesumptio de praesumpto* inficiante gli esiti dell'accertamento”; così la giurisprudenza di legittimità, con la già citata ordinanza n. 923/2016.

tecnica motivazionale. Assunto che l'illazione dell'Ufficio venga percepita come ragionevole e plausibile in base al contesto, risulta più agevole motivare con il sintetico richiamo all'esistenza di un onere contrario, non assolto, da parte del contribuente, che non diffondersi sulle ragioni per cui la prova è da considerarsi raggiunta. Se quanto precede è corretto, l'argomento "se il contribuente non assolve l'onere di prova contraria la circostanza deve ritenersi provata" andrebbe, più propriamente, inteso come segue: "in base agli elementi acquisiti dall'Ufficio sulla base di una istruttoria sufficiente la circostanza è da considerarsi provata: poiché le argomentazioni del contribuente non risultano convincenti e non risultano agli atti né vengono offerti e provati dal contribuente altri fatti incompatibili, l'accertamento è da considerarsi fondato"³²⁷.

Secondo altra dottrina, inoltre, "non essendo ben individuata la sfera di rilevanza probatoria in sede di inversione dell'onere a carico del contribuente, andrebbe considerata in ogni caso, per garantire adeguatamente il diritto di difesa, la necessità di un contraddittorio preventivo tra contribuente e Fisco al fine di acquisire tali elementi preliminarmente dagli stessi soci e di personalizzare l'accertamento nei confronti dei soci, come accaduto per gli studi di settore e valutarne il valore probatorio prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento e dell'eventuale contenzioso"³²⁸.

Ma forse, proprio relativamente a tale criticità è dato riscontrare le prime "piccole" modifiche che ci si auspica tanto vengano compiute. La giurisprudenza, infatti, sempre più frequentemente, sta sposando degli orientamenti che, seppur in perfetta linea con l'indirizzo maggioritario, focalizzano sempre più l'attenzione sul singolo e sui "fatti" che questi può allegare per dimostrare il "contrario", così fornendogli degli strumenti, degli aiuti, per svincolarsi dalla situazione di estrema difficoltà in cui verte³²⁹ (da ultimo, le recentissime pronunce della Cassazione, n. 29794 e 39285/2021).

³²⁷ A. MARCHESELLI, *Spetta al contribuente provare la presunzione di distribuzione degli utili di società a ristretta base*, cit., p.91.

³²⁸ F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., p. 526; A. MONTESANO, *Presunzione di distribuzione ai soci di maggiori utili accertati in via presuntiva* (in nota a Cass., 15 giugno 1995, n. 67445), in *Le Società*, 1992, p.1558; L. LOVECCHIO, *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a "ristretta base proprietaria"*, in *Rassegna tributaria*, 2013, pp.1113 ss; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p.172.

³²⁹ In tal senso anche diverse pronunce di giudici di merito; non solo, dunque, relativamente alla sufficienza della ristrettezza societaria come fatto noto da cui desumere il fatto ignoto della distribuzione di utili extracontabili, ma anche relativamente alla prova contraria esperibile dal contribuente: *ex plurimis*, C.T.P. Reggio Emilia n. 284/1997, C.T.P. Treviso n. 71/2010, C.T.R. Lombardia n. 30/2012, 3670/2015 e

In chiave puramente riassuntiva, oltre alla dimostrazione della non distribuzione, reinvestimento o accantonamento degli utili da parte della società, il contribuente potrebbe avvalersi di tali fatti per contrastare gli argomenti presuntivi di segno opposto, in particolare, per incrinare la deduzione logica conseguente alla ristrettezza sociale, deponente per l'onniscienza dei singoli in relazione alle decisioni gestionali: "il carattere minoritario della partecipazione e l'assenza di potere decisionale; l'estraneità ad ogni attività gestoria e l'autonoma regia del socio di maggioranza e/o amministratore; l'omissione di qualsiasi resoconto e informativa sulla gestione sociale; la situazione di grave dissidio esistente con l'amministratore o il socio "tiranno"; l'impugnazione del bilancio o proposizione dell'azione sociale di responsabilità nei confronti dell'amministratore; il rinvenimento di una contabilità parallela da cui risulti una specifica destinazione degli utili diversa dalla distribuzione tra i soci (come l'accantonamento, o il reinvestimento³³⁰); l'esibizione di dichiarazioni di terzi attestanti la destinazione degli utili per pagamenti non documentati o non documentabili; la protratta permanenza all'estero per motivi di lavoro; l'accertamento, in sede penale, dell'estraneità del socio di minoranza alla gestione aziendale"³³¹; l'esercizio di un'attività personale estranea e differente rispetto all'attività sociale^{332 333}; la pendenza

25/2/2019, C.T.R. Toscana n. 396/2011 e 1303/30/2015, C.T.R. Piemonte n. 1932/2016, C.T.P. Salerno n. 441/2018, C.T.R. Sardegna n. 43/2021, C.T.P. Benevento n. 268/2021, C.T.P. Napoli n. 2486/2021. Oltre ad uno specifico fatto positivo contrario, il socio – contribuente potrà avvalersi di presunzioni da cui desumere il fatto negativo, così Cass., n. 9099/2012. Tuttavia, gli arresti giurisprudenziali non sono sempre stati così favorevoli: in alcuni casi si è ritenuta insufficiente persino l'allegazione di tutti gli estratti conto personali e la dimostrazione del mantenimento dell'ordinario tenore di vita del contribuente; si veda Cass., n. 17359/2014.

³³⁰ "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali con ristretta base partecipativa, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione "pro quota" ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati", Cass., ord. n. 16913/2020 (ma negli stessi termini, Cass., sent. n. 5729 e 6225/1995).

³³¹ M. BEGHIN, *Rapporti partecipativi, elusione della società e conseguente evasione dei soci. Osservazioni critiche tra "funambolismo" degli uffici fiscali e il "torpore" dei giudici*, cit., p.1765. In giurisprudenza: "affinché i redditi extra bilancio, sul cui conseguimento da parte della società vi sia assoluta certezza, possano essere legittimamente tassati in capo ai soci, la presenza di un giudicato penale favorevole al contribuente, costituisce prova della mancata distribuzione ai soci"; sentt. C. T. R. Puglia n. 439/2008, C. T. R. Puglia n. 19/2012, C. T. R. Marche n. 6/2009; C.T.R. Toscana n. 144/2012 e n. 128/2010.

³³² L'estraneità può essere dimostrata in vario modo: presentando la denuncia – querela nei confronti dell'amministratore, esercitando un'azione di responsabilità nei confronti dello stesso, adducendo l'avvenuta distribuzione degli utili extracontabili solo ad alcuni soci o il proprio ruolo marginale nella gestione sociale. Tra le circostanze reputate non sufficienti, invece, a caducare la presunzione di distribuzione, la "concessione dal socio a vendere le quote sociali in quanto l'assenza in procura di un

del processo relativo all'accertamento nei confronti della società, per dimostrare la possibile o effettiva insussistenza degli utili³³⁴; il giudicato favorevole alla società³³⁵.

L'auspicio, *pro futuro*, è che tale presunzione *in vitro* possa continuare ad essere messa in discussione, cosicché la legittima ragione fiscale che indirizza molte pronunce giurisprudenziali in materia possa procedere di pari passo con le dovute garanzie che ogni cittadino di uno Stato di diritto, legittimamente, si attende. E così che la corda tesa tra le esigenze dell'Erario, e i diritti dei contribuenti, rimanga sempre integra³³⁶.

obbligo di rendiconto, la mancata assunzione di iniziative contro gli amministratori e l'omessa produzione di estratti bancari a scarico non consente di ritenere spezzato il vincolo partecipativo che fonda la presunzione di riparto" (Cassazione 18 maggio 2018, n. 12190, nello stesso senso Cass., sent. n. 26873/2016). Inoltre, la Cass., 17 ottobre 2005, n. 20078, cit. ha ritenuto non dirimente la circostanza che il socio maggioritario, unico gestore, avesse patteggiato la condanna per distrazione di beni societari, non essendo stata intrapresa dal socio di minoranza l'azione civilistica di responsabilità contro l'amministratore ex art. 2932 c.c.; mentre Cass., 29 gennaio 2008, n. 1906, ha statuito circa l'irrelevanza dell'estinzione per prescrizione del giudizio penale nei confronti dell'amministratore.

³³³ Relativamente alla possibile dimostrazione dell'estraneità alla gestione, nonché del grave dissidio o dell'inimicizia con uno dei soci amministratori, Cass., sent. n. 21573 e 20078/2005, n. 1932 e 26873/2016 nonché sent. n. 17461/2017, n. 12190 e 23247/2018, n. 29794 e 39285/2021; e Cass., ord. n. 18042/2018: "questa Corte è infatti ferma nel ritenere che è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti. Tale principio è stato completato precisandosi che la presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio può essere vinta dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria attraverso un ragionamento deduttivo del giudice di merito incensurabile in Cassazione sotto il profilo della violazione di legge". Tale tipologia di prova contraria è particolarmente interessante poiché disvela una potenziale acquisizione di consapevolezza della Corte di legittimità circa i limiti del ragionamento sposato, in particolare relativamente alla nota critica dottrinale secondo cui della gestione dell'attività sociale si potrebbe occupare un solo socio, soprannominato "tiranno", malgrado la ristrettezza della compagine sociale.

³³⁴ "In tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, anche se non definitivo, è presupposto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio (...), sicché l'impugnazione dell'accertamento pregiudicante costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda, condizione sospensiva, ex art. 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite sull'accertamento pregiudicato relativo al singolo socio, la cui esistenza e persistenza grava sul contribuente che la invochi sotto forma di allegazione e prova del processo scaturente dall'impugnazione del provvedimento impositivo", Cass., ord. n. 4485/2016. Inoltre "in tema di accertamento dei redditi di partecipazione, l'indipendenza dei procedimenti relativi alla società di capitali ed al singolo socio comporta che quest'ultimo, ove abbia impugnato l'accertamento a lui notificato senza aver preso parte al processo instaurato dalla società, conserva la facoltà di contestare non solo la presunzione di distribuzione di maggiori utili ma anche la validità dell'accertamento, a carico della società, in ordine a ricavi non contabilizzati", Cass., ord. n. 19013/2016.

³³⁵ Così G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, cit., pp.456-457. Sul giudicato favorevole alla società si veda Cass., sent. n. 24793/2015: "In tema di contenzioso tributario, nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale, deve riconoscersi l'efficacia riflessa del giudicato formatosi nel giudizio intercorso tra l'Agenzia delle Entrate e la società, con cui sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della medesima, in quanto detto accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio".

³³⁶ Tutta la giurisprudenza del presente Capitolo, se non altrimenti specificato, è frutto di ricerca o spunto dei contributi già menzionati in nota.

CAPITOLO TERZO

I risvolti di carattere processuale e procedimentale

SOMMARIO: 1. Quale il rimedio, in sede processuale, più idoneo a garantire il diritto di difesa del socio? – 2. Il litisconsorzio necessario per le società di capitali a ristretta base societaria (artt. 102 c.p.c. e 14 d.lgs. 546/1992): attentato ai capisaldi del diritto civile sostanziale e processuale? – 3. La più “opportuna” strada della sospensione del processo riguardante il socio (artt. 295 c.p.c. e 39 d.lgs. 546/1992). – 4. Gli sviluppi ulteriori forieri di un maggior interessamento verso il diritto di difesa del singolo: l’efficacia riflessa del giudicato favorevole alla società, il coordinamento tra gli avvisi d’accertamento riguardanti lo stesso soggetto e la stessa annualità, l’esaustiva motivazione dell’avviso di accertamento diretto al singolo socio. – 5. L’indipendenza del contenzioso tributario dall’eventuale processo penale (cenni).

1. Quale il rimedio, in sede processuale, più idoneo a garantire il diritto di difesa del socio?

Nel seguente Capitolo, si intendono sviluppare le principali conseguenze che l’utilizzo in sede accertativa della presunzione di distribuzione di utili extra – contabili genera sul piano processuale e procedimentale. Se il livello procedimentale si riallaccia all’ordinaria fase accertativa espletata dagli Uffici amministrativi – soggetti attivi del rapporto tributario (c.d. fase del controllo e dell’accertamento, *supra*, Cap. I, §3.2), lo stadio processuale, e i suoi risvolti, che si indagheranno, presuppone invece un atto del soggetto passivo, ovverosia l’impugnazione (da parte della società e/o dei soci) dell’avviso di accertamento ricevuto³³⁷, volto a recuperare la maggiore imposta dovuta

³³⁷ Così M. TRAVAGLIONE, *Litisconsorzio (non) necessario per i soci delle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corriere tributario*, 2018, p.884.

rispetto alla dichiarazione infedele resa al Fisco. Richiamando le parole della dottrina occupatasi *ex professo* del tema, “in sede processuale possono essere instaurati:

- a) un contenzioso tra la società e l'Amministrazione Finanziaria avente ad oggetto il reddito prodotto dalla società e imputato per presunzione ai soci;
- b) un contenzioso tra ciascuno dei singoli soci e l'Amministrazione Finanziaria in cui può essere contestata la qualità di socio (ivi compresa la misura della partecipazione alla società) e/o l'inclusione del reddito determinato nei confronti della società nel reddito complessivo del socio”³³⁸.

Il quesito principale cui si tenterà di rispondere nelle pagine che seguono attiene al rapporto sussistente tra l'accertamento operato nei confronti della società e quello effettuato nei confronti del socio³³⁹, onde comprendere se “gli avvisi emessi siano in un rapporto di pregiudizialità – dipendenza, nel senso che l'atto notificato alla società impedisca ai soci di contestare, oltre ai rilievi emersi nel proprio avviso di accertamento, anche i presupposti di fatto e di diritto alla base dell'emersione del maggior reddito accertato *in primis* in capo alla società o sia possibile, integrando il contraddittorio, contestare nel merito anche la pretesa nei confronti della medesima”³⁴⁰.

Oltre ciò, si indagheranno i possibili accorgimenti che l'A.F. dovrebbe adottare all'esito del procedimento accertativo, come degli avvisi di accertamento individuali debitamente motivati, nonché il rapporto sussistente tra procedimento penale e processo tributario³⁴¹; il tutto con la finalità, prioritaria, di comprendere quali soluzioni meglio si prestano a tutelare il socio e il suo diritto di difesa, socio che, già sul piano sostanziale, come si è evidenziato, sconta il peso di una presunzione che seppur semplice, la giurisprudenza (e prima ancora l'A.F.) ha finito per declinare (e ammettere) in termini “generalisti ed astratti”, ritenendola applicabile a pressoché tutti i casi di società di capitali ristrette, in presenza di utili extra – bilancio accertati.

³³⁸ F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p.257.

³³⁹ F. AMATUCCI, *Diritto di difesa del socio presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., p.526.

³⁴⁰ L. SCIOTTA, *Il giudicato riguardante le società a ristretta base vale anche verso i soci*, cit., pp.699 ss.

³⁴¹ *Ex plurimis*, O. MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, *Rassegna tributaria*, 2020, *passim*.

2. *Il litisconsorzio necessario per le società di capitali a ristretta base societaria (artt. 102 c.p.c. e 14 d.lgs. 546/1992): attentato ai capisaldi del diritto civile sostanziale e processuale?*

L'Amministrazione finanziaria, come si è già avuto modo di sottolineare, procede alla notifica di un avviso di accertamento alla società, se depongono in tal senso i riscontri delle verifiche operate ex art. 39, co.1, lett. d, D.P.R. 600/1973. Sulla base di tali risultanze, posta la ristrettezza della compagine societaria, che la giurisprudenza maggioritaria reputa fatto noto, l'Ufficio applica la presunzione di distribuzione, così notificando anche ai soci un avviso di accertamento, *pro quota*, per utili solo presuntivamente distribuiti e percepiti. Si evince da ciò un primo quesito cruciale, ovvero se il secondo avviso di accertamento sia indissolubilmente legato al primo. La risposta affermativa alla domanda è da ravvisarsi nella circostanza che "l'accertamento nei confronti della società costituisce 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., n. 10793/2016)³⁴². Il dubbio che dimora nelle aule delle Corti di merito e di legittimità, dunque, ogniqualvolta si affronti la questione che ci occupa, è se, stante il rapporto di pregiudizialità – dipendenza che lega i due accertamenti, della società di capitali e dei soci, il diritto di difesa del socio – contribuente sia meglio tutelato dall'istituto litisconsortile oppure dal rimedio sospensivo. La prima soluzione, il litisconsorzio necessario (opzione prevista tanto dal Codice di procedura civile, art. 102³⁴³, cui l'art. 1, d.lgs. 546/1992, rinvia, che dall'art. 14 dello stesso decreto³⁴⁴), è stata avallata dalla giurisprudenza di legittimità, con la

³⁴² In tal senso F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., pp.527 ss; A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali*, cit., p.1114.

³⁴³ L'art. 102 c.p.c., rubricato "Litisconsorzio necessario", dispone che: "Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito".

³⁴⁴ L'art. 14 d.lgs. 546/1992, rubricato "Litisconsorzio ed intervento", dispone che "Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al

nota pronuncia n. 14815/2008, relativamente ad ogni giudizio concernente l'accertamento di maggior reddito in una società di persone. Tutti i soci, infatti, si ritengono litisconsorti necessari, e possono contestare anche i presupposti in fatto ed in diritto alla base dell'avviso indirizzato all'ente trasparente; il fondamento giustificativo del rimedio, con riguardo ai suddetti referenti soggettivi, riposerebbe sul "meccanismo, previsto dal combinato disposto degli artt. 40, co.2, D.P.R. 600/1973 e 5, D.P.R. 917/1986, dell'*automatica* imputazione dei redditi delle società di persone ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili – salva l'ipotesi in cui i soci abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 116, con conseguente automatica imputazione dei redditi sociali a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi (Cass. 24472 del 2015)"³⁴⁵. Il rimedio sospensivo, invece, postulerebbe il dover sospendere il secondo processo (quello coinvolgente il singolo), nell'attesa che si statuisca sul maggior reddito accertato in capo alla società, onde evitare contrasti tra giudicati³⁴⁶.

La propensione verso la soluzione litisconsortile, in astratto, sarebbe potuta essere giustificata alla luce di una pluralità di fattori: l'iniziale portata della pratica *de qua*, la "trasparenza per presunzione" che, a ben vedere, assimilava quasi completamente le piccole società di capitali non trasparenti alle società di persone, stante la somiglianza operativa, così traslando un metodo impositivo – la trasparenza fiscale – pur in assenza di un disposto normativo; l'intervenuto riconoscimento, con la sentenza delle SS.UU.

comma precedente. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza. L'art. 1 d.lgs. 546/1992, rubricato "Gli organi della giurisdizione tributaria", statuisce: "La giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'art. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di procedura civile".

³⁴⁵ M. TRAVAGLIONE, *Litisconsorzio (non) necessario per i soci delle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., p.885.

³⁴⁶ In linea di principio, in effetti, il rimedio sospensivo ex art. 295 c.p.c è suscettibile sì di operare quando sia dato ravvisare situazioni di pregiudizialità – dipendenza tra due o più processi pendenti, ma a condizione che le parti da questi giudizi coinvolte siano le medesime. Tuttavia, in dottrina, non "vi è affatto concordia circa la specifica *ratio* dell'istituto nonché, conseguentemente, circa le condizioni che debbono concorrere perché il processo possa (e debba) essere sospeso", G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, Il giudizio di cognizione*, cit., pp.273 ss. In giurisprudenza, si veda Cass., SS.UU. n. 10027/2012: "Da un punto di vista logico l'istituto processuale della sospensione necessaria è costruito su questi presupposti: la rilevazione del rapporto di dipendenza che si effettua ponendo a raffronto gli elementi fondanti delle due cause, quella pregiudicante e quella in tesi pregiudicata; la conseguente necessità che i fatti siano conosciuti e giudicati secondo diritto nello stesso modo; lo stato di incertezza in cui il giudizio su quei fatti versa, perché controversi tra le parti".

della Cassazione n. 14815/2008³⁴⁷, dell'opportunità di tale istituto con riguardo all'accertamento coinvolgente le società di persone e i loro soci³⁴⁸; l'orientamento, di non poca giurisprudenza, deponente per l'impossibilità del socio, divenuto definitivo l'accertamento dei confronti della società, di contestare il presupposto del proprio accertamento; la mancata notifica al socio dell'avviso relativo alla società (la notifica al socio dell'avviso relativo alla società, persino in regime di trasparenza pura, è meramente facoltativa per gli Uffici amministrativi; un mero onere), che dunque non avrebbe potuto impugnarlo né tantomeno "studiarlo" ai fini delle contestazioni da muovere all'A.F. nel proprio giudizio; l'orientamento minoritario della giurisprudenza per cui il giudicato sfavorevole alla società avrebbe potuto avere efficacia riflessa nel giudizio afferente il socio (Cass., n. 27637/2019).

Con la pronuncia n. 14815/2008³⁴⁹, le Sezioni Unite affermarono l'unitarietà dell'accertamento nei confronti delle società di persone e dei suoi soci, sul piano sia

³⁴⁷ In dottrina, sul tema, cfr. F.V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2017, *passim*; M. NUSSI, *A proposito di accertamento del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, p.771; G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giurisprudenza italiana*, 2008, p.2350; F. RASI, *La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, *cit.*, pp.136 ss; S. CAPOLUPO, *Cass. sez. trib., n. 14815 del 4 giugno 2008. Accertamento per le società di persone: i paletti della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2008, p.4658; M. PROCOPIO, *Individuazione della qualità di socio di società di fatto e litisconsorzio necessario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, p.629; F. ZANETTI, *L'unicità dell'accertamento del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, p.24; L. CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012, p.871.

³⁴⁸ In R. RIZZARDI, *Attribuzione ai soci del maggior reddito delle società di capitale a ristretta base partecipativa*, *cit.*, p.2521, nota n.1, si legge: "l'art. 6, comma 1, del Decreto sull'accertamento (D.P.R. n. 600/1973) attribuisce alla società di persone l'obbligo di presentare la dichiarazione "agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovute dai soci". Sin dal primo modello di dichiarazione dei redditi per il 1974 l'Amministrazione finanziaria dovette ideare un quadro, nella dichiarazione dei soci, denominato con riferimento ai redditi di partecipazione (oggi quadro RH), categoria che non esiste nel T.U.I.R., il quale all'art. 5 parla di redditi prodotti in forma associata, in quanto mantengono la natura che avevano nel soggetto collettivo. Ci vorranno però più di trent'anni perché la Cassazione, a Sezioni Unite (sentenza n. 1052 del 18 gennaio 2007), riconoscesse l'esistenza di un litisconsorzio necessario tra società e soci, radicato nella giurisdizione dell'ente collettivo, unico soggetto che agisce non per la propria posizione debitoria (che non esiste ai fini delle imposte sui redditi) ma per quella inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato.

³⁴⁹ La pronuncia risolve il quesito di partenza sposando la soluzione litisconsortile, con specifico riguardo però alle società soggette alla trasparenza per legge, ex art. 5 TUIR. Sul punto, in dottrina, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento unitario trova un assetto stabile (nota a Cass., sez. trib., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815)*, in *Corriere tributario*, 2008, p.2270; Id., *Effettività e relatività del giudizio unitario*, in *Dialoghi tributari*, 2008, p.41; V. FICARI, *Litisconsorzio necessario tra società e soci professionisti*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, p.972; C. GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte si immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *Rivista di giurisprudenza*

processuale che sostanziale (rispettivamente, artt. 40 D.P.R. 600/1973 e art. 5 TUIR)³⁵⁰:
“l’attività di accertamento svolta nei confronti della società non può essere disgiunta da quella relativa ai soci:

- a) unica è la materia imponibile, seppure soggetta a diversa disciplina, in ragione del carattere reale dell’imposta locale, rispetto al carattere personale dell’imposta statale;
- b) unico è il risultato dell’accertamento, sia che lo si consideri nel suo complesso in capo alla società, sia che lo si consideri come la somma dei redditi imputati ai singoli soci in conseguenza dell’accertamento societario”.

Per la Cassazione, infatti, l’accertamento del reddito societario e l’accertamento del reddito dei singoli soci sono due facce della stessa medaglia, e l’art. 14, d.lgs. 546/1992, dev’essere interpretato senza condizionamenti³⁵¹ derivanti dal diritto processuale civile.

tributaria, 2008, p.993; R. LUPI, *Rettifiche del reddito di società di persone e unitarietà del giudizio*, in *Dialoghi tributari*, 2008, p.36.

³⁵⁰ F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società di capitali a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., pp.2415 ss.

³⁵¹ Il termine “litisconsorzio” indica la presenza, in sede processuale, di una pluralità di parti, alcune delle quali, forse, titolari di interessi e posizioni comuni. A seconda di chi “innesta” la causa, il litisconsorzio può essere *attivo*, *passivo* o *misto*; può inoltre essere *originario* o *successivo*, a seconda che ricorra sin dall’inizio della causa, o si attui successivamente, nel corso della stessa; può, infine, essere *necessario* o *facoltativo*, a seconda che la sua attuazione sia perentoria, onde evitare una sentenza impugnabile per violazione del diritto al contraddittorio posto ex art. 111, co.2, Cost. oppure meramente discrezionale. La dottrina civilistica, negli anni, ha tentato di colorare l’art. 102 c.p.c., che può definirsi una “norma in bianco”: si è pressoché concordi nel ritenere che un’ipotesi di litisconsorzio necessario ricorra ogniqualvolta vi sia un rapporto plurisoggettivo inscindibile, di tal che la sentenza, in assenza dell’integrazione del contraddittorio, sarebbe *inutiliter data*. Salve le ipotesi litisconsortili previste *ex lege* (per citarne alcune, art. 2900 c.c., artt. 244, 249 e 784 c.c.), la dottrina è frammentata con riguardo alle ulteriori situazioni in cui serve ricorrere al litisconsorzio necessario: alcuni propendono per la sua utilità nel solo ramo delle azioni costitutive, dunque, nei riguardi delle pronunce capaci di costituire, modificare o estinguere rapporti giuridici; altri ne estenderebbero la portata finanche ai casi in cui l’azione fosse d’accertamento o di condanna (sul tema G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, I principi*, cit., pp.210 ss; ma si rimanda anche, fra gli altri, a G. VERDE, *Diritto processuale civile - Parte generale*, Bologna, 2017, pp.205 ss; A. CARRATTA, C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile, Nozioni introduttive e disposizioni generali*, Milano, 2022, pp.335 ss; G. COSTANTINO, *Contributo allo studio del litisconsorzio necessario*, Napoli, 1979, *passim*; ID., voce *Litisconsorzio*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma 1990; V. DENTI, *Appunti sul litisconsorzio necessario*, in *Rivista di diritto processuale*, 1958, p.14; ID., *Sentenza «inutiliter data» e litisconsorzio necessario*, in *Giurisprudenza italiana*, 1961, p.629). Anche l’art. 14 d.lgs. 546/1992 può dirsi una norma in bianco; nel settore tributario ci si è chiesti quali fossero gli effettivi connotati della disposizione, nonché se si integrasse tale ipotesi ogniqualvolta fosse in discussione un rapporto obbligatorio plurisoggettivo, di solidarietà paritaria o dipendente (sotteso alla questione in esame è da sempre il tema, più generale, della solidarietà tributaria, così M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p.482; G. MELIS, *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p.784; A. GUIDARA, *La successione nelle situazioni giuridiche soggettive*, Padova, 2018, p.314; F. PICCIAREDDA, *La solidarietà tributaria. Linee di tendenza*, Roma, 2017, p.270). In tale settore, così come in quello civilistico, il primato nell’individuazione dei confini dell’istituto va riconosciuto alla giurisprudenza, cui si aggiunge tuttavia anche la voce del governo – ad esempio, si veda il contributo fornito dalla circolare n. 291/E del 18 dicembre 1996 in materia (A.A. GENISE, *Il litisconsorzio tributario*, in *Fisco*, 2011, pp.5 ss). Come sottolineato da L. CASTALDI, in *Litisconsorzio ed intervento*, in T. Baglione, S. Menchini, M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario: commentario*, Milano, 2004, p.169: “nonostante questo

La Corte, infatti, richiamando il principio di diritto già affermato con le note pronunce nn. 1052 e 1053 del 2007, ha affermato che “tra le ipotesi di litisconsorzio necessario ... possono rientrare le cause ... originate dall’impugnazione avverso gli avvisi di accertamento di maggior reddito a carico di società di persone e dell’attribuzione del medesimo reddito, secondo le relative quote, ai singoli soci, in base alla presunzione legale posta ... dall’art. 5 del D.P.R. 917/86 (in virtù della quale i redditi delle società di persone sono imputati pro quota a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione), tanto più che, in questi casi, l’art. 40, secondo comma, del D.P.R. 600/73, dispone che alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell’art. 5 del D.P.R. n. 597/73 – ora 917/86 –, si procede con unico atto ai fini dell’imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati”³⁵². Ciò può accadere, nelle società di persone, proprio in virtù del fatto che il reddito imputato ai soci, *ex lege*, è lo stesso reddito accertato alla società (il modello impositivo della trasparenza fiscale implica che la società sia mero “schermo” possessore del reddito; proprio la necessità di rispettare l’art. 53 Cost., tassando la “corretta” capacità contributiva, fa sì che in questi contesi si eviti la doppia imposizione fiscale; la società sopporterà il solo prelievo dell’imposta regionale – IRAP – mentre i soci, effettivi possessori del reddito, risponderanno del reddito prodotto, versando, *pro quota*, l’IRPEF); il litisconsorzio necessario società – soci avrà luogo in tale contesto ogniqualvolta il ricorso abbia ad oggetto il reddito prodotto dall’“entità trasparente”³⁵³.

encomiabile passo del legislatore (...) subito si è posto il problema di individuare quali siano le situazioni che danno luogo ad una ipotesi di litisconsorzio necessario; come nel processo civile, anche in quello tributario questo compito è demandato all’interprete”. Alcuna dottrina riscontra un litisconsorzio necessario nei casi, tra i tanti, di morte del ricorrente con conseguente trasferimento della legittimazione processuale agli eredi che si trovano a succedere nella posizione processuale del *de cuius* (Alberti, Castaldi), oppure nei casi di controversie promosse dal lavoratore sostituto d’imposta volte a chiedere il pagamento anche di quella parte del credito che quest’ultimo ha trattenuto e versato in più a titolo di ritenuta sulla paga o sullo stipendio.

³⁵² M. VERSIGLIONI, “Unità” e “uni” del e nel diritto tributario. *Riflessioni teoriche sul litisconsorzio necessario soci – società di persone*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, *passim*; G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell’Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, pp.345-368; B. BELLÈ, Il processo tributario con pluralità di parti, Torino, 2002, pp.114-115, nota n. 58; P. ACCORDINO, *Il rapporto tributario plurisoggettivo: riflessi processuali*, Torino, 2011, p.127.

³⁵³ F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società di capitali a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., pp.2412 ss e ID., *La “trasparenza per presunzione” delle società a ristretta base proprietaria: l’attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, cit., pp.136 ss. Se il ricorso dovesse avere ad oggetto la qualità di socio del singolo, o la ripartizione del reddito, invece, il litisconsorzio sarà tra i soli soci: in tal senso Cass., n. 11469/2009 e Cass., n. 5847 e 10542/2011 (ipotesi di cause di impugnazione delle cartelle di accertamento, sanzioni, definitività

Applicare il litisconsorzio necessario al “caso” della presunzione di distribuzione, dunque, ai giudizi coinvolgenti la società di capitali “ristretta” e i suoi soci, implicherebbe inevitabilmente il far leva sull’approdo raggiunto dalle SS.UU. della Cassazione nell’anzidetta pronuncia, poiché, in effetti, né le società di persone, né le società di capitali implicherebbero, in quanto tali, un litisconsorzio necessario in giudizio³⁵⁴, tanto a livello processual – civilistico che nell’ambito del contenzioso tributario. Potrebbe deporre per tale soluzione la somiglianza fattuale tra le società di persone e le società di capitali a ristretta compagine azionaria, nonché l’originaria versione della pratica che, come menzionato *supra*, parlava di “trasparenza per

dell’accertamento). In dottrina, P. ACCORDINO, *Il rapporto tributario plurisoggettivo: riflessi processuali*, cit., p.127.

³⁵⁴ Il diritto civile sostanziale postula la differenza tra “persona giuridica” ed “ente giuridico”, dotato di mera soggettività (cioè della capacità giuridica); essa postula l’idoneità ad essere titolare di situazioni giuridiche soggettive, pur in assenza di un’autonomia patrimoniale perfetta; all’ente giuridico, tuttavia, non potrà non riconoscersi anche la capacità d’agire, in virtù del c.d. rapporto organico connotante ogni struttura collettiva: nello Statuto dell’ente si ravviseranno, infatti, quei soggetti dotati di rappresentanza esterna, idonei, appunto, a far sì che essa possa esistere, in quanto espressione di un gruppo, tanto sul piano processuale che sostanziale. A livello processuale, in particolare, l’organizzazione dotata di mera soggettività potrà dirsi titolare tanto della “capacità di stare in giudizio”, che della “capacità processuale” (al pari di una qualunque persona giuridica): ai sensi dell’ultimo comma dell’art. 75 c.p.c., infatti, “le associazioni e i comitati, che non sono persone giuridiche, stanno in giudizio per mezzo delle persone indicate negli articoli 36 e seguenti del Codice civile”. Tale richiamo, di matrice civilistica, è opportuno in quanto premessa fondamentale per argomentare la nota pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione, summenzionata, che ha postulato la necessità, in sede di contenzioso tributario, del litisconsorzio necessario tra società di persone e soci. Sul piano processual – civilistico, infatti, l’interpretazione estensiva, ormai avallata, dell’art. 75 c.p.c. depone per la possibilità, anche di enti diversi da quelli espressamente citati, quali le società di persone, di stare “autonomamente” in giudizio, senza alcun bisogno di instaurare, in ogni causa concernente la società, un litisconsorzio di tutti i soci (ben potendo queste entità farsi rappresentare, al pari di ogni persona giuridica). Da qui, l’eccezionalità dell’approdo delle Sezioni Unite in materia tributaria, che subito ci apprestiamo ad indagare e che, in ragione proprio della sua eccezionalità, appare sin da subito difficile da applicare estensivamente a realtà societarie altre, quali quelle a ristretta base proprietaria, che sul piano civile, per eccellenza, godono di autonoma personalità giuridica. In dottrina, fra gli altri, F. CIPRIANI, *Sulla rappresentanza processuale volontaria*, in *Rivista di diritto processuale*, 1994, p.1130; C. MANDRIOLI, *La rappresentanza nel processo civile*, Torino, 1959, *passim* e ID., *Delle parti*, in *Commentario del c.p.c.*, diretto da E. Allorio, Torino, 1973, p.881; A. DE VALLES, *Teoria giuridica dell’organizzazione dello Stato*, Padova, 1931, pp.77 ss; C. ESPOSITO, *Organo, ufficio, soggettività dell’ufficio*, in *Annali dell’Università di Camerino*, Padova, 1932, pp.257 ss; U. FORTI, *Nozione e classificazione degli organi*, in *Studi di diritto pubblico*, 1937, pp.18 ss; V. CRISAFULLI, *Alcune considerazioni sulla teoria degli organi dello Stato*, in *Archivio giuridico*, 1938, pp.81 ss; S. ROMANO, *Organi*, in ID., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, pp.145 ss; L. RAGGI, *Ancora sul concetto di organo*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1951, pp.301 ss; S. FODERARO, *voce Organo (teoria dell’)*, in *Novissimo digesto italiano*, 1968, pp.214 ss; ID., *voce Organo delle persone giuridiche pubbliche*, in *Novissimo digesto italiano*, 1968, p.223; S. AGRIFOGLIO, L. ORLANDO, *Teoria organica e Stato – apparato*, Palermo, 1979, *passim*; M.S. GIANNINI, *voce Organi (teoria generale)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1981, pp.37 ss; C. MAIORCA, *La nozione di organo nel diritto privato con particolare riguardo alla teoria delle associazioni*, in *Annali della Facoltà di giurisprudenza dell’Università di Camerino*, Napoli, 1937, pp.53 ss; G. MINERVINI, *Alcune riflessioni sulla teoria degli organi delle persone giuridiche private*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1953, pp.953 ss; F. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in *Commentario del codice civile*, cit., pp.65 ss.

presunzione”; essa qualificava i dividendi percepiti dai singoli quali redditi di partecipazione, così operando una tassazione in unico passaggio, direttamente in capo al socio, traslando il regime di cui all’art. 5 TUIR anche alle società di capitali “piccole”, non trasparenti³⁵⁵. L’esclusione, corretta da un punto di vista teorico³⁵⁶, dell’operatività nel caso di specie di tale rimedio processuale, riposa non solo sull’attuale convinzione che il maggior reddito, imputato *pro quota* al socio, sia reddito di capitale, e non di partecipazione³⁵⁷, e che la pretesa impositiva debba sempre prima passare per la società, che è soggetto passivo d’imposta così come i suoi soci (IRES, IRPEF); ma anche e soprattutto sulla circostanza che nel rapporto tra società di capitali (quand’anche a ristretta base) e singoli soci difetta “l’*automatica* imputazione dei redditi della società (...) ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili”³⁵⁸, ex art. 5 TUIR e quella “normativa unitarietà” della fattispecie cui si richiama la giurisprudenza di legittimità con riguardo alle società di persone (*ex multis*, Cass., n. 14815/2008, n. 10145/2012,

³⁵⁵ Il rimedio a tutela del diritto di difesa dei soci, stante l’unitarietà dell’accertamento che interessa la società prima, e i soci poi, potrebbe essere trovato in uno stadio addirittura antecedente a quello processuale: quello procedimentale. G. SCANU, in *La presunzione di distribuzione degli utili nelle “piccole” società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, cit., pp.459 ss, sostiene: “se si condivide questo approccio, è certamente auspicabile che l’Amministrazione finanziaria proceda alla rettifica della dichiarazione presentata dalla società (seppur non abbia optato per la trasparenza) con un unico atto idoneo a definire – nel medesimo contesto – il reddito prodotto dalla società e le imposte da questa dovute e, per altro verso, i redditi di partecipazione dei singoli soci. (...) Qualora l’auspicata unitarietà dell’accertamento non sia stata soddisfatta nella fase procedimentale, i rimedi possono individuarsi nella riunione dei procedimenti (ma il *simultaneous process* potrebbe tutelare il diritto di difesa dei singoli solo a patto che tutti i soci abbiano fatto ricorso, affinché la riunione integri il contraddittorio) o nell’integrazione del contraddittorio al fine di assicurare il necessario litisconsorzio (...)”.

³⁵⁶ In tal senso la massima della sent. n. 94/2022 della Cassazione: “Nel giudizio di impugnazione dell’avviso di accertamento emesso nei confronti di socio di società di capitali, avente ad oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati a carico della società partecipata, non sussiste litisconsorzio necessario tra società e soci, sussistendo unicamente il nesso di pregiudizialità – dipendenza tra l’accertamento sociale e quello dei soci. Il mancato intervento (in astratto) di uno dei soci della società di cui è stata predicata la ristretta base non comporta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14”.

³⁵⁷ Non può dirsi lo stesso per le “piccole” società di capitali che abbiano fatto opzione per la trasparenza fiscale ex art. 116 TUIR: per esse varrà la regola consacrata nella pronuncia delle SS.UU. della Cassazione, n. 14815/2008. In tal senso la sentenza della Cassazione, n. 9751/2017, secondo cui le liti incardinate dalla società o dai soci, avverso accertamenti riguardanti l’una, gli altri o entrambi, sono rette dall’istituto del litisconsorzio necessario, in difetto del quale ogni eventuale sentenza è travolta da un vizio di nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., p.527, nota n. 27. Inoltre, in M. TRAVAGLIONE, *Litisconsorzio (non) necessario per i soci delle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., p.888, si legge: “la preclusione ad applicare il litisconsorzio necessario nell’ambito degli accertamenti in capo alle società con ristretta base azionaria, nel caso in cui i soci dovessero ricevere l’atto decorsi i termini di impugnazione dell’atto notificato alla società, sostanzialmente reintrodurrebbe nel nostro ordinamento la disciplina della supersolidarietà tributaria, in quanto la notifica dell’atto ad un soggetto (la società) produce effetti nei confronti degli altri soggetti (i soci), i quali, di fatto, non avrebbero possibilità di esperire alcuna azione di difesa”.

³⁵⁸ Cfr. nota n. 345.

24793/2015, 5493/2017). L'esclusione del rimedio di cui all'art. 14 d.lgs. 546/1992, tuttavia, lascia insoddisfatti sul piano pratico. L'istituto del litisconsorzio, infatti, permetterebbe al socio di contestare anche i presupposti in fatto e in diritto relativi all'accertamento societario, ed eviterebbe lungaggini processuali indesiderate; risponderebbe, inoltre, alla necessità dell'economia processuale. Richiamando alla mente le parole di alcuna dottrina pronunciatasi sul tema, "(...) l'integrazione del contraddittorio spetterebbe al giudice sin dal primo grado di giudizio e, proprio grazie al litisconsorzio a pena di inammissibilità, ex art. 14, D.lgs. n. 546/1992, si determinerebbe la contestuale valutazione delle motivazioni dei due accertamenti, garantendo un più ampio e coordinato diritto di difesa. Il socio potrebbe contestare, infatti, attraverso la conoscenza immediata della motivazione dell'atto emanato nei confronti della società e delle argomentazioni dell'Ufficio, oltre la validità e legittimità dello stesso in fase processuale, il preteso maggior reddito societario da cui derivano i presunti dividendi occulti percepiti. Ciò consentirebbe, unitamente al riconoscimento di una più ampia gamma di documenti idonei ad attestare l'estraneità del socio, di svilire la portata ai fini probatori della presunzione di distribuzione utili ai soci fondata sulla ristretta base societaria e di superare la richiesta di riconoscimento dell'eventuale giudicato favorevole formatosi nel giudizio riguardante la società"³⁵⁹.

2. *La più "opportuna" strada della sospensione del processo riguardante il socio (artt. 295 c.p.c. e 39 d.lgs. 546/1992)*

Come si è avuto modo di sottolineare, si è esclusa l'opportunità della soluzione litisconsortile a tutela del socio e del suo diritto di difesa – ex artt. 7 l. 212/2000 e 24 Cost., anche poiché la pratica amministrativa che ci occupa ha mutato la propria etichetta – ed in parte, il proprio operare – da “trasparenza per presunzione” a “presunzione di distribuzione”³⁶⁰. La neo – introdotta Imposta sui redditi delle società e

³⁵⁹ F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., p.528.

³⁶⁰ Come specificato *supra*, in particolare in Cap. II, §1, la vecchia nomenclatura della presunzione che ci occupa non deponeva solo per un *nomen* altro, ma anche per un regime diverso, in costanza della vecchia imposta sui redditi delle persone giuridiche (IRPEG) e del vecchio regime del credito d'imposta, al netto dei quali “il ricorso alla trasparenza, a fronte di un accertamento condotto nei confronti delle società, non solo era possibile, ma addirittura preferibile, in quanto idoneo ad evitare un doppio passaggio foriero di

il metodo della p.ex. (partial exemption) in luogo del vecchio istituto del credito d'imposta, hanno certamente concorso a far apparire inopportuno il riferimento al metodo impositivo della trasparenza fiscale nonché la quasi totale assimilazione, ai fini della presunzione *de qua*, tra società di persone e società di capitali a ristretta base proprietaria. Acquisita tale consapevolezza, occorre altresì formulare delle soluzioni alternative che potessero ovviare al medesimo problema di tutela del diritto di difesa dei soci – contribuenti ogniqualvolta uno o più avvisi di accertamento fossero stati impugnati; ciò anche nell'ottica di evitare che la presunzione di distribuzione potesse prestare il fianco, anche sul versante processuale, ad ulteriori critiche dottrinali e giurisprudenziali. È bene sottolineare sin da subito, tuttavia, che nessuna delle tesi avanzate dalle Corti di merito e di legittimità, negli anni, ha pienamente soddisfatto la letteratura scientifica oltretutto la giurisprudenza stessa, connotandosi sempre per dei punti critici ovvero per l'inidoneità a risolvere le principali perplessità concernenti la pratica fiscale oggetto di studio.

La finalità di addivenire all'applicazione più "intelligente" possibile della presunzione (l'espressione è di P. Staino, A. Formica), unitamente al bisogno di tutelare il diritto di difesa ed al contraddittorio del singolo, hanno condotto la giurisprudenza di legittimità, a partire dal 2009, a sposare una soluzione di compromesso ancora diversa da quelle già ricordate *supra*³⁶¹, una c.d. terza via³⁶². In particolare, gli Ermellini hanno sostenuto che

una parziale doppia imposizione (...)", così F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società di capitali a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., pp.2409 ss. Proprio tale circostanza, unitamente alla stretta somiglianza che si era soliti ravvisare tra società di persone e società di capitali a ristretta base proprietaria, aveva condotto ad ipotizzare l'estensione della soluzione del litisconsorzio necessario, sposata dalle SS.UU. della Corte di Cassazione per le società di persone con la pronuncia n. 14815/2008, anche alle società di capitali "ristrette".

³⁶¹ Si vedano Cap. II, §§1,2.

³⁶² Si fa riferimento, tra le altre, alla sentenza della Cass. 18 giugno 2014, n. 13818, secondo cui "affinché [...] tale presunzione possa operare occorre, pur sempre, sia che la ristretta base sociale e/o familiare – cioè il fatto noto alla base della presunzione – abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio, sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi" (Cass. n. 9519/2009; n. 2214/2011; n. 29605/2011; n. 441 e 443/2013 – nessun litisconsorzio necessario, rileva l'accertamento definitivo a carico della società, senza necessità di notifica al socio; nel caso di specie la società era rappresentata dal curatore fallimentare e il soggetto IRPEF era socio unico; n. 5581/2015; n. 5925/2015; n. 24793/2015; n. 5393/2016; n. 8988/2017; n. 15007/2017; n. 17461/2017; n. 20507/2017; n. 11003/2019; n. 9049/2019). Si veda anche Cass., n. 25556/2017: "in tema di contenzioso tributario, in caso di pendenza separata di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito contestato ad una società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso, ai sensi del combinato disposto degli art. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 295 cod. proc. civ., in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico – giuridico di quello nei confronti dei soci".

la presunzione possa operare, e possa dunque dirsi legittimo l'avviso di accertamento notificato al socio, non solo a condizione che la ristretta base (sociale o familiare), fatto noto a fondamento della presunzione, abbia formato oggetto di specifiche allegazioni probatorie, ma anche a patto che sussista un accertamento valido e definitivo nei confronti della società. Ciò implica che, a fronte degli avvisi di accertamento (non necessariamente contestuali) emessi nei confronti della società e dei soci, in caso di impugnazione degli stessi, la contestuale pendenza dei due o più giudizi debba essere risolta mediante l'istituto della sospensione necessaria del processo coinvolgente il socio, ex artt. 295³⁶³ c.p.c. e 39 d.lgs. 546/1992³⁶⁴. L'opportunità della soluzione riposa sulla sussistenza di una pregiudizialità – dipendenza sostanziale tra i due giudizi, tale per cui il giudice del processo da sospendere, nella ricognizione del diritto dedotto in causa, riscontri il dover accertare prima un altro e diverso diritto, che è oggetto di differente processo. Dunque, due diverse situazioni sostanziali pendono dinanzi a

³⁶³ L'art. 295 c.p.c., rubricato "Sospensione necessaria", dispone che: "Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa". Nel diritto processuale civile, la sospensione è un'anomala vicenda del processo che implica un arresto temporaneo dello stesso, nelle more del quale non sarà possibile – in linea di massima – compiere, fino al nuovo atto d'impulso della parte interessata, alcun atto processuale. La sospensione può essere "necessaria" o "su istanza di parte" – rispettivamente, artt. 295 e 296 c.p.c.; tuttavia, la legge prevede numerose altre ipotesi di sospensione che ne modificano i connotati principali quanto a *ratio*, modalità operative e durata. Quanto alla fonte della sospensione, infatti, essa può essere il giudice o la legge. Nel primo caso rientrano tanto ipotesi di sospensione discrezionale (il giudice può decidere sulla base di valutazioni opportunistiche) quanto obbligatoria (il giudice verificherà solo i presupposti indicati dal legislatore). Quanto alla fattispecie che più ci interessa, ovvero l'art. 295 c.p.c. e, più da vicino, l'istituto della sospensione necessaria, volendo sorvolare sulle plurime tesi processual – civilistiche contrapposte in merito alla *ratio* dell'istituto, l'ipotesi classica di sospensione necessaria ricorre nei casi in cui due o più cause possano dirsi connesse in virtù del nesso di pregiudizialità – dipendenza che le lega, con ciò intendasi che "l'esistenza o l'inesistenza di un diritto o di uno *status* dipende, per l'appunto, dall'esistenza o dall'inesistenza di un *diverso* diritto o *status* che si profila, in relazione alla fattispecie dedotta in giudizio, quale fatto costitutivo oppure, all'inverso, quale fatto modificativo, estintivo, o impeditivo del primo". L'obiettivo principale della sospensione, a ben vedere, è evitare i contrasti tra giudicati, sebbene con un meccanismo parzialmente farraginoso data l'assenza di copiosa normativa, oltreché diseconomico in termini di tempistiche processuali. Si vedano a tal proposito G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, Il processo ordinario*, cit., pp.269 ss; A. PROTO PISANI, *Pregiudizialità e ragionevole durata dei processi*, in *Foro*, 1981, pp.1058 ss; G. TRISORIO LIUZZI, *La sospensione del processo di cognizione*, Bari, 1987, *passim*; N. TROCKER, *La pregiudizialità costituzionale*, in *rivista trimestrale di diritto processuale civile*, 1988, p.796; L. MONTESANO, *La sospensione per dipendenza di cause civili e l'efficacia dell'accertamento contenuto nella sentenza*, in *Rivista di diritto processuale*, 1983, pp.385 ss; A. ATTARDI, *Conflitto di decisioni e sospensione necessaria del processo*, in *Giurisprudenza italiana*, 1987, p.417; F. CIPRIANI, *Le sospensioni del processo civile per pregiudizialità*, in *Rivista di diritto processuale*, 1984, p.239.

³⁶⁴ L'art. 39 d.lgs. 546/1992, rubricato "Sospensione del processo", al co.1 dispone che: "Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio". L'art. 9, comma 1, lett. o), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 ha introdotto nell'alveo dell'art. 39, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con decorrenza 1° gennaio 2016, il comma 1 – bis secondo cui "La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa".

giudici diversi, e dalla definizione dell'una dipende la soluzione dell'altra; una delle due vicende (quella pregiudicante) è fatto costitutivo, o comunque elemento della fattispecie dell'altra situazione sostanziale³⁶⁵.

Calando il discorso nel caso che ci occupa, risulta evidente che l'accertamento che ha interessato la società di capitali è premessa indispensabile per la pretesa impositiva che interessa i soci: se venisse meno il maggior reddito riscontrato nei confronti della società, allo stesso modo verrebbe meno la pretesa nei confronti dei soci. L'accertamento che ha interessato la società³⁶⁶, difatti, ha carattere unitario, ed implica la meccanica applicazione, in presenza dei presupposti della ristrettezza societaria e dell'utile extracontabile accertato, della presunzione di distribuzione. Nel contenzioso tributario, come specificato, l'istituto della sospensione processuale è disciplinato dall'art. 39 d.lgs. 546/1992. La disposizione, nella sua versione originale (sotto la quale si è formata la giurisprudenza in esame), postulava la possibile sospensione del processo tributario solo nei casi di proposizione di querela di falso o di decisione in via pregiudiziale di una questione sullo stato o sulla capacità delle persone, salvo che si trattasse di questione attinente la capacità di stare in giudizio. La Consulta, in particolare, con la pronuncia n. 31/1998, aveva ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale, con riguardo agli artt. 3 e 24, co.2 Cost., dell'art. 39 d.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui non prevedeva la sospensione del processo tributario in caso di pregiudizialità – dipendenza tra due o più cause³⁶⁷. L'elencazione di cui al co.1 dell'art. 39, dunque, al 1998, era da considerarsi tassativa. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, tuttavia, era solita superare tale lettura restrittiva avallata dalla Corte Costituzionale in merito all'istituto della sospensione, chiamando in causa il rinvio al Codice di procedura civile di cui all'art.1, co.2 del d.lgs. 546/1992. Sosteneva, difatti,

³⁶⁵ G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, I principi, cit.*, pp.174 ss.

³⁶⁶ Richiamando alla mente quanto si è già sottolineato in precedenza, infatti, la Cassazione, con ordinanza n. 7592/2017, ha statuito che “l'accertamento di un maggior reddito nei confronti della S.r.l. a ristretta compagine sociale dà luogo alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle Entrate che, ex art. 43, co.3, D.P.R. 600/1973, legittima l'integrazione di un accertamento già notificato al socio”.

³⁶⁷ Per la Consulta, in particolare: “con la norma denunciata il legislatore, limitando i casi di sospensione del processo, ha inteso rendere più rapida e agevole la definizione del processo tributario oberato di una rilevante mole di contenzioso. Finalità in sé del tutto legittima anche sotto l'aspetto, non certo secondario, della tutela dei diritti del contribuente. La limitazione della sospensione per pregiudizialità nel processo tributario rappresenta, pertanto, una scelta del legislatore che, in quanto non lesiva del criterio di ragionevolezza, si sottrae al sindacato di legittimità costituzionale”.

che tra i due disposti normativi non vi fosse “incompatibilità logica”^{368 369}, e che il processo tributario potesse sospendersi anche al di fuori dei casi espressamente previsti ex art. 39. Nel 2015, tuttavia, il limite del co.1 è stato superato dall’introduzione del co. 1 – bis, il cui contenuto è riportato in nota³⁷⁰; in tal modo, la tesi già sostenuta dagli Ermellini con riferimento ai c.d. rapporti interni tra processi tributari, ha ottenuto una consacrazione normativa ³⁷¹. Tornando a focalizzarci sulla soluzione che la giurisprudenza costante di legittimità continua a reputare più corretta ai fini della tutela del diritto di difesa del socio – contribuente interessato dalla presunzione *de qua*, il rapporto di pregiudizialità esistente tra i due o più avvisi di accertamento è tale per cui, pur essendovi una pluralità di soggetti d’imposta coinvolti (società – soci) e una necessaria consequenzialità dell’accertamento alla società con quello relativo ai soci³⁷², non solo non si potrà applicare l’istituto del litisconsorzio necessario, ma non occorrerà neppure notificare al singolo socio l’avviso di accertamento diretto alla società; ognuno dei singoli membri dell’entità, essendo soggetto passivo diverso dall’ente societario,

³⁶⁸ F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., pp.2417 ss, cui si rimanda quale riferimento bibliografico principale per il paragrafo in esame. Secondo la Corte, sent. n. 5366/2006, l’art. 39 d.lgs. 546/1992 non osta “all’applicabilità al giudizio tributario dell’art. 295 del Codice di procedura civile; il recepimento dei canoni codicistici è, infatti, escluso solo in presenza di una disposizione della speciale disciplina tributaria che regoli la stessa vicenda con disposizioni distinte o logicamente incompatibili; tali situazioni non emergono dal raffronto fra i predetti artt. 39 del d.lgs. n. 546/1992 e 295 del Codice di procedura civile. Tuttavia l’applicabilità di tale ultima disposizione non autorizza alcun ampliamento dei limiti e dei presupposti cui la norma del codice di rito subordina la sospensione del procedimento, né, in particolare, consente di trascurare l’esplicita condizione della “dipendenza”, in tutto o in parte, della soluzione della causa da sospendere dalla decisione dell’altra causa, tale dipendenza esigendo, in concreto, la coincidenza dei soggetti partecipanti ai due procedimenti quale requisito indispensabile perché la definizione dell’uno possa assumere valore vincolante per la definizione dell’altro, secondo i principi generali dettati in tema di efficacia del giudicato sostanziale (cfr., *ex multis*, Cass. civ., sentt. n. 8567, n. 7506 e n. 14587/2001 e n. 8741/2002)”. In dottrina C. GLENDI, *Sulla travagliata esperienza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2001, p.1229; ID, *L’influenza delle recenti modifiche al Codice di procedura civile sulla disciplina del processo tributario (anche in vista di una progettata riforma)*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1992, p.144; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, *passim*; E. DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Il processo tributario*, diretto da F. Tesauro, Torino, 1998, p.608; F. BATTISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p.30.

³⁶⁹ *Ex multis*, Cass., sez. trib., 31 gennaio 2011, n. 2214; Cass., sez. trib., 14 maggio 2007, n. 10952; Cass., sez. trib., 10 marzo 2006, n. 5366; Cass., sez. trib., 6 settembre 2004, n. 17937; Cass., sez. trib., 17 aprile 2015, n. 7853; Cass., sez. trib., ord. 7 marzo 2018, n. 5428 e, da ultimo Cass., sez. trib., ord. 17 gennaio 2019, n. 1123; Cass., sez. trib., ord. 20 giugno 2018, n. 16246; Cass., sez. trib., ord. 20 settembre 2017, n. 21765; Cass., 16 luglio 2014, n. 16924; Cass., 30 novembre 2012, n. 21396.

³⁷⁰ Si veda la nota n. 364.

³⁷¹ Cfr., ancora, F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., p.2417.

³⁷² R. RIZZARDI, *Attribuzione ai soci del maggior reddito delle società di capitale a ristretta base partecipativa*, cit., p.2523.

non potrà direttamente impugnare l'avviso notificato all'organizzazione, potendosi solo limitare, impugnato il proprio avviso di accertamento, a contestare la pretesa impositiva nei propri confronti. Il giudicato formatosi tra società e Amministrazione finanziaria, o la mancata impugnazione del primo avviso di accertamento da parte dell'ente, renderanno difatti incontestabile il maggior reddito societario³⁷³ ³⁷⁴. Come già anticipato, in definitiva, l'unico strumento a tutela del socio, in caso di pendenza dei due giudizi, sarà la sospensione necessaria del proprio processo³⁷⁵ ³⁷⁶ ³⁷⁷ ³⁷⁸. La

³⁷³ 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*, cit., pp.700 ss. Alcune giurisprudenza, tuttavia, si è espressa contrariamente all'esistenza del vincolo di pregiudizialità – dipendenza tra società di capitali ristretta e soci (Cass., sent. n. 386/2016). Più precisamente, si è sostenuto che il condono tombale della società non producesse effetti nei confronti dei soci, ai quali ben si sarebbe potuto indirizzare l'avviso di accertamento per il versamento del maggior reddito *pro quota*, essendo questi soggetti connotati da posizione fiscale e soggettività diversa rispetto alla società di cui sono membri: "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio di maggioranza (nella specie, per la quota del 96 per cento) di una società di capitali (nella specie, una s.r.l.) a ristretta base azionaria, operando, in tal caso, la presunzione di attribuzione "pro quota" ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti, che si fonda sul disposto di cui all'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, senza che assuma rilievo che la società abbia aderito al cd. condono tombale ex art. 9 della l. n. 289 del 2002, essendo la società ed il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti". La conclusione riportata *supra*, inoltre, appare coerente con l'orientamento risalente della Consulta (ord. n. 5/1998), per cui il socio, anche ad accertamento divenuto definitivo nei confronti della società, può sempre contestare nel merito il proprio avviso di accertamento, pena la violazione dell'art. 24 Cost.

³⁷⁴ Di segno opposto, tuttavia, la pronuncia n. 19013/2016 della Cassazione: "in tema di accertamento dei redditi di partecipazione, l'indipendenza dei procedimenti relativi alla società di capitali ed al singolo socio comporta che quest'ultimo, ove abbia impugnato l'accertamento a lui notificato senza aver preso parte al processo instaurato dalla società, conserva la facoltà di contestare non solo la presunzione di distribuzione di maggiori utili ma anche la validità dell'accertamento, a carico della società, in ordine a ricavi non contabilizzati."

³⁷⁵ "Secondo principio costantemente affermato nella giurisprudenza di questa Corte... 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... non può pertanto dubitarsi che, ove l'accertamento a carico della società sia stato impugnato in separato giudizio, benché non ricorra, come per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, l'accertamento nei confronti della società costituisca pur sempre un indispensabile antecedente logico – giuridico rispetto a quello nei confronti del socio, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano", così Cass., n. 10793/2016, ma anche n. 13094/2016, n. 7103/2016. Di segno contrario, tuttavia, Cass., n. 9446/2006, n. 20141/2016 e n. 21157/2017, secondo cui la non definitività dell'accertamento condotto nei confronti della società non osta all'operare della presunzione *de qua*. In dottrina 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*, cit., pp.700 ss; G. TABET, *Luci ed ombre nel nuovo processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, p.619; C. CONSOLO, M. STELLA, *Art. 39, d.lgs. n. 546/1992 – Sospensione del processo*, in *Il processo tributario, in Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino, Milano, 2016, p.188.

³⁷⁶ In F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., pp.262 ss, relativamente alle società di persone, si legge che "la possibilità di configurare l'accertamento del reddito societario quale questione pregiudiziale all'accertamento del reddito dei singoli soci era stata prima decisamente negata dal Consiglio di Stato, poi era stata risolta in modo oscillante dalla Cassazione, fino, da ultimo, ad essere negata nella menzionata sentenza n. 14815 del 2008 (...) Il Consiglio di Stato, nel parere 17 gennaio 1984, n. 68, ha ritenuto non

giurisprudenza di legittimità più recente, da ultimo, si è occupata di specificare meglio la portata applicativa dell'art. 295 c.p.c. nel contesto tributario. Pur rimanendo arroccata sulla piena opportunità della soluzione offerta, sebbene, come si dirà, essa sia solo teoricamente più corretta rispetto al rimedio litisconsortile, apparendo quest'ultimo istituto, tanto a molta giurisprudenza di merito³⁷⁹ che alla dottrina, più idoneo a tutelare il diritto del socio – contribuente al giusto processo, alla difesa, al contraddittorio, la Corte di ultima istanza, recentemente, ha focalizzato l'attenzione sul nuovo testo dell'art. 49³⁸⁰, d.lgs. 546/1992, come modificato a far data dal 1° gennaio 2016 dall'art. 9, co.1, lett. u, d.lgs. n. 156/2015. Riassumendo alcune delle pronunce al riguardo, menzionate e riportate in nota³⁸¹, il processo tributario potrà essere sospeso ex art. 295

praticabile questo rimedio in quanto la decisione resa nei confronti di altri soggetti (la società) non potrebbe, in forza dei principi sui limiti soggettivi del giudicato e soprattutto di quelli costituzionali in tema di tutela giurisdizionale, svolgere efficacia nei confronti di soggetti (i soci) che non hanno partecipato al giudizio o che, comunque, non siano stati messi in grado di parteciparvi”.

³⁷⁷ Per la giurisprudenza più recente, si veda Cass., sez. trib., ord. 20 dicembre 2017, n. 30568, secondo cui: “tra le due cause esiste un rapporto di pregiudizialità comportante la sospensione necessaria del processo dipendente promosso dal socio rispetto al processo pregiudicante promosso dalla società e tuttora pendente, ai sensi dell'art. 295 c.p.c. e del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 39 – bis (Sez. 5, Sentenza n. 2214 del 31 gennaio 2011, Rv. 616479– 01; Sez. 6-5, Ordinanza n. 4485 del 7 marzo 2016, Rv. 639128–01). Nel caso in cui sia divenuta definitiva la pronuncia emessa nel giudizio promosso dalla società andrà applicata la regola secondo cui la sentenza irrevocabile favorevole alla società contribuente, che esclude il conseguimento di superiori ricavi non contabilizzati, nonostante la diversità delle imposte a carico della società e del socio, può essere utilizzata dal socio come prova nel giudizio tributario per contestare ai fini IRPEF i presunti utili percepiti nell'esercizio della medesima attività d'impresa, posto che, anche in difetto di espressa previsione legislativa, l'esclusione dello stesso dato economico e fattuale di partenza fa venir meno, di riflesso, anche la fonte giustificativa dei pretesi redditi incassati dal socio. (Sez. 5, Sentenza n. 24049 del 16 novembre 2011, Rv. 620335 – 01)”.

³⁷⁸ Un'alternativa ulteriore, anche paventata dalla giurisprudenza, potrebbe essere quella della riunione dei processi e della loro trattazione simultanea, ex art. 29 d.lgs. 546/1992. L'art. 29 dispone che: “in qualunque momento il presidente della sezione dispone con Decreto la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi. Se i processi pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa commissione il presidente di questa, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina con Decreto la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire, riservando a tale sezione di provvedere ai sensi del comma precedente. Il collegio, se rileva che la riunione dei processi connessi ritarda o rende più gravosa la loro trattazione, può, con ordinanza motivata, disporre la separazione”. In tal senso si è espressa la sentenza n. 15009/2016 della Corte di Cassazione. Il limite della riunione, tuttavia, sta nella necessità che non solo la società, ma anche tutti i soci abbiano impugnato l'avviso di accertamento a loro indirizzato; in caso contrario, il contraddittorio non sarebbe integrato tra tutti i soci e la riunione opererebbe a favore solo di alcuni di essi.

³⁷⁹ In tal senso, Comm. trib. prov. di Reggio-Emilia 15 marzo 2018, n. 22; Comm. trib. prov. di Rimini, 11 marzo 2011, n. 98; Comm. trib. reg. Marche, 6 marzo 2009, n. 111; Comm. trib. reg. Lazio, 29 settembre 2010, n. 574, che “spezzano” il legame di pregiudizialità – consequenzialità ormai consolidato in giurisprudenza per estendere anche alle società di capitali a ristretta base l'istituto litisconsortile.

³⁸⁰ L'art. 49 d.lgs. 546/1992, rubricato “Disposizioni generali applicabili”, nell'attuale versione dispone che “Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile, (...) e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”. La formulazione previgente, antecedente al 2015, prevedeva l'inciso “escluso l'art. 337 c.p.c.”

³⁸¹ Si veda, *in primis*, Cass., ord. n. 12900/2018: “l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta, nella specie riferito ad utili extracontabili, costituisce un indispensabile antecedente logico – giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto

c.p.c. solo in primo grado, mentre in sede d'appello, ex art. 337³⁸² c.p.c., il medesimo articolo non potrà operare. “La sospensione, dunque, sarà necessaria in primo grado, facoltativa in appello”³⁸³: se la sentenza formatasi sulla questione sostanziale pregiudicante è stata impugnata, e l'autorità della stessa è invocata in altro processo – quello pregiudicato, a condizione che sussista la pregiudizialità – dipendenza tra le due cause e che la prima pronuncia non sia divenuta definitiva (art. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c.), il secondo giudizio, su discrezione del giudice, potrà essere sospeso.

La soluzione sospensiva che ci ha occupato finora, in definitiva, presenta declinazioni di opportunità differenti a seconda che la si consideri sul piano teorico, o su quello pratico. In teoria, per chiudere il cerchio che in questo *paragrafo* ha preso le mosse proprio dalla vecchia “trasparenza per presunzione”, l'istituto della sospensione a tutela del diritto di

amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguenza che, non ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 c.p.c., applicabile nel giudizio tributario in forza del generale richiamo del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 1 (...) non può tuttavia riproporsi in relazione alla nuova versione del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 49, come modificato a far data dall'1° gennaio 2016 in forza del d.lgs. n. 156 del 2015. Secondo tale disposizione la sospensione del processo di cui all'art. 295 c.p.c., non è applicabile allorché la causa tributaria ipotizzata quale pregiudicante pende in grado di appello, potendo in tal caso trovare applicazione solo l'art. 337 c.p.c., 2° comma, secondo il quale il giudice ha facoltà di sospendere il processo ove una delle parti invochi l'autorità di una sentenza a sé favorevole, ma non ancora definitiva, così limitando la clausola di esclusione del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 49, al solo dell'art. 337 c.p.c., comma 1 – cfr. Cass. n. 23480/2017”. Inoltre, si veda la pronuncia n. 15876/2018 della Cassazione, secondo cui: “ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 49 nella formulazione anteriore al d.lgs. n. 156 del 2015, applicabile “ratione temporis”, nel processo tributario non opera la sospensione ex art. 337 c.p.c., sicché il giudizio pregiudicato, in caso di decisione non ancora passata in giudicato della causa pregiudiziale, è suscettibile di sospensione ex art. 295 c.p.c., restando ammissibile, avverso la relativa ordinanza, regolamento di competenza ai sensi del combinato disposto di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 42 c.p.c. (Cass. Civ., 1° giugno 2016, n. 11441)”. In dottrina sul punto, *ex plurimis*, G. SASSARA, *Inapplicabile la sospensione necessaria del giudizio verso il socio in pendenza di quello verso la società a ristretta base*, in *Fisco*, 2018, p.2761; G. ANTICO, M. GENOVESI, *Problematiche sostanziali e processuali delle società a ristretta base*, in *Fisco*, 2018, p.3815.

³⁸² L'art. 337 c.p.c., rubricato “Sospensione dell'esecuzione e dei processi”, dispone che: “L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407. Quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso, se tale sentenza è impugnata”. Al riguardo, al fine di spiegare come possano coesistere, per situazioni analoghe (cause legate da nesso di pregiudizialità – dipendenza, due diverse tipologie di sospensione, una *necessaria* e una *facoltativa*, un'autorevole e risalente opinione dottrinale, deduce dal cpv. dell'art. 337 che pure l'accertamento contenuto in una sentenza non passata in giudicato potrebbe essere invocato in un diverso processo, avente ad oggetto un rapporto giuridico dipendente; nel qual caso al giudice di questo diverso processo spetterebbe la scelta tra l'adeguarsi senz'altro all'«autorità» di tale sentenza ed il sospendere, invece, il giudizio, in attesa che venga decisa la relativa impugnazione. In tal senso G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, Il processo ordinario, cit.*, pp.281 ss; inoltre S. RECCHIONI, *Pregiudizialità processuale e dipendenza sostanziale nella cognizione ordinaria*, Padova, 1999, *passim*; G. TRISORIO LIUZZI, *Abrogazione della sospensione discrezionale ex art. 337, 2° comma, c.p.c.?*, in *Giusto processo civile*, 2007, p.177; ID., *La sospensione del processo civile per pregiudizialità: gli artt. 295 e 337, 2° comma, c.p.c.*, *ivi*, 2015, p.633.

³⁸³ F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico, cit.*, p.2421.

difesa del socio negli eventuali giudizi coinvolgenti società e Fisco – socio e Amministrazione finanziaria, risulta perfettamente coerente con l'impostazione dell'attuale "presunzione di distribuzione", che qualifica il maggior utile extracontabile percepito (*pro quota*) dal socio quale reddito di capitale e si struttura secondo la logica del "doppio passaggio" (F. Rasi): tale biforcazione, infatti, deve esistere anche a livello procedimentale e processuale, dove società e soci sono soggetti distinti, i cui presupposti impositivi sono differenti; per la società, presupposto sarà la propria attività economica, per i soci, l'investimento del capitale personale³⁸⁴. A livello pratico, tuttavia, l'intuizione sposata a più riprese dall'orientamento giurisprudenziale maggioritario non può dirsi affatto soddisfacente: in primo luogo, non risolve il problema del divieto di doppia presunzione, debitamente trattato *supra*³⁸⁵. Richiamando alla mente quanto già evidenziato, la presunzione di distribuzione si basa su un "politico presuntivo"; prima della catena di presunzioni è proprio la vicenda accertativa che ha interessato la società di capitali ristretta, ex art. 39, co.1, lett. d, D.P.R. 600/1973. Tale accertamento, infatti, potrebbe essere stato basato su presunzioni gravi, precise e concordanti; solo la definitività dell'accertamento che ha riguardato la società può veicolare la "certezza" tramite cui passare poi al livello successivo, quello del recupero impositivo in capo ai soci. L'Agenzia, invece, comunque emette i distinti avvisi di accertamento verso la società e i singoli, seppure non contestualmente, al fine di non incorrere in decadenza, accertando immediatamente l'utile extracontabile presuntivamente distribuito; la sospensione del giudizio pregiudicato, dunque, fornisce sì una maggiore "certezza" circa l'eventuale esistenza del maggior reddito societario, ma notevolmente in ritardo rispetto a quando sorge la pretesa impositiva nei confronti dei soggetti passivi accertati³⁸⁶. Oltremodo, la sospensione non permette ai singoli soci di partecipare al giudizio instaurato dall'ente, per contestare i presupposti in fatto e in diritto relativi all'accertamento societario; essi infatti, nel proprio giudizio, dovranno limitarsi a contestare la propria qualifica di socio, o l'inclusione del reddito determinato

³⁸⁴ F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., p.2422. Così la Cassazione, con la sentenza (già citata) n. 20870/2012. Sulla stessa linea di pensiero, ferma tuttavia (e contrariamente), la qualificazione del reddito presumibilmente percepito dal socio quale reddito di partecipazione, le pronunce n. 19890/2017 e 16246/2018, secondo le quali è da escludersi la soluzione litisconsortile ai fini della presunzione *de qua*. Sull'unicità del presupposto IRPEF e IRES, per alcune contrapposte visioni dottrinali, si rimanda a Cap. I, §2.

³⁸⁵ Si veda Cap. II, in particolare, §2.

³⁸⁶ L. DI NUNZIO, *L'evoluzione giurisprudenziale sull'accertamento nei confronti di soci di società a base ristretta*, cit., p.93.

in capo alla società nel proprio reddito complessivo (F. Rasi); saranno inoltre, mediante l'istituto sospensivo, vincolati ai tempi e alla difesa espletata dai legali della società in giudizio.

Come sottolineato da alcuna dottrina, “la preoccupazione dei giudici, a questo punto, sembra essere maggiormente – se non esclusivamente – quella di evitare la coesistenza di pronunce dissonanti all'interno del nostro ordinamento e questo, sebbene sia un nobile obiettivo che sembra dispensare una sorta di “giustizia equitativa”, non può (*rectius*: potrebbe) di certo andare a discapito del pieno esercizio del diritto di difesa del socio”³⁸⁷.

In definitiva, non può omettersi di notare come anche in questa sede le criticità della presunzione di distribuzione siano notevoli, e come ancora oggi, ad oltre mezzo secolo dal consolidamento di questa tesi amministrativa, la giurisprudenza, pur appoggiandola pressoché senza riserve, stenti a trovarle una declinazione, sotto ogni aspetto, legittima e garantista.

*4. Gli sviluppi ulteriori forieri di un maggior interessamento verso il diritto di difesa del singolo: l'efficacia riflessa del giudicato favorevole alla società, il coordinamento tra gli avvisi d'accertamento riguardanti lo stesso soggetto e la stessa annualità*³⁸⁸, *l'esauritiva motivazione dell'avviso di accertamento diretto al singolo socio*

Dai paragrafi che precedono, è emerso con chiarezza come ambedue le soluzioni prospettatesi nelle aule della Corte di Cassazione durante l'ultimo ventennio abbiano stentato a soddisfare la dottrina nonché alcuna giurisprudenza minoritaria; anche sul versante processuale, così come accade su quello sostanziale, l'obiettivo ricorrente, ogniqualvolta gli interpreti più sensibili si trovano a maneggiare la “presunzione di distribuzione”, come attualmente tratteggiata degli orientamenti maggioritari, è

³⁸⁷ 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*, cit., pp.702 ss.

³⁸⁸ L'espressione “il coordinamento tra gli avvisi di accertamento riguardanti lo stesso soggetto e la stessa annualità” è di M. BEGHIN, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo tra limitazioni alla prova contraria, moltiplicazione delle basi imponibili e “necessaria coerenza dell'ordinamento”*, cit., pp.181 ss.

rimodellarne i connotati più spinosi e meno garantisti, al fine di riconsegnare all’A.F. e ad ogni socio – contribuente di società di capitali “ristrette”, un’inferenza quanto più opportuna possibile. È proprio sulla scorta di tale finalità che, malgrado l’ultimo arresto pressoché definitivo, invalso ormai nella realtà giudiziaria sin dal 2009 (il rimedio sospensivo ex art. 295 c.p.c.), la stessa giurisprudenza di legittimità – evidentemente minoritaria, ed evidentemente consapevole della lunga strada che ancora deve compiersi prima che la presunzione *de qua* possa smettere di essere un “caso” da analizzare criticamente – offre spunti alternativi, che ad oggi, non pretendendo certo di conquistare l’unanimità dei consensi, sono tuttavia funzionali al fornire maggiore tutela al singolo, “vittima” del ragionamento inferenziale che ci occupa.

Rientra a pieno titolo nel proposito sopra descritto l’indirizzo – ancora meno che minoritario – secondo cui il socio, qualora il proprio giudizio non sia stato sospeso ex artt. 295 c.p.c. e 39 d.lgs. 546/1992, possa comunque giovare – stante la stretta connessione tra quest’ultimo e il processo coinvolgente la società – dell’efficacia riflessa del giudicato³⁸⁹ favorevole intervenuto nei confronti dell’entità societaria³⁹⁰. A

³⁸⁹ Il giudicato (*formale*, ex art. 324 c.p.c. e *sostanziale*, ex art. 2909 c.c.), oltre ad avere l’efficacia *diretta* postulata dall’art. 2909 c.c. nei confronti delle parti, degli eredi o aventi causa, può avere anche efficacia *riflessa* nei confronti di soggetti *terzi*, rimasti estranei al processo, interessati in via di fatto, o titolari di situazioni giuridiche connesse. La dottrina civilistica si è a lungo interrogata sui limiti dell’efficacia riflessa del giudicato; allo stato attuale, circa tre diverse tesi “si contendono il campo”: la prima (sposata da Proto Pisani, Carpi, Fabbrini ecc.), sostiene che l’efficacia riflessa della sentenza operi sempre relativamente a terzi titolari di situazioni giuridiche soggettive dipendenti; la seconda, invece, che vede tra i suoi sostenitori Attardi, Montesano, Vocino, valuta come eccezionale l’efficacia riflessa della sentenza, al punto che, in assenza di espresso riferimento normativo, di efficacia *ultras partes* non si possa parlare; la terza, infine (Luiso), postula la possibilità di risentire dell’efficacia riflessa di una sentenza non solo in caso di disposizione *ad hoc* deponente in tal senso, ma anche quando la connessione tra l’oggetto del giudicato e la situazione giuridico – soggettiva del terzo si connota per una dipendenza forte, c.d. dipendenza permanente. Diversi i “limiti” che l’interpretazione sistematica del dettato positivo e la giurisprudenza maggioritaria appongono all’istituto in esame. Per il diritto positivo, infatti, il giudicato formatosi tra due o più parti potrà essere invocato dal terzo *solo se a lui favorevole* – ciò anche in virtù del diritto al contraddittorio, all’azione e alla difesa nonché del principio di intangibilità della sfera giuridica di terzi (in senso contrario, tuttavia, nel contesto della presunzione *de qua*, l’ord. n. 27637/2019 della Cassazione, secondo cui l’efficacia riflessa del giudicato che ha interessato la società può operare anche in caso di sentenza sfavorevole alla stessa); per la giurisprudenza maggioritaria, il giudicato intervenuto in un processo, lungi dal poter vincolare un soggetto terzo, potrà al massimo essere invocato come “prova” ai fini della valutazione dell’“esistenza o inesistenza del rapporto giuridico *inter alios*”, così G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, Il processo ordinario, cit.*, pp.319 ss; F.P. LUISO, *Principio del contraddittorio ed efficacia della sentenza verso terzi*, Milano, 1981, *passim*; G. MICCOLIS, *Breve nota sull’efficacia ultras partes della sentenza di accertamento dell’avvenuto acquisto per usucapione*, in *Foro italiano*, 1985, p.2385; F. CARPI, *L’efficacia ultras partes della sentenza civile*, Milano, 1974, *passim*; F.P. LUISO, *L’esecuzione ultras partes*, Milano, 1984, p.224.

³⁹⁰ Recentemente si è espressa in tal senso la Cassazione, sez. trib., con ordinanza 23 maggio 2019, n. 13989: “la sentenza che sia passata in giudicato, oltre ad avere un’efficacia diretta tra le parti, i loro eredi ed aventi causa, ne ha anche una riflessa, poiché, quale affermazione oggettiva di verità, produce conseguenze giuridiche anche nei confronti di soggetti rimasti estranei al processo nei quali sia stata resa qualora essi siano titolari di diritti dipendenti dalla situazione definita in quel processo, o comunque

livello tributario, tuttavia, le principali pronunce ³⁹¹ specificano che il limite dell'efficacia riflessa del giudicato sia l'oggetto dei due giudizi, potendo eccepirsi la sentenza intervenuta *inter alios* solo quando vi è l'identità dell'oggetto delle controversie³⁹². Il giudizio pregiudicante, inoltre, non deve essersi concluso con una sentenza di mero rito: in tal caso i soci non potranno avvalersi, nel loro processo, di tale giudicato, non avendo questo statuito sul merito dell'accertamento societario, ma solo su questioni "pregiudiziali"³⁹³. A seconda dei punti di vista, l'orientamento appena descritto può costituire un nuovo spiraglio di tutela per il socio. Questo perché, escluso *ab origine* che ricorra un'ipotesi di litisconsorzio necessario relativamente ai risvolti processuali della condotta accertativa *de qua*, egli, d'altro canto, potrebbe anche non aver ottenuto la sospensione del giudizio pregiudicato; quale conseguenza, questi non potrebbe che giovare dell'efficacia riflessa del giudicato favorevole alla società nel proprio processo. Secondo altri, tuttavia, la possibilità di eccepire a proprio favore il giudicato che abbia attestato l'insussistenza del maggior reddito societario, o la sua minore consistenza, "sembra proseguire inesorabilmente verso quella interpretazione che dimezza le facoltà difensive del socio". Allora, suggerisce l'Autore, oltre al più che

subordinati a questa (...) nella materia tributaria, ... la sentenza favorevole alla società [a ristretta base proprietaria], che esclude il conseguimento di superiori ricavi non contabilizzati a fini IRAP, divenuta irrevocabile per mancata impugnazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, può essere utilizzata, nonostante la diversità delle imposte, dal socio come *prova* nel giudizio tributario per contestare ai fini IRPEF i presunti utili percepiti nell'esercizio della medesima attività d'impresa, posto che, anche in difetto di espressa previsione legislativa, l'esclusione dello stesso dato economico e fattuale di partenza fa venir meno, di riflesso, anche la fonte giustificativa dei pretesi redditi incassati dal socio (sent. 24049/11)". F. RASI, in *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., p.2411, nota n. 28, osserva anche che: "sono risolte dalla Cassazione anche eventuali obiezioni circa possibili lesioni del diritto di difesa dell'Agenzia delle entrate: viene al riguardo osservato che "quest'ultima [ha comunque] partecipato al giudizio in cui si è formato il giudicato ad essa – nella specie parzialmente – sfavorevole". Tale conclusione è inoltre ritenuta perfettamente allineata dalla Corte di legittimità con quanto dalla stessa affermato nella nota sentenza n. 14815 del 2008 (relativamente al rapporto tra il giudizio coinvolgente i soci e la società di persone) per la quale "l'annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società giova ai soci che non hanno partecipato al giudizio, in quanto se avessero partecipato non avrebbero potuto fare di meglio".

³⁹¹ Si vedano anche Cass., n. 24049/2011; Cass., n. 24793/2015 ("in tema di contenzioso tributario, nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale, deve riconoscersi l'efficacia riflessa del giudicato formatosi nel giudizio intercorso tra l'Agenzia delle entrate e la società, con cui sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della medesima, in quanto detto accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio"); Cass., n. 23899/2015; Cass., n. 11680/2016; Cass., n. 30568/2017.

³⁹² F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società di capitali a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, cit., p.2411, nota n. 28.

³⁹³ Così il decreto n. 11680/2016 della Cassazione: "in tema di contenzioso tributario, la sentenza, passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo nei confronti di società a ristretta base sociale, se fondata su motivi di rito (nella specie, per l'estinzione della società), non fa stato nei confronti dei soci, mancando un accertamento inconfutabile sull'inesistenza dei ricavi non contabilizzati e della relativa pretesa fiscale".

opportuno rimedio litisconsortile – ormai quasi definitivamente escluso per le società di capitali ristrette ed i suoi soci – un’ulteriore rimedio a tutela dei soci e del loro diritto di difesa potrebbe essere l’intervento adesivo dipendente: “nell’applicazione estensiva che ne è stata fatta dalla giurisprudenza tributaria (cfr. Cass., n. 333/2014), tale istituto sarebbe utilizzabile in tutte quelle situazioni in cui vi sia un atto che abbia la potenzialità di riverberare effetti giuridici sostanziali, non solo su soggetti nei confronti dei quali questo non sia stato emesso e/o notificato, ma anche nei confronti di coloro per i quali l’atto impugnato (da altri) e il suo annullamento (anche parziale) produce effetti. Le condizioni e i limiti di applicabilità di questo strumento sono, pertanto, la titolarità di un interesse anche di fatto a che venga accolto o rigettato il ricorso e la circostanza che il soggetto che interviene nel processo faccia valere una posizione giuridica eterogenea rispetto a quella del ricorrente e a questa vincolata. In tal modo, oltre al pieno esercizio del diritto di difesa del socio, verrebbe superata la prospettiva di un possibile conflitto, anche solo logico, di giudicati, rimanendo fermo che l’intervento si sposa con la possibilità del socio di agire, eventualmente, anche autonomamente”³⁹⁴.

Direttamente connessi al tema della tutela del socio – contribuente sono anche degli accorgimenti che si richiede agli Uffici amministrativi di adottare durante la fase procedimentale, nonché all’esito della stessa. La prima pronuncia da affrontare è la n. 21412/2020 della Cassazione, che si è espressa circa l’opportunità di utilizzare l’avviso di accertamento volto a recuperare la maggiore IRPEF in virtù della presunzione di

³⁹⁴ 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*, cit., p.704. L’istituto dell’intervento adesivo dipendente è previsto sia dal c.p.c., all’art. 105, co.2, che dall’art. 14, co.3, d.lgs. 546/1992. Ai sensi dell’art. 105 c.p.c., rubricato “Intervento volontario”: “Ciascuno può intervenire in un processo tra altre persone per far valere, in confronto di tutte le parti o di alcune di esse, un diritto relativo all’oggetto o dipendente dal titolo dedotto nel processo medesimo. Può altresì intervenire per sostenere le ragioni di alcuna delle parti, quando vi ha un proprio interesse”. Per il contenuto integrale dell’art. 14, d.lgs. 546/1992, invece, si rimanda a *supra*, Cap. III, §2; si ripropone in questa sede solo il co.3: “possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell’atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”. Con intervento adesivo dipendente si intende la situazione in cui il terzo non faccia valere una propria situazione soggettiva in giudizio, mediante domanda ex art. 99 c.p.c., ma sposi una posizione altrui avendovi direttamente interesse. Ancora una volta, la dottrina processuale – civilistica ravvisa nella pregiudizialità/dipendenza tra situazioni giuridiche soggettive la fonte dell’interesse al netto della quale intervenire ex art. 105, co.2, c.p.c. Sui poteri dell’interveniente adesivo dipendente si rimanda a G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile, I principi*, cit., pp.224 ss nonché ID, *Intervento iussu iudicis e principio della domanda*, in *Rivista di diritto civile*, 1997, p.465; G. FABBRINI, *Contributo alla dottrina dell’intervento adesivo*, Milano, 1964, *passim*; ID, *Note in tema di intervento adesivo*, in *Rivista di diritto civile*, 1967, p.161. In ambito tributario, *ex plurimis*, si rimanda invece a F.V. ALBERTINI, *Novità e conferma della giurisprudenza recente in tema di accertamento di utili extracontabili delle società di capitali a ristretta compagine*, in *Costituzione, legge, tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, a cura di G. Ragucci, F.V. Albertini, Milano, 2018, pp.640 ss.

distribuzione quale prova contraria ad un successivo avviso di accertamento sintetico diretto al medesimo soggetto. Prescindendo dalla soluzione – negativa – sposata dalla giurisprudenza, preme sottolineare che alcuna dottrina, pur riconoscendo la correttezza delle argomentazioni logiche fornite dalla Corte in motivazione, ha evidenziato il paradosso, in una simile situazione, della moltiplicazione delle basi imponibili con “contestuale sovradimensionamento delle imposte dovute”³⁹⁵. Ciò accade, in effetti, se nella medesima annualità ed al medesimo soggetto – di cui in questa sede ci interessa perché coinvolto anche dalla presunzione di distribuzione – vengono notificati due diversi avvisi di accertamento, uno volto a recuperare la maggiore imposta sugli utili extracontabili societari presumibilmente percepiti, l’altro relativo ad un accertamento sintetico basato sul tenore di vita. Ma, inevitabilmente: “il reddito tassato in virtù dell’accertamento analitico attraverso il primo atto impositivo corrisponde esattamente al reddito tassato con metodo sintetico attraverso il secondo atto impositivo: l’uno si specchia nell’altro, con l’effetto moltiplicatore del quale abbiamo detto sopra. È chiaro come, così facendo, l’amministrazione arrivi due volte sullo stesso obiettivo, ancorché attraverso percorsi argomentativi differenti (...) il simultaneo impiego dell’accertamento analitico e dell’accertamento sintetico per la stessa annualità declini in una doppia imposizione vietata dall’art. 163 T.U.I.R. e dall’art. 67 D.P.R. n. 600/1973. Il che ci porta a riconoscere l’illegittimità del secondo avviso di accertamento (quello argomentato sulla base del metodo sintetico), perché quest’ultimo atto va a tassare ricchezza che è già stata colpita, a monte, con l’accertamento analitico (nel nostro caso, l’accertamento che ha riguardato i dividendi)”³⁹⁶. La “coerenza dell’ordinamento”,

³⁹⁵ Ci si riferisce a M. BEGHIN, *L’accertamento sintetico del reddito complessivo tra limitazioni alla prova contraria, moltiplicazione delle basi imponibili e “necessaria coerenza dell’ordinamento”*, cit., pp.181 ss, e ad egli si rinvia quale riferimento bibliografico per la pronuncia n. 21412/2020. Il caso – esempio prospettato dall’Autore è il seguente: “a) la società partecipata in via maggioritaria dal socio-persona fisica non registra proventi, poniamo, per 100; b) la società distribuisce al socio il frutto dell’evasione, che è di nuovo pari a 100; c) il socio spende il denaro ricevuto dalla società (100) e, ovviamente, non dichiara nulla al Fisco; d) sulla base dell’accertamento notificato alla società, l’Amministrazione finanziaria emette un avviso di accertamento a carico del socio e recupera a tassazione il dividendo occultato per 100; e) in virtù dell’equazione “spesa uguale reddito”, il socio, in mancanza di una congrua dichiarazione tributaria, è raggiunto anche da un secondo avviso di accertamento, questa volta incentrato sulle spese personali (tenore di vita), con determinazione di un reddito complessivo rilevante ai fini dell’IRPEF pari a 100”.

³⁹⁶ Ancora M. BEGHIN, *L’accertamento sintetico del reddito complessivo tra limitazioni alla prova contraria, moltiplicazione delle basi imponibili e “necessaria coerenza dell’ordinamento”*, cit., pp.182 ss; ma anche G. TINELLI, *L’accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell’IRPEF*, Padova, 1993, *passim*; F. TESAURO, *L’accertamento sintetico del reddito ed il redditometro*, in *Bollettino tributario*, 1986, p.954; M. BASILAVECCHIA, *Il nuovo accertamento sintetico impone maggiore rigore nella motivazione dell’atto*, in *Corriere tributario*, 2013, p.425; ID., *Sui limiti alla prova*

principio cui ci si richiama nella sentenza in esame per addivenire alla soluzione del caso concreto, non può che passare, *in primis*, da un coordinamento pratico, oltre che teorico, tra gli avvisi di accertamento diretti al medesimo individuo.

La seconda e ultima pronuncia degna di essere menzionata è la sentenza n. 719/2020 della C.T.R. Lombardia. In essa i Giudici milanesi hanno aderito ad un indirizzo più che minoritario della giurisprudenza di legittimità³⁹⁷, che si è battuto per garantire la massima tutela al singolo, in sede tanto procedimentale che processuale. *In primis*, la sentenza *de qua* sostiene a pieno titolo “la possibilità per il socio di contestare l’accertamento emesso nei confronti della società, pur essendo questo divenuto definitivo in virtù del giudicato formatosi o della mancata impugnazione dell’avviso; la facoltà di contestazione sarà giustificata dalla non partecipazione del singolo al giudizio coinvolgente la società”. Quale corollario di tale assunto, prosegue la Commissione, il socio, “perché possa contestare nel merito *anche* l’avviso che ha interessato la società, deve essere a conoscenza di tutti gli elementi necessari per cogliere i rilievi mossi all’ente stesso” – come anticipato *supra*, il socio non è destinatario anche dell’avviso di accertamento diretto alla società, nemmeno quando la società ha fatto opzione per la trasparenza fiscale ex art. 116 TUIR; l’ulteriore notifica dell’avviso al socio, oltre che alla società, è solo un onere per l’A.F. Dunque, nel pieno rispetto degli artt. 7, co.1, e 10, co.1, l. 212/2000 nonché dell’art. 3, l. 241/1990³⁹⁸, la C.T.R. statuisce “l’obbligo di

contraria nell’accertamento sintetico e redditometrico, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, p.593.

³⁹⁷ Ci si riferisce all’ord. n. 19013/2016 della Corte di Cassazione: “resta salva per il socio, il quale abbia separatamente impugnato l’accertamento a lui notificato, relativo al reddito da partecipazione, senza avere preso parte, o essere messo in grado di farlo, al processo instaurato dalla società al fine di impugnazione dell’accertamento IRPEG, la facoltà di contestare - oltre la presunzione di distribuzione dei maggiori utili sociali - anche la ricorrenza di tale presupposto (cfr. Cass. n. 19606 del 2006; Cass. n. 21356/2009; Cass. n. 17966/2013, nelle quali si è affermato che la decisione presa in relazione all’accertamento del maggiore reddito della società di capitali non può svolgere alcuna efficacia di giudicato nei confronti del socio, nel giudizio di impugnazione dell’atto impositivo concernente il maggior reddito da partecipazione, e che il giudice di merito non può limitarsi ad un mero rinvio alla motivazione della sentenza pronunciata nei confronti, della società)”.

³⁹⁸ L’art. 7, co., l. 212/2000, rubricato “Chiarezza e motivazione degli atti”, statuisce che: “Gli atti dell’Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama”. L’art. 10, co.1, del medesimo testo normativo, invece, rubricato “Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”, dispone: “I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Ai sensi dell’art. 3, l. 241/1990, rubricato “Motivazione del provvedimento”: “Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l’organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione, in relazione alle

allegazione all'avviso di accertamento diretto al socio di tutti gli atti, impositivi e procedimentali, relativi all'accertamento a carico della società"³⁹⁹; riconosce, dunque, un obbligo di estesa motivazione del secondo avviso di accertamento che, invece, gli orientamenti maggioritari ritengono inesistente⁴⁰⁰.

Dalla portata delle pronunce esaminate si evince ancora una volta l'obiettivo costante della giurisprudenza più sensibile: il tentativo di ristrutturare la presunzione di distribuzione al fine di una sua applicazione più "illuminata"; giurisprudenza che, come già sottolineato, in assenza di un intervento legislativo è l'unica a poter smussare e meglio strutturare le pretese degli Uffici amministrativi.

L'auspicio, dunque, è che il pensiero della giurisprudenza – ad oggi – tanto minoritaria possa fare strada, divenendo la nuova realtà di un ragionamento inferenziale pienamente rispettoso non solo dei principi costituzionali, ma anche dei principi di buona fede e correttezza cui si devono ispirare tutti i rapporti civili, e tra questi, inevitabilmente, anche il rapporto tra il Fisco e ogni contribuente.

risultanze dell'istruttoria. La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama. In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere".

³⁹⁹ 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, cit.*, pp.860 ss; all'Autore si riferiscono tutti i virgolettati presenti nel testo.

⁴⁰⁰ In Cassazione, pronuncia n. 33195/2019, si legge: "essendo incontestato che l'avviso di accertamento notificato ai soci richiamava il contenuto di quello emesso nei confronti della società, la doglianza fatta valere dai soci non può essere accolta, costituendo principio ormai consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui, in tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla Legge n. 212 del 2000, art. 7 e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii *per relationem* a quello riguardante i redditi della società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex art. 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cass., Sez. 6 - 5, ord. n. 14275 del 04/06/2018; Cass. n. 17463 del 28/6/2019)". In Cassazione, n. 11045/2019, tuttavia, l'orientamento anzidetto sembra venire un po' mitigato: "il socio contribuente, nella sua qualità, è abilitato all'accesso a tutti i documenti amministrativi della società, ex art. 2261 c.c., specificando che l'obbligo di porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni dalle quali deriva la pretesa fiscale, imposto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, è oggetto di un giudizio *in concreto* a posteriori, nel quale verificare se il socio abbia avuto la possibilità concreta, al momento della notifica dell'atto impositivo a lui rivolto, di conoscere le ragioni dell'accertamento propedeutico nei confronti della società di cui era socio, in virtù della sua qualità di socio che gli consentiva di accedere agli atti amministrativi sociali".

5. *L'indipendenza del contenzioso tributario dall'eventuale processo penale (cenni)*

Gli accertamenti compiuti in sede tributaria e penale, notoriamente, si atteggiavano quali binari paralleli: l'art. 20, d.lgs. 74/2000, insieme con gli artt. 3 e 479 c.p.p.⁴⁰¹, postula la regola del doppio binario tale per cui, in presenza di fatti analoghi, l'accertamento condotto dall'A.F. e l'eventuale processo tributario non devono sospendersi in ragione della contestuale litispendenza di un processo penale; il Codice di procedura penale, inoltre, per via degli articoli summenzionati, esclude la pregiudizialità del processo tributario rispetto a quello penale, dato l'assetto di limitazioni probatorie previste in quest'ultimo, che escludono possa il giudizio penale sospendersi nell'attesa del giudicato tributario⁴⁰².

Sebbene sembri inequivoca la separazione tra i giudizi che il combinato disposto degli articoli summenzionati postula, i punti di contatto tra i due processi, nella prassi, sono plurimi; per quanto qui più interessa, ci si chiede se gli effetti del giudicato (di uno dei due processi) e/o le prove raccolte in una delle due sedi siano suscettibili di migrare fino al giudizio altro. Sul piano probatorio, il dubbio principale attiene ai riscontri

⁴⁰¹ L'art. 20 d.lgs. 74/2000, rubricato "Rapporti tra procedimento penale e processo tributario", statuisce che: "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione". Gli artt. 3 e 479 c.p.p., rispettivamente rubricati "Questioni pregiudiziali" e "Questioni civili o amministrative", dispongono: "Quando la decisione dipende dalla risoluzione di una controversia sullo stato di famiglia o di cittadinanza, il giudice, se la questione è seria e se l'azione a norma delle leggi civili è già in corso, può sospendere il processo fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce la questione. La sospensione è disposta con ordinanza soggetta a ricorso per cassazione. La corte decide in camera di consiglio. La sospensione del processo non impedisce il compimento degli atti urgenti. La sentenza irrevocabile del giudice civile che ha deciso una questione sullo stato di famiglia o di cittadinanza ha efficacia di giudicato nel procedimento penale" e "Fermo quanto previsto dall'articolo 3, qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato. La sospensione è disposta con ordinanza, contro la quale può essere proposto ricorso per cassazione. Il ricorso non ha effetto sospensivo. Qualora il giudizio civile o amministrativo non si sia concluso nel termine di un anno, il giudice, anche di ufficio, può revocare l'ordinanza di sospensione".

⁴⁰² In giurisprudenza, sul punto, Cass., sentenza n. 50157/2018: "in materia di reati tributari, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta e non versata, suscettibile dapprima di sequestro e, poi, di confisca, in base a una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria"; i processi, dunque, dovranno svolgersi separatamente e al netto di regole probatorie differenti, così O. MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, cit., pp.234 ss; sui limiti probatori, P. CORSO, *La trasmigrazione delle regole probatorie non è consentita*, in *Corriere tributario*, 2009, pp.744 ss.

dell'accertamento tributario, che, come è noto, si basano spesso su presunzioni legali o semplici ma gravi, precise e concordanti. Pur al netto di tutte le preclusioni probatorie esistenti nel processo penale, la giurisprudenza è stata solita ammettere l'ingresso delle verifiche amministrative in sede penalistica, facendo leva sul principio del libero convincimento del giudice; "è così che le presunzioni legali, previste dalle norme tributarie, ma bandite dal diritto delle prove penali, quando veicolate dall'atto di accertamento o dalla sentenza extra – penale, possono assumere *il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa*"⁴⁰³. Quanto al giudicato tributario e alla sua possibile introduzione in sede penale, si suole far riferimento alle regole rispettivamente dell'art. 238 – bis c.p.p., quando il giudicato si è formato, o, in ogni altra ipotesi, al disposto di cui all'art. 234 c.p.p.⁴⁰⁴. La giurisprudenza maggioritaria (*ex multis*, sent. n. 10210/2011) ritiene non vincolante il giudicato sostanziale tributario per il giudice penale; la sentenza formatasi in sede fiscale, infatti, potrà solo essere acquisita come *prova* nel processo penale, a sostegno dei fatti in esso allegati e da accertare.

Non di meno, tuttavia, anche la giurisprudenza tributaria si è pronunciata sugli effetti del giudicato penale; esso non ha autorità *ex se*, automatica, se vogliamo, ma, esattamente come accade in sede processual – penalistica, sarà il giudice della

⁴⁰³ Sul punto ancora O. MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, cit., p.236 e Cass., n. 30890/2015. Per altra giurisprudenza si veda, *ex plurimis*, Cass., n. 1576/1995: "in materia di reati tributari, il giudice, nella formazione del suo convincimento, è certamente tenuto all'osservanza dei canoni giuridici che in linea generale governano l'acquisizione, la verifica e la valutazione dei dati probatori; e, perciò, in mancanza di elementi oggettivi, - documenti, deposizioni testimoniali ecc. - non può ignorare la c.d. prova logica e neppure le presunzioni secondo la normativa tributaria, avvalendosi, in tal caso, dei dati ontologici, processualmente acquisiti, con una libera valutazione ai fini probatori anche sulla base delle regole di esperienza, senza rimettersi alle valutazioni effettuate da parte degli Uffici finanziari. Ne deriva la possibilità di ricorso alla presunzione - intesa come particolare disciplina probatoria che consente, per la ricostruzione di un maggior reddito, di ritenere esistenti determinati fatti in via induttiva - quale accertamento c.d. induttivo espressamente facoltizzato dall'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in presenza di determinate violazioni di obblighi tributari: anche se, ovviamente, dovendo essere oggetto di autonoma considerazione critica da parte del giudice penale, non può essa svolgere nel processo penale quella stessa funzione 'cogente' del convincimento del giudicante che, invece, riveste nella valutazione del giudice tributario".

⁴⁰⁴ L'art. 238 – bis c.p.p., rubricato "Sentenze irrevocabili" statuisce: "Fermo quanto previsto dall'articolo 236, le sentenze divenute irrevocabili possono essere acquisite ai fini della prova di fatto in esse accertate e sono valutate a norma degli articoli 187 e 192 comma 3". Ai sensi dell'art. 234 c.p.p., rubricato "Prova documentale", invece: "È consentita l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo. Quando l'originale di un documento del quale occorre far uso è per qualsiasi causa distrutto, smarrito o sottratto e non è possibile recuperarlo, può esserne acquisita copia. È vietata l'acquisizione di documenti che contengono informazioni sulle voci correnti nel pubblico intorno ai fatti di cui si tratta nel processo o sulla moralità in generale delle parti, dei testimoni, dei consulenti tecnici e dei periti".

Commissione a valutare, secondo il proprio libero apprezzamento, l'opportunità dei riscontri della sentenza subentrata quale atto del processo nel proprio contenzioso⁴⁰⁵; sentenza che, quand'anche di assoluzione con formula piena per insussistenza del fatto (art. 530 c.p.p.⁴⁰⁶), potrà valere quale mera prova nel giudizio tributario, giudizio in cui l'unica autorità è il giudice deputato a seguire la causa stessa.

Il seguente discorso non è svincolato dal caso che ci occupa. L'accertamento condotto nei confronti della società di capitali "ristretta", con effetti "automatici" a danno dei soci, postula una *dichiarazione infedele* (o *fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) da parte dell'ente, e una *dichiarazione infedele o omessa* anche dei singoli; la condotta dei soggetti passivi, società e soci, dunque, potrebbe integrare – ma occorre valutare che gli specifici presupposti siano stati realizzati – un illecito tributario⁴⁰⁷, espressamente previsto e sanzionato dal d.lgs. 74/2000, rispettivamente agli artt. 2 o 4⁴⁰⁸ per la società, e 4 o 5⁴⁰⁹ per il socio; illeciti

⁴⁰⁵ “In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali”, Cass., ord. n. 29345/2020, ma anche ord. n. 21126/2020, n. 25070/2020 (il giudice “non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie [...] deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio”), n. 19931/2020, n. 19794/2020, n. 17059/2020, n. 17000/2020 (non è censurabile la decisione della C.T. di “non attribuire nessuna rilevanza determinante alle dichiarazioni testimoniali assunte nell'ambito del procedimento penale [...] posto che il giudice, nel suo libero convincimento, ha ritenuto che il contenuto dichiarazioni rese e acquisite agli atti del giudizio non fosse idoneo a sovvertire il quadro indiziario acquisito”), n. 16653/2020, n. 16650/2020, n. 16649/2020, n. 10145/2020.

⁴⁰⁶ L'art. 530 c.p.p., rubricato “Sentenza di assoluzione”, dispone: “Se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione indicandone la causa nel dispositivo. Il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile. Se vi è la prova che il fatto è stato commesso in presenza di una causa di giustificazione o di una causa personale di non punibilità ovvero vi è dubbio sull'esistenza delle stesse, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione a norma del comma 1. Con la sentenza di assoluzione il giudice applica, nei casi previsti dalla legge, le misure di sicurezza”.

⁴⁰⁷ In alcuni casi, la giurisprudenza maggioritaria ha utilizzato il concetto di ristretta base per far ricadere sui soci la responsabilità penale per il reato di bancarotta fraudolenta, originato dalla declaratoria di fallimento emessa nei riguardi della società.

⁴⁰⁸ L'art. 4, d.lgs. 74/2000, rubricato “Dichiarazione infedele”, statuisce: “Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri

che, come tali, possono aprire le porte ad un processo penale. Da ultimo, tuttavia, l'art. 4 è stato modificato per via dell'introduzione del co. 1 – bis, a mezzo del d.lgs. 158/2015; esistono delle specifiche condotte (come la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali) che, pur essendo illegittime sul piano sostanziale tributario, veicolando l'avviso di accertamento per maggior reddito e la maggiore pretesa impositiva, non hanno più – ad oggi – conseguenze penali. Si evince, in conclusione, una distonia tra norme ordinamentali (così V. Senatore)⁴¹⁰.

concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)". L'art. 2 d.lgs. 74/2000, invece, rubricato "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", dispone: "È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni), si applica la reclusione da sei mesi a due anni".

⁴⁰⁹ L'art. 5 d.lgs. 74/2000, rubricato "Omessa dichiarazione", statuisce che: "È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto".

⁴¹⁰ Tutta la giurisprudenza del presente Capitolo, se non altrimenti specificato, è frutto di ricerca o spunto dei contribuiti già menzionati in nota.

CONCLUSIONI

SOMMARIO: 1. Le conseguenze della Legge di Bilancio 2018 sull'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base proprietaria. – 2. Il regime transitorio dei dividendi distribuiti fino al 31.12.2022: *vademecum* di accortezze per un'applicazione "illuminata" della presunzione di distribuzione.

1. Le conseguenze della Legge di Bilancio 2018 sull'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base proprietaria

La legge di Bilancio 2018 (l. n. 205/2017), già menzionata *supra*⁴¹¹, ha apportato modifiche ingenti – tra le tante – anche al metodo di tassazione interessante i dividendi e le plusvalenze provenienti dall'attività economica di una struttura collettiva con finalità di lucro, quando percepiti da persone fisiche non in regime d'impresa. In particolare, l'art. 1, co. 999 – 1004⁴¹², ha equiparato il regime impositivo concernente partecipazioni qualificate e non qualificate.

⁴¹¹ Ci si riferisce a Intro, §2.

⁴¹² L'art.1, co. 999 – 1004, l. n. 205/2017, rubricato "Risultati differenziali. Norme in materia di entrata e di spesa e altre disposizioni. Fondi speciali", dispone: "999. All'articolo 68 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni: a) il comma 3 è abrogato; b) al comma 5, le parole: «Le plusvalenze di cui alle lettere c-bis» sono sostituite dalle seguenti: «Le plusvalenze di cui alle lettere c) e c-bis»»; c) al comma 7, la lettera b) è abrogata.

1000. All'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 2, primo periodo, le parole: «I redditi di cui alle lettere da c-bis) a c-quinquies») sono sostituite dalle seguenti: «I redditi di cui alle lettere da c) a c-quinquies»); b) al comma 2, secondo periodo, le parole: «non qualificati» sono soppresse; c) al comma 3, il primo periodo è soppresso ed il secondo periodo è sostituito dal seguente: «Con uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze possono essere previsti particolari adempimenti ed oneri di documentazione per la determinazione dei redditi soggetti all'imposta sostitutiva di cui al comma 2»; d) al comma 4, il secondo periodo è soppresso.

1001. All'articolo 6 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, le parole: «ai sensi delle lettere c-bis) e c-ter) del comma 1» sono sostituite dalle seguenti: «ai sensi delle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1»); b) il comma 8 è abrogato.

1002. All'articolo 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, primo periodo, le parole: «lettere da c-bis) a c-quinquies») sono sostituite

Gli utili prodotti fino al 31.12.2017, quando afferenti a partecipazioni qualificate, concorrevano a formare l'imponibile totale del socio rispettivamente nelle seguenti misure:

- 40% se prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2007;
- 49,72% se prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2016;
- 58,14% se prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2022.

I dividendi di partecipazioni non qualificate, invece, scontavano – e scontano tutt'ora – un prelievo sostitutivo a titolo d'imposta, effettuato dalla società, ad aliquota fissa del 26%. È a tale regime impositivo che ha guardato il legislatore con la legge di Bilancio 2018: tutti gli utili prodotti dal 1° Gennaio 2018, anche se relativi a partecipazioni qualificate, non concorrono più a formare l'imponibile del socio, che dunque non deve dichiararli a fini IRPEF; su tali proventi la società, quale sostituto d'imposta, effettuerà la ritenuta del 26%, conferendo al socio un dividendo al netto delle imposte sui redditi da essa già assolte (l'IRES e le sue regole rimangono invariate).

La normativa ha previsto altresì un regime transitorio, per gli utili afferenti partecipazioni qualificate e prodotti fino all'esercizio sociale in corso al 31.12.2017, la

dalle seguenti: «lettere da c) a c-quinquies») e al secondo periodo, le parole: «non qualificati» sono soppresse; b) al comma 3, lettera d), le parole: «con esclusione delle ritenute sugli utili derivanti dalle partecipazioni in società estere qualificate ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi» sono soppresse; c) il comma 14 è abrogato.

1003. All'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, il primo e il secondo periodo sono sostituiti dal seguente: «Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del medesimo testo unico nonché agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del predetto testo unico, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 del medesimo testo unico»; b) al comma 4, primo periodo, le parole: «non qualificati ai sensi della lettera c-bis) del comma 1 dell'articolo 67» sono sostituite dalle seguenti: «qualificati e non qualificati ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67»; c) al comma 4, secondo periodo, la lettera a) è abrogata; d) al comma 5, le parole: «o ad una partecipazione qualificata ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico» sono soppresse.

1004. All'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1, il primo periodo è soppresso; b) il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. Nel caso di contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni di cui all'articolo 66, gli utili concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell'associato nella misura del 58,14 per cento, qualora l'apporto sia superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 e del costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'articolo 110 al netto dei relativi ammortamenti. Per i contratti stipulati con associanti non residenti, la disposizione del periodo precedente si applica nel rispetto delle condizioni indicate nell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo; ove tali condizioni non siano rispettate le remunerazioni concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare».

cui delibera di distribuzione è avvenuta o avverrà tra l'1.1.2018 e il 31.12.2022; a tali proventi si continueranno ad applicare le regole proprie dell'assetto impositivo precedente; dunque, tali dividendi concorreranno a formare il reddito complessivo di ogni socio persona fisica nella misura del 58,14% e dovranno essere riportati nella dichiarazione ai fini IRPEF.

Rimandando al prossimo paragrafo il regime transitorio e le sue regole, occorre in questa sede chiedersi come la legge di Bilancio 2018 e le sue disposizioni abbiano – o possano aver – modificato l'accertamento di maggior reddito nelle società di capitali a ristretta base proprietaria. Questo perché, come si è anticipato, per tutti gli utili (anche di partecipazioni qualificate) prodotti a partire dal 1° gennaio 2018, l'imposta sui redditi delle persone fisiche dovuta dal socio è assolta dalla società, quale sostituto d'imposta, ed il socio non è più nemmeno tenuto a menzionare il dividendo percepito nella dichiarazione. Ci si chiede come potrebbe, allora, ammettersi ancora la legittimità di un automatismo che coinvolge chi non è più – praticamente, ma non teoricamente – coinvolto dall'imposta di cui si richiede il maggior versamento.

La parificazione della tecnica impositiva di partecipazioni qualificate e non, è tale per cui il maggior reddito che – *post* 2018 – si accerta in capo alle società di capitali connotate da ristrettezza sociale non potrà che condurre, oltre che ad un avviso di accertamento all'ente volto a recuperare la maggiore IRES (oltre che interessi e sanzioni), ad una contestazione allo stesso per omesso versamento della ritenuta a titolo d'imposta ex art. 27, co.1, D.P.R. 600/1973⁴¹³. Mai più potrà condurre, tuttavia, ad un avviso di accertamento al socio basato sulla presunzione di distribuzione, come accadeva prima. E ciò, non perché i soci non siano più probabilmente coinvolti

⁴¹³ Così A. ZAPPI, in *La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile*, in *Fisco*, 2018, *passim*, che costituisce la principale fonte bibliografica per le Conclusioni all'elaborato. L'art. 27, co.1, D.P.R. 600/1973, rubricato "Ritenuta sui dividendi", dispone: "Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del medesimo testo unico nonché agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del predetto testo unico, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 del medesimo testo unico. La ritenuta è applicata altresì dalle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del testo unico delle imposte sui redditi e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione previsti nel precedente periodo, corrisposti a persone fisiche residenti; per i soggetti che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del predetto testo unico, in luogo del patrimonio netto si assume il valore individuato nel comma 2 dell'articolo 47 del medesimo testo unico".

nell'illecito tributario (la distribuzione occulta, *in primis*), data la sovrapposizione che si presume sussistere tra l'ente ed i suoi soci e la forte comunanza d'intenti e sinergia tra gli stessi; quanto perché, teoricamente, pur in presenza di tutti questi presupposti, l'Amministrazione finanziaria – e la giurisprudenza – non avranno più premesse teoriche per coinvolgere il singolo: viene meno, infatti, un tassello indispensabile che è il dovere, per ogni singolo socio – contribuente, di computare a reddito il dividendo ex art. 44 TUIR. Non si può pretendere alcunché da chi è estraneo a ogni dovere nei confronti dell'Erario, seppure estraneo per via di altro soggetto, il sostituto, che provvederà in sua vece e seppure estraneo solo per una piccola porzione di imponibile quale il reddito di capitale, ascrivibile ad una partecipazione qualificata o non, che non è nemmeno tenuto a dichiarare. Mancando tale premessa, mancherà un gradino essenziale per la scala di argomentazioni a sostegno della piena ammissibilità della presunzione di distribuzione.

L'Amministrazione e gli Uffici finanziari potranno ancorarsi, tuttalpiù, al disposto di cui all'art. 35 D.P.R. 602/1973⁴¹⁴, che postula la “responsabilità solidale tra società e soci per ritenute a titolo d'imposta che non siano state effettuate o versate”⁴¹⁵.

In definitiva, *post* 2018, “risulterebbe del tutto illegittimo un ipotetico accertamento che immaginasse, ove sui dividendi non fosse stata assolta la ritenuta a titolo d'imposta da parte della società, di poter comunque accertare detti utili come concorrenti alla formazione del reddito complessivo del socio, in quanto si andrebbe così ad inventare illegittime modalità di imposizione ed una tipologia di accertamento che andrebbe a mutare, da ritenuta a titolo di imposta ad aliquota marginale progressiva, il profilo della

⁴¹⁴ L'art. 35, D.P.R. 602/1973, rubricato “Solidarietà del sostituto d'imposta”, dispone che: “Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido”. Cfr., B. IANNIELLO, *S.r.l. a ristretta base e presunzione di distribuzione degli utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, cit., p.32.

⁴¹⁵ A. ZAPPI, *La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile*, cit., p.1222. Si noti che tale riforma non “implica che il socio rimanga indenne dalle conseguenze dell'operatività della presunzione quando a subire l'accertamento della presunta mancata effettuazione, versamento e dichiarazione della “ritenuta” del 26% è la società – sostituto. Nei casi in cui l'accertamento dovesse diventare definitivo, infatti, i soci – sostituiti potranno essere chiamati a rispondere in termini di riscossione della ritenuta “non operata e versata” dalla società/ sostituto ex art. 35 D.P.R. n. 602/1973, ed essere chiamati ad effettuare il versamento (e sanzioni) della ritenuta “non subita” quali sostituiti, con l'aggravante di non avere semmai in alcun modo partecipato al procedimento, apertosi e chiuso con l'accertamento notificato alla sola partecipata (salva la possibilità dei sostituiti di intervenire nell'accertamento nei confronti della società ex art. 64 D.P.R. n. 600/1973, o nel processo avviato dalla società sostituto ex art. 14 d.lgs. n. 546/1992)”. P. COPPOLA, *La “confusione” delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti (nota a Cass., ord. n. 8730/2021 e n. 9137/2021)*, cit., *passim*.

tassazione di un soggetto (il socio) in ragione del comportamento tributario di un altro soggetto (la società)”⁴¹⁶.

Chiaro è, tuttavia, che, visto fin dove si è spinta la giurisprudenza di legittimità in questo mezzo secolo (senz’altro, parlando in termini empirici, a ragione), ammettendo una presunzione applicabile pressoché sempre, quasi in via generale ed astratta, senza riscontri del caso concreto, ogniqualvolta si trattasse di utili extracontabili accertati in società di capitali a ristretta compagine proprietaria, le stime di cui alle righe precedenti non possono che rimanere tali. Sarà il tempo a portare alla luce tutte le risposte che tanta dottrina, sin da ora, attende.

2. Il regime transitorio dei dividendi distribuiti fino al 31.12.2022: vademecum di accortezze per un’applicazione “illuminata” della presunzione di distribuzione

Si è anticipato che per gli utili prodotti fino all’esercizio in corso al 31.12.2017, il legislatore ha previsto un regime “transitorio”. Qualora la delibera di distribuzione degli stessi avvenga (o sia avvenuta) dall’1.1.2018 al 31.12.2022, in particolare, per essi varranno le regole precedenti: dividendo percepito dal socio quale reddito di capitale, concorrente a formare imponibile totale ai fini IRPEF nella misura del 58,14%. È evidente come la legge di Bilancio summenzionata non abbia condizionato l’operare della presunzione di distribuzione con riguardo a tali proventi percepiti in “nero” nelle more del regime transitorio: occorre chiedersi, dunque, giunti al termine di questo progetto di ricerca, quali accortezze la Suprema Corte – e i giudici del merito –, evidenziate le plurime criticità dell’inferenza *de qua*, dovrebbe adottare per smussare l’assolutezza della presunzione che ci occupa, fino a che, dal 1° gennaio 2023 in poi, essa non cesserà di operare. Ciò al fine, *in primis*, di garantire i diritti fondamentali di ogni contribuente oltre che, nondimeno, i principi fondamentali caratterizzanti il diritto tributario: la capacità contributiva, le prestazioni patrimoniali esclusivamente in virtù della legge, la difesa, il contraddittorio, il divieto di doppia imposizione e di doppia presunzione, la giusta imposizione e il giusto processo, solo per citarne alcuni.

⁴¹⁶ Ancora A. ZAPPI, *La nuova tassazione dei dividendi cambia l’accertamento dell’utile extra-contabile*, cit., p.1222.

Sul piano sostanziale, richiamando alla mente quanto si è ampiamente argomentato e discusso *supra*⁴¹⁷, le principali critiche mosse al meccanismo accertativo in esame concernono l’atteggiarsi della presunzione giurisprudenziale semplice quale verità assoluta, svincolata dal caso concreto, ogniqualvolta si riscontri dell’utile extracontabile in una società di capitali a ristretta base societaria. Come suggerito da alcuna dottrina e giurisprudenza minoritaria, la presunzione di distribuzione è semplice (art. 2727 e 2729 c.c.) a tutti gli effetti, sebbene fatta rientrare nel *terzium genus* delle presunzioni giurisprudenziali. Come tale, richiede che il giudice sia messo sempre in condizioni di valutarne *ex se* la veridicità e valenza probatoria, calandola nel contesto concreto, alla ricerca di quegli elementi di gravità, precisione e concordanza a suo presidio e sostegno, tali da conferirle struttura e rango di piena prova, affinché la dimostrazione del contrario ricada possa legittimamente ricadere sulla parte avversaria. Elementi che, a ben vedere, dovrà allegare agli atti del processo la parte che della presunzione intende avvalersi: prima accortezza, dunque, evitare un’applicazione indiscriminata ed automatica della presunzione, per farla rientrare nella cornice della presunzione semplice, quale essa è; richiamando alla mente le parole di alcuna giurisprudenza, infatti, la ristretta base sociale può avere valore meramente indiziario, dovendo essa sempre essere corredata di tutta quella gamma di ulteriori elementi che il giudice del merito ritenga necessari perché il fatto ignoto possa apparire quanto più verosimile possibile.

Un’ulteriore criticità si nasconde nell’ambigua locuzione di “ristretta base partecipativa”; locuzione, in estrema sintesi, *quid iuris* a – tecnica, e *quid facti*, nella prassi delle Corti nazionali, non provata, proprio per via dell’automatismo cui si è accennato sopra. Ecco allora che, oltre, certamente, a sposare la prima delle soluzioni già accennate, si postula in dottrina e in alcuna giurisprudenza il bisogno di rendere la ristretta base, nel caso concreto, “qualificata”, ovvero sia accertata per via di riscontri inequivoci non solo provenienti dallo Statuto societario o da visure catastali, ma anche e soprattutto da dati fattuali: la ristrettezza non è necessariamente indice di connivenza, ben potendo esservi dissidi tra i soci o un membro che si attegga quale socio tiranno. Dunque, solo dopo aver provato che la ristretta base sia effettivamente tale e che i soci siano in piena sinergia l’uno con l’altro, si potrà passare allo stadio successivo della prova – per presunzione – della distribuzione, mediante l’allegazione di tutti gli elementi idonei a deporre in tal senso.

⁴¹⁷ Ci si riferisce al Cap. II, §§ 2, 3, 4.1.

Ultima criticità sul piano sostanziale attiene alla tassazione del maggior utile, *pro quota*, in capo al socio, al lordo dell'IRES su di esso già assolta dalla società. Al riguardo la dottrina, nonché la giurisprudenza minoritaria, non hanno offerto soluzioni, ma solo evidenziato il movente puramente sanzionatorio della (ulteriore) violazione del divieto di doppia imposizione fiscale. Le argomentazioni logiche degli orientamenti maggioritari, al riguardo, difettano di basi forti e non sono andate esenti da dubbi oltreché dall'essere state considerate addirittura errate. La finalità sanzionatoria connessa all'evasione fiscale ben potrebbe essere conseguita in altro modo, e non violando a più riprese un principio cardine della normativa tributaria nazionale e non; l'auspicio è che, *pro futuro* e fino all'1.1.2023, venga dimenticata tale eccessiva imposizione per ripristinare una tassazione più coerente e realmente connessa alla capacità contributiva del soggetto percettore.

Sul versante processuale, infine, ciò di cui più si dubita è l'idoneità del rimedio sospensivo (previo legittimo accertamento esperito nei confronti della società) a tutelare appieno il diritto di difesa del socio. Non sono mancate voci, nella letteratura scientifica, volte a suggerire la maggiore adeguatezza del rimedio litisconsortile, non solo ai fini del diritto al contraddittorio, ma anche del diritto alla difesa: attendendo l'esito del processo coinvolgente la società il socio, in effetti, non potrebbe che essere nella sola condizione di impugnare il proprio avviso di accertamento. Mediante il litisconsorzio necessario, invece, il socio non solo avrebbe modo di impugnare il proprio avviso, ma anche di sindacare sul maggior reddito che, a monte, è stato accertato in capo alla società. Per far ciò, necessiterebbe senz'altro di una motivazione del proprio avviso di accertamento tutt'altro che esigua; in caso contrario, l'unico strumento a suo favore rimarrebbe la possibilità di far valere nel proprio processo – qualora il litisconsorzio non fosse stato attuato (poiché ritenuto non opportuno) e, in alternativa, il processo non fosse stato sospeso – il giudicato favorevole intervenuto nei confronti della società.

Queste le soluzioni individuate nel tempo, che chi scrive si sente di condividere appieno. Se l'applicazione della presunzione di distribuzione, operante con riguardo alle società di capitali a ristretta compagine proprietaria ed ai suoi soci, operasse solo nei casi in cui sia dato riscontrare, al netto di debite allegazioni degli Uffici finanziari, non solo la base proprietaria ristretta, ma anche e soprattutto la diretta compartecipazione di tutti i soci nella gestione sociale; se l'applicazione della presunzione di distribuzione, poi, non comportasse anche il mancato scomputo dell'IRES richiesta alla società dalla maggiore imposta che il singolo socio è chiamato ad assolvere; se, infine, il rimedio

sospensivo in sede processuale fosse effettivamente idoneo a rendere certo il primo fatto *noto* della catena presuntiva, ossia l'esistenza dei maggiori utili extracontabili prodotti dalla società, allora ogni dubbio di legittimità costituzionale della prassi verrebbe meno, e diverrebbe più che legittimo l'interesse al combattere l'evasione fiscale, fondamento giustificativo della condotta amministrativa in esame.

Ciò in quanto, al cospetto di tutti questi accorgimenti, si potrebbe asserire di essere dinanzi ad una più che legittima presunzione semplice, e non ad un'argomentazione presuntiva di dubbia collocazione quanto al suo concreto atteggiarsi.

Questo il *vademecum* che ci si auspica ogni operatore del diritto porti con sé, per un'applicazione "illuminata" della presunzione di distribuzione (e non solo).

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV.**, *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, p.396;
- ACCORDINO P.**, *Il rapporto tributario plurisoggettivo: riflessi processuali*, Torino, 2011, p.127;
- ADONNINO P.**, *Sulla tassabilità in complementare in testa all'azionista del maggior reddito di R.M. di società accertato extra-bilancio*, in *Rassegna tributaria*, 1958, p.118;
- ADONNINO P.**, *Doppia imposizione*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1989, p.2;
- AGRIFOGLIO S., ORLANDO L.**, *Teoria organica e Stato – apparato*, Palermo, 1979;
- ALBANO G.**, *Il nuovo regime della 'branch exemption' tra obiettivi di competitività e difficoltà operative*, in *Corriere tributario*, 2016, p.91;
- ALBERTINI F.V.**, *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2017;
- ALBERTINI F.V.**, *Novità e conferma della giurisprudenza recente in tema di accertamento di utili extracontabili delle società di capitali a ristretta compagine*, in *Costituzione, legge, tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, a cura di G. Ragucci, F.V. Albertini, Milano, 2018, pp.640 ss;
- AMATUCCI F.**, *I requisiti di "non commercialità" dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rassegna tributaria*, 2006, p.134;
- AMATUCCI F.**, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corriere tributario*, 2018, pp.522 ss;
- AMATUCCI A., AMATUCCI M.**, *La prova dell'appartenenza alla società dei dati bancari relativi a soci o amministratori*, in *Corriere Tributario*, 2003, p.2460;
- ANTICO G., GENOVESI M.**, *Problematiche sostanziali e processuali delle società a ristretta base*, in *Fisco*, 2018, p.3815;
- ANTONINI E.**, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, pp.52 ss;
- ANTONINI L.**, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996;

ANTONINI L., *Articolo 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, artt. 1-54, Torino, 2006, pp.492 ss;

ANTONINI M., *Note critiche sulla presunzione in tema di residenza fiscale di società ed enti introdotta dal DL 4 luglio 2006, n.223*, in *Rivista di diritto tributario*, 2006, p.178;

ARDITO F., *La presunzione di ripartizione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta compagine sociale e/o familiare: dal verosimile al probabile*, in *Bollettino tributario*, 2017, p.1170;

ARDIZZONE G., *Doppia imposizione - interna*, in *Digesto commerciale*, Torino, 1990, pp.176 ss;

ATTARDI A., *Conflitto di decisioni e sospensione necessaria del processo*, in *Giurisprudenza italiana*, 1987, p.417;

BALDASSARRI A., *La soggettività tributaria dello Stato e degli enti territoriali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1993, p.24;

BALENA G., *Intervento iussu iudicis e principio della domanda*, in *Rivista di diritto civile*, 1997, p.465;

BALENA G., *Istituzioni di diritto processuale civile, Il giudizio di cognizione*, Bari, 2019;

BARCELLONA M., *Attribuzione normativa e mercato nella teoria dei beni giuridici*, in *Quadrimestre*, 1987, p.615;

BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957;

BASILAVECCHIA M., *La difficile individuazione degli utili da partecipazione*, in *Corriere tributario*, 2005, pp.365 ss;

BASILAVECCHIA M., *La nuova imposta sul reddito delle società (IRES): lineamenti generali*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di F. Tesauro, Bologna, 2007, pp.3 ss;

BASILAVECCHIA M., *L'accertamento unitario trova un assetto stabile (nota a Cass., sez. trib., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815)*, in *Corriere tributario*, 2008, p.2270;

BASILAVECCHIA M., *Effettività e relatività del giudizio unitario*, in *Dialoghi tributari*, 2008, p.41;

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009;

BASILAVECCHIA M., *Il nuovo accertamento sintetico impone maggiore rigore nella motivazione dell'atto*, in *Corriere tributario*, 2013, p.425;

BASILAVECCHIA M., *Sui limiti alla prova contraria nell'accertamento sintetico e redditometrico*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, p.593;

BASILAVECCHIA M., *Nelle società unipersonali non serve che il socio comunichi l'opzione per la trasparenza*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2021;

BATTISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p.30;

BATTISTONI FERRARA F., *Presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società familiare a ristretta base azionaria: una pronuncia non convincente (nota a Cass., sent. 17 ottobre 2005, n. 20078)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, p.726;

BEGHIN M., *Determinazione dell'imponibile e dell'imposta*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, p.149;

BEGHIN M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2004, pp.433 ss;

BEGHIN M., *Rapporti partecipativi, elusione della società e conseguente evasione dei soci*, in *Bollettino tributario*, 2007, p.1765;

BEGHIN M., *Dividendi non corrisposti ai soci e presunzione di finanziamento nelle società a ristretta base*, in *Corriere tributario*, 2009, p.2284, in nota a Cass., 29 aprile n. 10030;

BEGHIN M., *L'accertamento di maggiori ricavi societari scivola sulla moltiplicazione delle presunzioni*, in *Corriere tributario*, 2018, p.1023;

BEGHIN M., *Gli utili da ristretta base nelle torbide acque dei 'costi indeducibili'*, in *Fisco*, 2021, pp.80 ss;

BEGHIN M., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo tra limitazioni alla prova contraria, moltiplicazione delle basi imponibili e "necessaria coerenza dell'ordinamento"* (nota a Cass., ord. n. 21412/2021), in *Rassegna Tributaria*, 2021, pp.181 ss;

BELLÈ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, pp.114-115, nota n. 58;

BELLI CONTARINI E., *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali* (nota a Cass., 4 ottobre 1991, n. 10409), in *Rivista di diritto tributario*, 1992, p.373;

BELLI CONTARINI E., *Modificazione della compagine societaria nelle società di persone a seguito di scioglimento parziale del rapporto sociale: aspetti fiscali*, in *Rivista di diritto tributario*, 1995, p.839;

BENAZZI A., *Sulla attribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria del maggior reddito accertato nei confronti della società*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2001, p.325;

BENAZZI A., *La ristrettezza della base sociale legittima l'accertamento basato su criteri presuntivi*, in *Corriere tributario*, 2008, p.211;

BERGAMOTTO E.M., *La presunzione di residenza fiscale delle società "esterovestite"*, Padova, 2008;

BERLIRI A., *Il Testo Unico delle Imposte dirette*, Milano, 1960;

BERLIRI A., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi per A.D. Giannini*, Milano, 1961;

BERLIRI A., *Considerazioni in tema di ritenute d'acconto*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1982, p.1394;

BIZIOLI G., *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di "federalismo fiscale": elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in *AA.VV., Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A.E. La Scala, Torino, 2010, pp.185 ss;

BONFANTE G., *La società cooperativa*, in G. Cottino, *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2014, pp.454 ss;

BORGOGLIO A., *Presunzione di distribuzione inapplicabile se tra il socio e la piccola S.r.l. si frappone un'altra società*, in *Fisco*, 2021, pp.1694 ss;

BORGOGLIO A., *Presunzione di distribuzione anche per la S.r.l. unipersonale, ma senza indagini finanziarie sul socio*, in *Fisco*, 2021, p.2674;

BORIA P., *Il principio di trasparenza nell'imposizione della società di persone*, Milano, 1996, p.362;

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002;

BORIA P., *Capacità contributiva*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di Bifulco, Celotto, Olivetti, sub art. 53, Torino, 2006, pp.1055 ss;

BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, pp.394 e 532;

BORIA P., *La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione della società di persone*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2020;

BOSELLO F., *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, pp.1074 ss;

BRACCINI R., *Mutamenti nelle basi del diritto tributario e la crisi dell'idea di "sistema"*, in *Giurisprudenza italiana*, 1997, pp.313 ss;

BRACCO P., *Dubbi ermeneutici sui profili transnazionali del regime della trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 1999, p.313;

BRIGHENTI F., *L'accertamento unitario dei redditi di società di persone*, in *Rassegna tributaria*, 1985, pp.391 ss;

BUONO B., VASCETTO E., *Il consortium relief nel progetto di riforma fiscale*, in *Fisco*, 2003, p.7397;

BUONOCORE V., *L'impresa societaria a base personale – La società semplice*, in *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2006, p.190;

BURELLI S., *Divieto di doppia imposizione interna ed internazionale*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 2015;

BUSCEMA A., LUPI R., *"Nuova trasparenza" e vecchie tendenze giurisprudenziali sull'imputazione ai soci dei redditi accertati a società a ristretta base proprietaria*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp.1117 ss;

CAMPOBASSO G. F., *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, Torino, 2002, p.320;

CAPELLO M., *Presunzioni semplici e divieto di doppie presunzioni in materia fiscale*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2000, p.358;

CAPOLUPO S., *Cass. sez. trib., n. 14815 del 4 giugno 2008. Accertamento per le società di persone: i paletti della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2008, p.4658;

CARACCIOLI I., *Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell'“esterovestizione”:* *preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria (nota a Comm. trib. prov. Belluno, 14 gennaio 2008 n.173)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, p.89;

CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p.200;

CARINCI A., TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021;

CARPENTIERI L., *L'eliminazione della doppia imposizione economica: dal credito d'imposta alla riforma IRES*, in *Imposte e sviluppo economico*, Roma, 2012;

CARPI F., *L'efficacia ultras partes della sentenza civile*, Milano, 1974;

CARRATTA A., MANDRIOLI C., *Diritto processuale civile, Nozioni introduttive e disposizioni generali*, Milano, 2022, pp.335 ss;

CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, pp.226 ss;

CASTALDI L., in *Litisconsorzio ed intervento*, in T. Baglione, S. Menchini, M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario: commentario*, Milano, 2004, p.169;

CASTALDI L., *Soggettività tributaria*, in *Dizionario di Diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, p.5612;

CASTALDI L., *Il trust tra soggettività e trasparenza*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, p.349;

CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012, p.871;

CASTALDI L., *Intorno al principio di autonomia dei periodi impositivi e ai termini decadenziali di accertamento*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2019, pp.194 ss;

CEDRO M., *In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnali di maggiore tutela per i soci*, in *Rassegna Tributaria*, 2020, p.850;

CERIANA E., *La presunzione di distribuzione degli utili in presenza di società a ristretta base azionaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, pp.1451-1458;

CESARINI SFORZA W., *Il diritto dei privati*, Macerata, 2018, p.13;

CHIAMENTI G., *TUIR: responsabilità nella trasparenza*, in *Fisco*, 2005, p.393;

CICALA M., *Prime osservazioni sulla riforma del processo di Cassazione*, in *Rivista il Diritto Vivente*, 2021;

CICALA R., *La funzione creativa delle presunzioni nella giurisprudenza tributaria della Cassazione*, in *Fisco*, 2004, p.6467;

CICERO C., *Diritto civile e interesse pubblico*, Napoli, 2019;

CICOGNANI A., *Società (Diritto tributario)*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1993, p.2;

CIOCCA P., *Memoria sulla tassazione delle attività finanziarie*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pp.1197 ss;

CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pp.445 ss;

CIPRIANI F., *Le sospensioni del processo civile per pregiudizialità*, in *Rivista di diritto processuale*, 1984, p.239;

CIPRIANI F., *Sulla rappresentanza processuale volontaria*, in *Rivista di diritto processuale*, 1994, p.1130;

COMMITTERI G.M., STRAZZULLA M.G., *L'accertamento delle c.d. società a ristretta compagine sociale*, in G. Marini, G. Graziano e M. Pellecchia (a cura di), *Lezioni e sentenze di diritto tributario*, Roma, 2014, pp.55 ss;

COMOGLIO L.P., *Le prove*, in *Trattato di diritto privato*, Torino, 1997, p.432;

CONSOLO C., STELLA M., *Art. 39, d.lgs. n. 546/1992 – Sospensione del processo*, in *Il processo tributario, in Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino, Milano, 2016, p.188;

CONSOLO G., *La presunzione giurisprudenziale 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 *Rivista di diritto tributario*, 2020;

CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base partecipativa”*, in *Rassegna tributaria*, 2013;

CONTRINO A., *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, p.706;

CONTRINO A., *Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2018;

CONTRINO A., DELLA VALLE E., MARCHESELLI A., MARINI G., MARELLO E., MESSINA S., TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, pp.165 ss;

COPPOLA P., *La “confusione” delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d’impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell’applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti (nota a Cass., ord. n. 8730/2021 e n. 9137/2021)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2021;

CORASANITI G., *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell’onere della prova*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008;

CORSO P., *La trasmigrazione delle regole probatorie non è consentita*, in *Corriere tributario*, 2009, pp.744 ss;

CORTESE E., *Sovranità (storia)*, in *Enciclopedia del Diritto*, XLIII, Milano, 1990, p.21;

COSCIANI C., *La riforma tributaria. Analisi critica del sistema tributario italiano*, Firenze, 1950;

COSCIANI C., in *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p.214;

COSSU M., *Le piccole società chiuse*, in *AA.VV., Studi in tema di forma societaria, servizi pubblici locali, circolazione della ricchezza imprenditoriale*, Torino, 2007, pp.172-173;

COSTANTINO G., *Contributo allo studio del litisconsorzio necessario*, Napoli, 1979;

COSTANTINO G., voce *Litisconsorzio*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma 1990;

CRAMAROSSA M., MESSINA R., *La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-contabili*, in *L'Accertamento*, 2019, p.19;

CRISAFULLI V., *Alcune considerazioni sulla teoria degli organi dello Stato*, in *Archivio giuridico*, 1938, pp.81 ss;

CROXATTO G., *Redditi delle persone giuridiche (Imposta sulle)*, in *Novissimo Digesto Italiano Appennino*, Torino, 1986, pp.415 ss;

D'ALESSANDRO F., *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, Padova, 1989;

DAGNINO A., *La soggettività tributaria passiva dello Stato e degli altri enti pubblici*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, pp.767 ss;

DELLA VALLE E., *Presunzione di riparto di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria*, in *Le Società*, 1991, p.827;

DELLA VALLE E., *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Il processo tributario*, diretto da F. Tesauro, Torino, 1998, p.608;

DE MARCO S., *Considerazioni teorico-ricostruttive sul regime di tassazione per trasparenza nelle società a ristretta base sociale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013;

DE MITA E., *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, pp.29 ss;

DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1994, pp.7 ss;

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, pp.125 ss;

DE MITA E., *L'interesse fiscale e la tutela del contribuente*, Milano, 2006;

DE VALLES A., *Teoria giuridica dell'organizzazione dello Stato*, Padova, 1931, pp.77 ss;

DENTI V., *Appunti sul litisconsorzio necessario*, in *Rivista di diritto processuale*, 1958, p.14;

DENTI V., *Sentenza «inutiliter data» e litisconsorzio necessario*, in *Giurisprudenza italiana*, 1961, p.629;

DEOTTO D., *Gli accertamenti nei confronti dei soci delle società a ristretta base partecipativa e dei soggetti IRI*, in *Temi di accertamento tributario*, Biblioteca digitale Eutekne, 2017;

DI PACE M., *Le problematiche della disciplina delle S.r.l. tuttora aperte all'indomani del d.lgs. n. 37/2004*, in *Le Società*, 2004, pp.833 ss;

DI PIETRO A., *L'autorizzazione per le attività di gestione fiduciaria: aspetti tributari*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1982, p.759;

DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Padova, 2012;

EINAUDI L., in *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1965, p.5;

ESCALAR G., *Contributo allo studio della nozione di reddito di capitale*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pp.285 ss;

ESPOSITO C., *Organo, ufficio, soggettività dell'ufficio*, in *Annali dell'Università di Camerino*, Padova, 1932, pp.257 ss;

ESPOSITO V.C., *Eguaglianza e giustizia nell'art. 3 della Costituzione*, in *Id., La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954;

EUSEPI S., *“Presunzione” ed “imputazione” degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Corriere tributario*, 2016;

FABBRINI G., *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, Milano, 1964;

FABBRINI G., *Note in tema di intervento adesivo*, in *Rivista di diritto civile*, 1967, p.161;

FABBRINI G., *Presunzioni*, in *Digesto Civile*, XIV, Torino, 1996, p.280;

FADDA E., *Imposta complementare e reddito di società familiare*, in *Foro*, 1960, p.119;

FALSITTA G., *Accertamento di utili extra-bilancio a carico di società familiari e loro tassazione in complementare nei confronti dei soci*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1962, p.185;

FALSITTA G., *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, p.32;

FALSITTA G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1972, pp.158 ss;

FALSITTA G., *Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Padova, 1981, p.111;

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, Padova, 2008;

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013;

FANELLI R., *Quando gli utili extra bilancio sono tassabili in capo ai soci*, in *Corriere tributario*, 2000, p.2131;

FANTOZZI A., *Il regime della trasparenza per le società di capitali*, in *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, a cura di F. Paparella, Milano, 2006, p.17;

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012;

FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, p.36;

FANTOZZI, A. SPOITO A., *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, p.685;

FEDELE A., *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2018;

FEDELE A., *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna – Roma, 1978;

FEDELE A., *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Rivista Notariato*, 1988, p.552;

FEDELE A., *Prestazioni imposte*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1991;

FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 1995, p.327;

FEDELE A., *La Direttiva "madre – figlia" e la disciplina attuativa come complesso normativo unitario e sistematico: i criteri interpretativi*, in *Rassegna tributaria*, 2001, p.1256;

FEDELE A., *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, p.32;

FEDELE A., *La nuova disciplina IRES: i rapporti tra soci e società*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pp.483 ss;

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005;

FEDELE A., *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, pp.11 ss;

FEDELE A., *Le piccole società di capitali nel diritto tributario*, in *AA.VV.*, *Studi in tema di forma societaria, servizi pubblici locali, circolazione della ricchezza imprenditoriale*, Torino, 2007, p.8;

FERRARA F., *Trattato di diritto civile italiano*, Roma, 1921, p.865;

FERRARA F., CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001, p.467;

FERRARESE M.R., *Il puzzle della privatizzazione giuridica e l’economia politica*, Napoli, 2017, p.8;

FERRARI C., SCHILLACI S., *Ristretta base societaria: presunzione di distribuzione degli utili occulti anche quando uno dei soci sia una S.r.l.*, in *Fisco*, 2021, pp.2577 ss;

FICARI V., *L’imposizione “per trasparenza” delle piccole società di capitali*, in *A.N.T.I.*, *Associazione nazionale tributaristi italiani, L’I.R.E.S. due anni dopo: considerazioni, critiche e proposte – libro bianco*, Milano, 2005, p.117;

FICARI V., *Presunzione di utile extra bilancio ai soci*, in *Corriere Tributario*, 2008, p.1054;

FICARI V., *Litisorio necessario tra società e soci professionisti*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, p.972;

FICHERA F., *Fiscalità ed extra fiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1997, pp.488 ss;

FILIPPI P., *Redditi prodotti in forma associata*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1988, p.1;

FIORIO P., *Commento all’art. 2366 c.c.*, in *Il nuovo diritto societario*, diretto da G. Cottino, Bologna, 2004, p.495;

FODERARO S., voce *Organo (teoria dell’)*, in *Novissimo digesto italiano*, 1968, pp.214 ss;

FODERARO S., voce *Organo delle persone giuridiche pubbliche*, in *Novissimo digesto italiano*, 1968, p.223;

FORST D.L., *The U.S. international tax treatment of partnerships: a policy-based approach*, in *Berkeley Journal of International law*, 1996, p.239;

FORSTHOFF E., *Stato di diritto in trasformazione*, 1964, trad. it. Milano, 1973, pp.289 ss;

FORTI U., *Nozione e classificazione degli organi*, in *Studi di diritto pubblico*, 1937, pp.18 ss;

FORTUNATO N., *Le modifiche della compagine sociale nelle società tassate per trasparenza: spunti per una interpretazione sistematica*, in *Rassegna tributaria*, 2005, p.1868;

FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, pp.345-368;

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p.482;

GAFFURI A.M., *La sede amministrativa nei gruppi di società*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, p.77;

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002, pp.10 ss;

GALGANO F., *Delle persone giuridiche*, in A. Scialoja – G. Branca (a cura di), in *Commentario del Codice civile*, Bologna - Roma, 1969, pp.3 ss;

GALGANO F., *Le società in genere – Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, a cura di A. Cicu, F. Messineo, L. Mengoni, P. Schlesinger, Milano, 2007, p.129;

GALLO F., *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1973, p.664;

GALLO F., *La soggettività ai fini IRPEG*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico ed altri scritti*, Roma – Milano, 1990, p.659;

GALLO F., *Il reddito di capitale come frutto economico*, in *Fisco*, 1998, pp.6520 ss;

GALLO F., *La nozione dei redditi di capitale alla luce del d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, pp.1219 ss;

GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2002, p.144;

GALLO F., *Schema di decreto legislativo recante "Riforma dell'imposizione sul reddito delle società" (IRES) – Audizione informale presso Commissione finanze della Camera dei Deputati*, in *Rassegna tributaria*, 2003, pp.1661 ss;

GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2007, pp.61 ss;

GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. Salvini, G. Melis, *Evoluzione del sistema tributario e principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p.8;

GALLO F., *L'imposizione sui redditi societari 10 anni dopo la riforma del diritto societario*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014;

GALLO F., *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Palermo, 2019;

GALLO F., VITALE F., *La preparazione della riforma fiscale del 1971 con particolare riferimento al problema della doppia imposizione degli utili*, in *Imposte e sviluppo economico*, Roma, 2012;

GAMBA C., *Le presunzioni*, in Treccani, 2016;

GAVELLI G., VERSARI A., *Società di capitali a ristretta base proprietaria: presunzione di distribuzione di utili*, in *Fisco*, p.6612;

GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1992, pp.101 ss;

GENISE A.A., *Il litisconsorzio tributario*, in *Fisco*, 2011, pp.5 ss;

GIANNINI A.D., *Il concetto giuridico di tassa*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1937, pp.7 ss;

GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p.165;

GIANNINI M.S., voce *Organi (teoria generale)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1981, pp.37 ss;

GIANNINI S., *La nuova tassazione dei redditi di impresa: verso un sistema più efficiente e competitivo?*, in *Politica economica*, 2002, p.365;

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, pp.438 ss;

GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pp.186 ss;

GIOVANNINI A., *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, pp.71-73;

GLENDI C., *L'influenza delle recenti modifiche al Codice di procedura civile sulla disciplina del processo tributario (anche in vista di una progettata riforma)*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1992, p.144;

GLENDI C., *Sulla travagliata esperienza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2001, p.1229;

GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte si immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, p.993;

GLENDI C., *Osservatorio di giustizia tributaria – diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2019, p.1030;

GORLA G., *Precedente giudiziale*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1990, p.11;

GRANELLI A.E., *Sull'imputazione dei redditi prodotti in forma associata a seguito di modificazioni del rapporto sociale intervenute in corso d'esercizio*, in *Bollettino tributario*, 1978, p.1552;

GRASSI E., *L'imputazione dei redditi prodotti in forma associata in occasione della cessione di quota di partecipazione in corso d'opera*, in *Fisco*, 1995;

GRIZIOTTI B., *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, pp.113 ss;

GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese: le imposte – le procedure*, traduzione a cura di E. De Mita, Milano, 2006;

GUIDARA A., *La successione nelle situazioni giuridiche soggettive*, Padova, 2018, p.314;

IACOPINO P.A., *Il divieto di doppia imposizione*, in *Economia e diritto*, 2013;

IANNIELLO B., *Relazione accompagnatoria § 5 al d.lgs. n. 6/2003*, in *La riforma del diritto societario*, Milano, 2004, p.385;

IANNIELLO B., *S.r.l. "a ristretta base" e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: nodi irrisolti e distorsioni applicative*, in *Corriere tributario*, 2020, p.32;

INTERDONATO M., *Art. 67 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011, p.330;

IORIO A., *Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni ed il rispetto dei principi comunitari*, in *Fisco*, 1999, p.15164;

LAMEDICA T., *Società a ristretta base e utili extracontabili*, in *Corriere tributario*, 2015, p.713;

LAMEDICA T., *La presunzione di distribuzione ai soci di utili extra-contabili accertati in capo alla società*, in *Corriere tributario*, 2016, pp.2075-2076;

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, p.41;

LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2020, p.59;

LEO M., *Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci in caso di soggetti societari interposti*, in *Corriere tributario*, 2021, pp.125 ss;

LIPARI N., *Le fonti del diritto*, Milano, 2008;

LOCATELLI G., *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Corriere tributario*, 2018, p.2915;

LONGO V.B., *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art. 23 della Costituzione*, Torino, 1968;

LOVECCHIO L., *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a "ristretta base proprietaria"*, in *Rassegna tributaria*, 2013, pp.1113 ss;

LOVISOLO A., *Limiti alla presunzione di distribuzione di utili nelle società a ristretta base azionaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1971, p.550;

LOVISCOLO A., *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980, p.66;

LUISO F.P., *Principio del contraddittorio ed efficacia della sentenza verso terzi*, Milano, 1981;

LUISO F.P., *L'esecuzione ultras partes*, Milano, 1984, p.224;

LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988;

LUPI R., *Rettifiche del reddito di società di persone e unitarietà del giudizio*, in *Dialoghi tributari*, 2008, p.36;

LUPI R., SEPIO G., *Tassazione per trasparenza delle società di capitale e soci non residenti*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p.288;

MACRÌ L., SABADINI R., ZANNONI S., *Società cooperative e consorzi*, 2018, Milano, pp.212-217;

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970;

MAIORCA C., *La nozione di organo nel diritto privato con particolare riguardo alla teoria delle associazioni*, in *Annali della Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Camerino*, Napoli, 1937, pp.53 ss;

MAISTO G., *La tassazione dei dividendi inter-societari*, Milano, 2011, pp.11 ss;

MANDRIOLI C., *La rappresentanza nel processo civile*, Torino, 1959;

MANDRIOLI C., *Delle parti*, in *Commentario del c.p.c.*, diretto da E. Allorio, Torino, 1973, p.881;

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Milano, 1961, p.123;

MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore e Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, rispettivamente Torino, 2008 e Milano, 2010;

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p.172;

MARCHESELLI A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, p.92;

MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, pp.89 ss;

MARINO T.M., *Le società di capitali a base azionaria ristretta o familiare e la presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori ricavi accertati (in nota a C.T.P. Reggio Emilia, 1° dicembre 1997, n. 284)*, in *Bollettino tributario*, 1998, pp.623 ss;

MARINUCCI G., DOLCINI E., GATTA G.L., *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, 2019, p.45;

MARONGIU G., *Presunzione di integrale distribuzione del reddito delle società di persone e prova contraria*, in *Bollettino tributario*, 1965, p.34;

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991;

MAZZA O., *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, *Rassegna tributaria*, 2020;

MEDA F., *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano, 1920;

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p.784;

MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'IRES*, in *Corriere tributario*, 2008, p.3495;

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020;

MENTI F., *Il principio di effettività del diritto comunitario e i sistemi per prevenire o attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi esteri*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, p.187;

MERUZZI G., *Complemento di diritto commerciale: società di capitali e cooperative*, Milano, 2017, p.314;

MICCOLIS G., *Breve nota sull'efficacia ultras partes della sentenza di accertamento dell'avvenuto acquisto per usucapione*, in *Foro italiano*, 1985, p.2385;

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p.323 ss;

MICHELI G.A., *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Padova, 1981, p.45;

MICHELI G.A., *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, p.331;

MIELE L., *Regime di trasparenza fiscale e soci esteri*, in *Corriere tributario*, 2004, p.259;

MINERVINI G., *Alcune riflessioni sulla teoria degli organi delle persone giuridiche private*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1953, pp.953 ss;

MONTESANO A., *Presunzione di distribuzione ai soci di maggiori utili accertati in via presuntiva (in nota a Cass., 15 giugno 1995, n. 67445)*, in *Le Società*, 1992, p.1558;

MONTESANO L., *La sospensione per dipendenza di cause civili e l'efficacia dell'accertamento contenuto nella sentenza*, in *Rivista di diritto processuale*, 1983, pp.385 ss;

MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone, Berliri, Napoli, 2006, pp.45 ss;

MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione Europea*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, p.436;

MOSCHETTI F., *"Interesse fiscale" e "Ragioni del fisco" nel prisma della capacità contributiva*, in *Atti della giornata di studi in onore di Giuseppe Falsitta*, Padova, 2012, p.197;

MUFFATO R., *La presunzione di distribuzione di utili occulti nel caso di rettifiche a società di capitali a base ristretta o familiare*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, p.342;

MULEO S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale (nota a Cass., sez. trib., 29 gennaio 2008, n. 1906)*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, p.714;

NAPOLITANO F., *Il maggior reddito accertato alla società non significa distribuzione di utili*, in *Corriere Tributario*, 1994, p.2435;

NOVARA G., *Residenza di enti e società nell'imposizione personale dei redditi*, in *Bollettino tributario*, 1990, p.14;

NUSSI M., *Spunti per una rimediazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, in *Rivista di diritto tributario*, 1994, p.732;

NUSSI M., *Ancora in tema di trasferimenti di quote di società di persone e individuazione dei soggetti passivi: una sentenza poco meditata*, in *Rassegna tributaria*, 1994;

NUSSI M., *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p.424;

NUSSI M., *A proposito di accertamento del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, p.771;

NUZZO M., *Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, in *Rassegna tributaria*, 1999, p.1833;

PADOVANI F., *Art. 47 (Utili da partecipazione)*, in *Commentario breve alle leggi di diritto tributario*, a cura di Falsitta, Fantozzi, Marongiu, Moschetti, Padova, 2010, p.239;

PANZERI M.C., *La nuova fiscalità del risparmio: razionalizzazione e prospettive*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pp.1471 ss;

PAPARELLA F., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, p.453;

PAPARELLA F., *Possesso di redditi e interposizione: contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000;

PATTI S., *Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione*, in *Rivista di diritto civile*, 2001, p.487;

PELLIZZI G.L., *Soggettività giuridica*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 1993, pp.1 ss;

PERLINGIERI P., *Fonti del diritto e "ordinamento del caso concreto"*, in *Rivista di diritto privato*, 2010, pp.21 ss;

PERRONE A., *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014, p.607;

PERRONE L., *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, p.577;

PERRONE L., *Il tipo di società: profili di rilevanza del dato numerico*, in *AA.VV., La rilevanza dei numeri nel diritto commerciale*, Milano, 2001, pp.82 ss;

PEVERINI L., *Commento all'art. 73 TUIR*, in *Commentario Breve alle leggi tributarie, TUIR e leggi complementari*, Padova, 2010;

PEVERINI L., *I tributi ambientali*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini, G. Melis, Padova, 2014;

PEVERINI L., *Soggettività e capacità contributiva nel consolidato nazionale*, Padova, 2017;

PICCARDO A., *Sulla presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio da una società da una società di capitali a ristretta base azionaria (in nota a CTP Reggio Emilia, 1° dicembre 1997, n. 284)*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, p.394;

PICCIAREDDA F., *La solidarietà tributaria. Linee di tendenza*, Roma, 2017, p.270;

PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, pp.2 ss;

POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pp.13 ss;

PROCOPIO M., *Sulla soggettività passiva IRES degli enti pubblici territoriali*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p.887;

PROCOPIO M., *Individuazione della qualità di socio di società di fatto e litisconsorzio necessario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, p.629;

PROCOPIO M., *L'ormai improcrastinabile soluzione legislativa dell'abuso del diritto*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2011, p.23;

PROTO PISANI A., *Pregiudizialità e ragionevole durata dei processi*, in *Foro*, 1981, pp.1058 ss;

PROTO A., *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate (nota a Cass., 30 gennaio 1992, n.964)*, in *Comm. trib. centr.*, 1992, p.681;

PROTO A.M., *Ancora in tema di enti non societari*, in *Rassegna tributaria*, 1995, p.1812;

PUGLIATTI S., *Riflessioni in tema di universitas*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1955, p.992;

PUOTI G., *Il principio di capacità contributiva nel pensiero di Gian Antonio Micheli*, in *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, p.45;

PURI P., *I soggetti*, in A. Fantozzi, (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, pp.427 ss;

RAGGI L., *Ancora sul concetto di organo*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1951, pp.301 ss;

RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giurisprudenza italiana*, 2008, p.2350;

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

RASI F., *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013;

RASI F., *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019;

RECCHIONI S., *Pregiudizialità processuale e dipendenza sostanziale nella cognizione ordinaria*, Padova, 1999;

RIENSTRA J.G., *United States – Corporate taxation*, in *IBFD database*, Country surveys, 2007;

RIZZARDI R., *Attribuzione ai soci del maggior reddito delle società di capitale a ristretta base partecipativa*, in *Corriere tributario*, 2017, pp.2524-2525;

RODIO R.G., *Prestazioni imposte (in base alla legge)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, pp.4467-4468;

ROMANO M., *Ricavi neri, costi inesistenti e presunzione di distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Fisco*, 1991, p.2054;

ROMANO S., *Organi*, in ID., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, pp.145 ss;

ROSSI A., *Accertamento nei confronti della società a base personale e rettifica del reddito da partecipazione. Profili processuali*, in *Fisco*, 2001, p.6281;

ROSSI M., *Società a ristretta base azionaria e presunzione di distribuzione di utili ai soci, in relazione al problema dell'elusione fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1991, p.546;

RUFFINI G., *“Argomenti di prova” e “fondamento della decisione” del giudice civile*, in *Rivista trimestrale di diritto processuale civile*, 2004, pp.1329 ss;

RUSSO P., *Redditi delle società di persone: problemi in tema di accertamento e sanzioni*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1981, p.170;

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, Milano, 1994;

RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del convegno per i settanta anni di questa Rivista*, 1999;

RUSSO P., *I soggetti passive dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pp.313 ss;

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, Milano, 2009;

RUSSO P., FRANSONI G., CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016;

RUSSO V., FERRANTI G., *Partecipazioni societarie*, Milano, 2008;

SACCHETTO C., *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2001, p.3;

SALVATI A., *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004, pp.234 ss;

SALVINI L., *Le varie ipotesi di trasparenza fiscale previste dall'ordinamento tributario*, relazione presentata al convegno di Studio "La trasparenza fiscale", Torino, 2008, p.2;

SASSARA G., *Inapplicabile la sospensione necessaria del giudizio verso il socio in pendenza di quello verso la società a ristretta base*, in *Fisco*, 2018, p.2761;

SCALAMOGNA M., *L'efficacia probatoria degli argomenti di prova*, in *Rivista di diritto processuale civile*, 2009, pp.1165 ss;

SCANU G., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012;

SCANU G., *La presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio alla luce di una illuminata giurisprudenza sarda*, in *Rivista giuridica sarda*, 2020;

SCHIAVOLIN R., *Natura del tributo: funzione e caratteri generali*, in *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1994, p.20;

SCHIAVOLIN R., *I soggetti passivi*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1996, p.35;

SCHIAVOLIN R., *Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista*, in *Rivista di diritto tributario*, 2018, pp.280 ss;

SCIOTTA L., *La "profilassi" processuale nell'accertamento degli utili occulti delle società di capitali a "ristretta base": le dimensioni del diritto di difesa del socio*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2019;

SERRA A., *In tema di utili non contabilizzati e di società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Rivista giuridica sarda*, 2012;

SETTEMBRE D., **LOSCIALPO L.**, *La disciplina dell'accertamento e della responsabilità della società partecipata e dei soci nell'ambito del regime di trasparenza delle società di capitali: spunti di riflessione*, in *Fisco*, 2005, p.835;

SGATTONI C., *Sui limiti di una nuova fattispecie amministrativa di distribuzione presunta di utili: i prestiti dalla società ai soci*, in *Rivista di diritto tributario*, 2019;

SPADA P., *Classi e tipi di società dopo la riforma organica (guardando alla “nuova” società a responsabilità limitata)*, in *Rivista di diritto civile*, 2003, p.489;

SPADA P., *Classi e tipi di società dopo la riforma organica*, in *Le grandi opzioni della riforma del diritto e del processo societario*, a cura di G. Cian, Padova, 2004, p.29;

STAINO A., FORMICA P., *Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili extracontabili anche in caso di costi indeducibili*, in *Fisco*, 2021, p.1615;

STEVANATO D., *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario (nota a Cass., 29 dicembre 2003, n. 19803)*, in *Corriere tributario*, 2004, p.1011;

STEVANATO D., *Prova dell’esterovestizione e luogo di effettuazione delle notifiche: viene prima l’uovo o la gallina? (nota a Comm. Trib. reg. Toscana, 18 gennaio 2008, n.61)*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2008, p.429;

STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell’imposta*, Bologna, 2014;

TABET G., *Luci ed ombre nel nuovo processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, p.619;

TARUFFO M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Rivista trimestrale diritto procedurale civile*, 1992, pp.736 ss;

TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici*, in *Trattato Cicu – Messineo*, Milano, 1992, pp.445 ss;

TARUFFO M., *Considerazioni sulle prove per induzione*, in *Rivista trimestrale di diritto processuale civile*, 2010, pp.1165 ss;

TESAURO F., *L’accertamento “unitario” dei redditi delle società di persone*, in *Bollettino tributario*, 1979, p.440;

TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p.101;

TESAURO F., *L’accertamento sintetico del reddito ed il redditometro*, in *Bollettino tributario*, 1986, p.954;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario (parte generale)*, Torino, 2017;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario (parte speciale)*, Torino, 2018;

TINELLI G., *L’accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell’IRPEF*, Padova, 1993;

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario (I principi generali)*, Padova, 2020, pp.25 ss;

TINELLI G., PARISI F., (voce) *Società nel diritto tributario*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, Torino, 1997, p.323;

TORRENTE A., SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2017, pp.263 ss;

TOSATO E., *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge*, in *Scritti in onore di Gaspare Ambrosini*, Milano, 1970, pp.2137 ss;

TOSI F., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale: contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999;

TRABUCCHI A., CERULLI IRELLI F., *Il regime opzionale di branch exemption*, in *Corriere Tributario*, 2015, p.1610;

TRABUCCHI A., *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1985, p.224;

TRAVAGLIONE M., *Litisconsorzio (non) necessario per i soci delle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corriere tributario*, 2018;

TRIMARCHI P., *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 2003, p.545;

TRISORIO LIUZZI G., *La sospensione del processo di cognizione*, Bari, 1987;

TRISORIO LIUZZI G., *Abrogazione della sospensione discrezionale ex art. 337, 2° comma, c.p.c.?*, in *Giusto processo civile*, 2007, p.177;

TRISORIO LIUZZI G., *La sospensione del processo civile per pregiudizialità: gli artt. 295 e 337, 2° comma, c.p.c.*, in *Giusto processo civile*, 2015, p.633;

TROCKER N., *La pregiudizialità costituzionale*, in *rivista trimestrale di diritto processuale civile*, 1988, p.796;

UCKMAR V., *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base azionaria*, Padova, 1966, pp.157 ss;

VERDE G., *Le presunzioni giurisprudenziali (Introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova)*, in *Foro Italiano*, 1971;

VERDE G., *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli – Camerino, 1974, pp.135 ss;

VERDE G., *Diritto processuale civile - Parte generale*, Bologna, 2017, pp.205 ss;

VERSIGLIONI M., *“Unità” e “uni” del e nel diritto tributario. Riflessioni teoriche sul litisconsorzio necessario soci – società di persone*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013;

VISENTINI G., *I nuovi beni come oggetto di garanzia*, in DE NOVA, INZITARI, TREMONTI, VISENTINI (a cura di), *Dalle res alle new properties*, Milano, 1991, p.181;

VISENTINI G., *Principi di diritto commerciale*, Padova, 2006, p.242;

VIOTTO A., *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, p.269;

VITALE F., *L'autonoma imposta sulle società del 1954*, in *Imposte e sviluppo economico*, Roma, 2012, p.150;

VOGEL K., *Worldwide or source taxation of income?*, in *Rassegna tributaria*, 1988, p.259;

VOGLINO A., *La presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati accertati a carico delle società di capitali a ristretta base familiare od azionaria (Nota a Cass. sez. I civ. 11 dicembre 1990, n. 11785)*, in *Bollettino tributario*, 1991, p.468;

VOGLINO A., *Appunti critici sulla presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati a carico delle società a ristretta base familiare o azionaria (Nota a Cass. sez. I civ. 25 maggio 1995, n. 5729; Cass. sez. I civ. 2 giugno 1995, n. 6225; Comm. Centr. sez. XIII 12 giugno 1995, n. 2403; Comm. II grado Milano sez. XVII 18 settembre 1995, n. 477/17)*, in *Bollettino tributario*, 1996, p.476;

VOGLINO A., *Osservazioni sul regime della prova presuntiva nell'accertamento analitico – induttivo dei redditi determinati in base alle scritture contabili*, in *Bollettino tributario*, 1999, p.1151;

ZAGÀ S., in *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*, *Diritto e pratica tributaria*, 2018;

ZANETTI E., *La riforma societaria e fiscale come opportunità per trasformare la S.r.l. in società di persone*, in *Impresa commerciale industriale*, 2004, pp.1597 ss;

ZANETTI F., *L'unicità dell'accertamento del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, p.24;

ZAPPI A., in *La nuova tassazione dei dividendi cambia l'accertamento dell'utile extra-contabile*, in *Fisco*, 2018;

ZENCOVICH Z., *Cosa*, in *Digesto civile*, Torino, 1989, p.438;

ZIZZO G., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Rivista di diritto tributario*, 1994, p.635;

ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, Padova, 2016, p.261;

ZIZZO G., *Note minime in materia di trust e soggettività tributaria*, in *Fisco*, 2003, p.12398.

SITOGRAFIA

DE AMICIS G., *La formulazione del principio di diritto e i rapporti tra Sezioni semplici e Sezioni Unite penali della Corte di Cassazione*, Incontro di studi organizzato dalla S.S.M. – *Struttura della formazione decentrata presso la Corte di Cassazione*, 2018, p.1, reperibile sul sito web www.cortedicassazione.it;

DI GIALLUCA A., *Riforma fiscale. Evoluzione e prospettive*, 2012, pp.6 ss, reperibile su www.tesi.luiss.it;

IORIO A., *Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, 2013, reperibile su www.giustiziatributaria.it;

LONGHI S., *Aspetti della Corte di Cassazione, compiuto il decennio della sua unità*, *Discorso inaugurale del Procuratore Generale della Corte di Cassazione*, 1934, pp.5-6, reperibile sul sito web www.cortedicassazione.it;

LOSANA M., *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, intervento al Convegno annuale del Gruppo di Pisa, 19-20 giugno 2015, in www.gruppodipisa.it;

SALVATO L., *La nomofilachia nella dialettica tra Corte costituzionale e Corte di cassazione*, 2018, p.5, disponibile sul sito web cortedicassazione.it.

