

*L'orientamento dei giudici di legittimità in merito alle società di capitali a base ristretta*

# Costa il mancato ok al bilancio

## *Si presume che gli utili in nero siano stati distribuiti ai soci*

Pagina a cura  
DI **BENITO FUOCO**

**I**n una società di capitali a base ristretta, in presenza di utili in nero e in mancanza di approvazione del bilancio, si presume che siano stati distribuiti ai soci nello stesso periodo d'imposta in cui sono stati conseguiti. Salvo il caso in cui si dimostri che siano stati accantonati o reinvestiti. Sono le conclusioni che si leggono nell'ordinanza n. 29289/2024, emessa dalla sezione quinta della Cassazione civile tributaria, depositata in cancelleria il 13 novembre scorso.

**Il caso e i precedenti della Suprema Corte.** La vertenza tratta del ricorso proposto da una società a responsabilità limitata contro una sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma che aveva rigettato il ricorso del contribuente. Il collegio di secondo grado aveva confermato il rigetto del ricorso sulla base che il ricorrente non aveva, in precedenza, dimostrato che gli utili non fossero a lui pervenuti perché accantonati o reinvestiti. Anche la Cassazione ha rigettato il ricorso presentato dal contribuente confermando che, in tema di imposte sui redditi e 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, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali (Cassazione n. 4485/2016) e che è ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili ove sussista, a carico della società medesima, un valido accerta-

mento di utili non contabilizzati, anche nel caso in cui la sentenza, pronunciata nei confronti della società, non sia ancora passata in giudicato (Cassazione n. 5581/2015), stante l'autonomia dei giudizi, sia pure in rapporto di pregiudizialità.

**L'orientamento prevalente.** La Corte suprema con giurisprudenza del tutto prevalente da tempo ha riconosciuto il valore indiziante della cosiddetta "ristretta base sociale" (Cassazione sentenza n. 25468/2015), secondo cui 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 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. Ancora, la Cassazione, con la sentenza n. 27778/2017, ha affermato che, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili. Si ricordano gli ulteriori principi stabiliti dalla Cassazione: in caso di società a base partecipativa ristretta è legittima l'attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova contraria (Cassazio-

ne n. 15393/2021); la ristrettezza della compagine societaria implica un vincolo di solidarietà e controllo che fa ritenere la consapevolezza dell'esistenza di utili extra bilancio con possibilità di prova contraria (Cassazione n. 752/2021); rimane presupposto necessario l'accertamento di ricavi non contabilizzati a carico della società, in mancanza non sussiste la prova del fatto costitutivo della pretesa tributaria (Cassazione n. 14096/2021); l'annullamento per motivi attinenti al merito, avendo carattere pregiudicante, spiega effetti nei confronti di tutti i soci (Cassazione n. 27417/2020); in caso di pendenza separata tra la società e i soci a base ristretta si applica la sospensione del processo in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società (Cassazione n. 18061/2021). La possibilità per il contribuente di vincere la presunzione della distribuzione dei maggiori utili extra bilancio ipotizzati si riduce alla dimostrazione della mancata partecipazione alla gestione: con l'ordinanza n. n.1932/2016 la Cassazione ha stabilito l'inapplicabilità della presunzione di distribuzione ad un socio che aveva dimostrato la sua estraneità alla gestione societaria; il socio accertato potrà sostenere che, nonostante la base ristretta o familiare, egli non abbia l'effettivo controllo delle scelte gestionali e che altri sono i soggetti che controllano e guidano l'attività della società. Elementi che possono essere dedotti, secondo la giurisprudenza di legittimità, dai verbali assembleari con cui si dà atto dei conflitti tra il socio di minoranza e la maggioranza, nelle discussioni e



nelle votazioni; dalle denunce penali presentate dal socio nei confronti dell'amministratore (Cassazione n. 21573/2005); dall'azione civilistica di responsabilità esercitata verso l'amministratore (Cassazione n. 20078/2005).

**La evoluzione normativa.** Da diversi anni la Cassazione ha stabilito che la qualità di socio a base ristretta e/o familiare implica una maggiore complicità gestionale degli affari societari che legittima la presunzione di attribuzione ai soci dei maggiori utili. Rimane, tuttavia, salva la possibilità di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati oggetto di distribuzione, per essere stati accantonati o reinvestiti dalla società. Dobbiamo aggiungere che l'articolo 17 della legge n.111/2023 di delega fiscale al comma 1 lettera h) n.4) (anche se questa norma non è immediatamente

applicabile) prevede che, nei confronti dei soci di società a ristretta base partecipativa, l'accertamento è giustificato solo nell'ipotesi in cui alla società siano imputati, sulla base di elementi certi e precisi, maggiori componenti positivi oppure componenti negativi inesistenti. Da considerare l'ulteriore aspetto che definisce di natura finanziaria questi maggiori utili scaturenti dalle società a base ristretta.

L'articolo 7 comma 5-bis del dlgs n. 546/1992 in vigore dal 16 settembre 2022 dispone testualmente che: L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e pun-

tuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Una prima valutazione delle disposizioni innovative aveva portato a ritenere che le imputazioni di maggiori redditi ai soci per base ristretta societaria, avesse necessità di specifiche prove.

Tuttavia, come si legge nella parte finale dell'ordinanza di cui al commento, che tratta le disposizioni innovative citate, secondo cui il giudice deve valutare la prova "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongano al contribuente l'onere della prova contraria (Cassazione ordinanza n. 2746/2024).

© Riproduzione riservata

## I principi

- In presenza di società di capitali a base ristretta, la mancanza della deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio rende legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extra contabili nello stesso periodo in cui sono stati conseguiti
- L'innovazione legislativa (articolo 17 legge n.111/2023 comma 1, lettera h) n.4) dispone: "la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci"

*Da diversi anni la Cassazione ha stabilito che la qualità di socio a base ristretta e/o familiare legittima la presunzione di attribuzione dei maggiori utili. Resta salva la possibilità di offrire la prova che gli utili sono stati accantonati o reinvestiti*