



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI GENOVA

**SCUOLA DI SCIENZE SOCIALI
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
GIURISPRUDENZA**

Tesi di laurea in Diritto Finanziario

“Il coordinamento della tassazione di società e soci”

Relatore:

Alberto Marcheselli

Candidato:

Giovanni Belotti

Anno accademico 2022-2023

Indice

Introduzione	I - II
1. La trasparenza fiscale	1
1.1. Il problema della doppia imposizione dei redditi societari	1
1.2. La trasparenza delle società di persone	3
1.3. La trasparenza delle società di capitali.....	4
1.4. (segue): Soggetti esclusi dal regime opzione	6
1.5. Procedura della trasparenza fiscale	6
2. Il procedimento di accertamento tributario delle società	9
2.1. I principi generali del procedimento tributario	9
2.2. Le tipologie di accertamento: classificazione e categorie in generale	12
2.3. L'accertamento contabile: le caratteristiche.....	16
2.3.1. L'operatività dell'accertamento analitico-contabile induttivo	18
2.4. L'accertamento extracontabile	19
2.4.1. La insindacabilità della scelta del metodo di accertamento	19
2.4.2. I presupposti applicativi	21
2.4.3. Il funzionamento dell'accertamento extracontabile	23
2.5. L'accertamento dei tributi di società ed enti	27
3. Accertamento delle società a ristretta base sociale o familiare	31
3.1. Premessa.....	31
3.2. L'inquadramento normativo.....	32
3.3. Orientamenti della giurisprudenza nazionale negli anni	34
3.4. I presupposti di operatività della presunzione.....	38
3.5. L'onere probatorio richiesto al contribuente	39
Conclusioni	41
Ringraziamenti	45

Bibliografia e sitografia	47
--	-----------

Introduzione

Il coordinamento della tassazione delle società residenti in Italia è complesso, ciò a cui bisogna fare riferimento sono i redditi prodotti in forma associata, si parlerà infatti di cosa è previsto dalla legge in merito alla tassazione dei redditi prodotti dalle società, sia dal punto di vista sostanziale che dal punto di vista degli accertamenti fiscali in capo a queste. Se si parla di soggetti passivi collettivi come le società non è possibile attribuire a queste ultime soggettività passiva ai fini dell'IRPEF (ossia l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche), in quanto i soggetti collettivi sono sottoposti ad un'altra imposta con un'aliquota differente denominata IRES (Imposta sui Redditi delle Società).

Le società commerciali in quanto tali producono reddito, ma producono reddito attraverso, naturalmente, l'operato di persone fisiche, il che sembra banale ma può generare non pochi problemi in relazione al coordinamento della fiscalità e all'applicazione dei tributi in capo alle persone fisiche che vi partecipano e che ne percepiscono gli utili. Difatti un tema di non poco conto è quello del rischio della realizzazione di una doppia imposizione economica al momento in cui il socio percepisce gli utili derivanti dalla partecipazione alla società. Tale fenomeno non è vietato nel nostro Paese ma rimane comunque un fenomeno distorsivo, pertanto da evitare. Tra le soluzioni adottabili dal legislatore per superare questo problema di natura economica, si è scelto anche l'istituto della tassazione per trasparenza (o *partnership approach*), esso costituisce il regime legale per quanto riguarda le società di persone (società semplici, in nome collettivo e in accomandita), mentre rimane un regime opzionale per le società di capitali che presentano alcune caratteristiche che vedremo poi avanti nei capitoli successivi. Il problema della doppia imposizione economica è così esemplificabile: una società produce un determinato quantitativo di reddito in un dato periodo d'imposta, poniamo 100, questo reddito viene in prima battuta imputato alla società e tassato in capo a questa, quindi rimane 74 (a seguito dell'applicazione dell'aliquota IRES del 26%); a questo punto il reddito restante viene distribuito ai soci in proporzione alle loro quote di partecipazione e tassato nuovamente in capo a questi a seguito dell'applicazione

dell'IRPEF. Ciò che la trasparenza realizza è quindi non considerare fiscalmente rilevante il momento in cui il reddito viene imputato in capo alla società, ma di dare rilevanza in maniera diretta alla sola operazione che si realizza al momento in cui il reddito viene distribuito ai soci, come se di fatto la società non ci fosse, o fosse per l'appunto trasparente. La società perde la soggettività tributaria relativamente all'IRPEF e questa viene invece attribuita ai singoli soci, indipendentemente dalla percezione e in proporzione alle loro quote di partecipazione da essi detenute, in questo modo i redditi di partecipazione mantengono la stessa natura che avevano in capo alla società e pertanto devono essere dichiarati nello stesso anno in cui la società li ha realizzati. La conseguenza è che il reddito prodotto sarà determinato in capo alla società secondo le regole proprie delle singole categorie di reddito.

Vedremo poi come la locuzione “indipendentemente dalla percezione”, contenuta nell'art. 5 del TUIR, fondante una presunzione legale di attribuzione degli utili (che vedremo però riferirsi alle sole società di persone e non a quelle di capitali, mentre la disciplina della trasparenza fiscale delle società di capitali è contenuta negli artt. 115 e 116 del TUIR), abbia generato controversie giunte poi nelle mani della giurisprudenza di legittimità della Suprema Corte di Cassazione. In modo particolare si andranno ad analizzare alcune pronunce, ed il modo in cui la giurisprudenza si è posta rispetto a questa presunzione. Si prenderà come esempio il caso di una società a ristretta base partecipativa che ha prodotto degli utili extracontabili accertati poi dal Fisco: questi maggiori utili non sono stati distribuiti fra i soci ma sono stati occultati da un socio, il quale li ha utilizzati poi per interessi personali (oppure ancora reinvestiti nella società o semplicemente accantonati). Dato il seguente quadro, in che posizione si trovano i soci rispetto alla presunzione di distribuzione? Come possono dimostrare la mancata distribuzione di questi utili extracontabili? E se possono dimostrarlo, qual è l'*onus probandi* richiesto dalla giurisprudenza? Ed infine, ipotizzando che non riescano a provarlo, quali sono i presupposti di operatività di detta presunzione?

CAPITOLO 1 - La trasparenza fiscale

1.1. Il problema della doppia imposizione dei redditi societari

Come già detto nell'introduzione l'imposizione dei redditi prodotti in forma associata è complessa. Questa tipologia di ricchezza, essendo appunto prodotta da compagini sociali non viene percepita in un solo tempo, bensì in due tempi: dapprima sarà la società, in qualità di persona giuridica, a percepire la ricchezza; e poi, eventualmente, saranno i soci a percepire quote di questa ricchezza, in base alla loro partecipazione, attraverso i dividendi.

Il legislatore, per confrontarsi con questo fenomeno di natura economica, deve rispettare il principio di uguaglianza non trattando in maniera sproporzionata chi svolge attività economica in forma societaria, in sostanza non deve applicare un trattamento tributario differente rispetto a quello riservato per chi non svolge attività economica.

Le soluzioni astrattamente adottabili sono diverse, ma non tutte possono ritenersi ragionevoli.

Una prima soluzione potrebbe essere quella di escludere completamente l'imposizione delle società, il che ci porta a due ulteriori "sotto-soluzioni".

Da un lato si potrebbe prevedere di non applicare alcun tributo in capo ai soci nel momento in cui il reddito viene prodotto dalla società, sostanzialmente attendendo che questo venga distribuito fra essi. Il che comporta un problema evidente, ossia che non vi sarebbe alcuna imposizione fin tanto che i soci non deliberino la distribuzione dei dividendi¹. Sarebbe quindi una soluzione sconveniente per lo Stato che necessita di gettito fiscale in maniera continuativa.

Dall'altro lato si potrebbe optare, ed infatti è ciò che il legislatore ha scelto per il nostro ordinamento², di imputare direttamente il reddito prodotto dalla società ai

¹ Art. 2433 c.c.: *"La deliberazione sulla distribuzione degli utili [c.c. 2262, 2328, n.7, 2350, 2428] è adottata dall'assemblea che approva il bilancio [c.c. 2364, n. 1] ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal consiglio di sorveglianza, dall'assemblea convocata a norma dell'articolo 2364-bis, secondo comma."*

² Almeno per quanto riguarda le società di persone.

soci, rendendo *trasparente* la società stessa. Tale sistema è detto *trasparenza fiscale*, ed è il regime legalmente previsto e inderogabile per la tassazione delle società di persone (*società semplici, in nome collettivo ed in accomandita*), mentre rimane un regime esclusivamente opzionale per le società di capitali.

Notiamo che se il legislatore non togliesse rilevanza fiscale ad almeno uno dei due tempi che costituisce la percezione della ricchezza prodotta dalla società, e andasse quindi a tassare prima il reddito prodotto dalla società stessa e poi i dividendi, una volta distribuiti fra i soci, finirebbe per discriminare in maniera negativa la scelta dell'imprenditore di svolgere attività economica in forma societaria. In passato questa differenza di trattamento veniva giustificata nel senso di ritenere che il controllo, la partecipazione di una società fosse un indice di ricchezza autonomo e ulteriore, tale da giustificare una maggiore imposizione, ma questa tesi è stata negli anni superata.

Per quanto riguarda il panorama della fiscalità internazionale, possiamo distinguere due tipologie di doppia imposizione:

- La doppia imposizione *giuridica*: che si realizza quando uno stesso soggetto viene tassato sul medesimo reddito in due Stati diversi;
- La doppia imposizione *economica*: che si realizza invece quando due o più soggetti, che si trovano in due Stati differenti, vengono tassati sul medesimo reddito.

Senza addentrarci nei particolari, come è possibile risolvere questo fenomeno distorsivo? Gli Stati con il tempo hanno adottato innumerevoli convenzioni contro le doppie imposizioni, i principali correttivi che sono stati individuati sono due: il metodo del *credito d'imposta*, un metodo altamente preciso ma altrettanto complesso, che ormai è stato quasi del tutto superato; ed il metodo dell'*esenzione da partecipazione*, metodo invece molto più approssimativo rispetto al precedente ma, sempre rispetto a questo, molto più diffuso in ambito internazionale³.

³ cfr. Marongiu, G., Marcheselli, A., Bodrito, A., & Dominici, R. (2018). *La doppia imposizione dei redditi societari*. In *Lezioni di Diritto tributario* (Quinta edizione), Giappichelli.

Si è fatto riferimento al principio di trasparenza, un principio fondamentale se si parla di imputazione del reddito delle società, in questo primo paragrafo si è analizzato il problema alla base della previsione di tale principio, e si è detto che il legislatore prevede differenti discipline di trasparenza fiscale per le società di persone e per quelle di capitali. È necessario per cui andare ad approfondire l'argomento analizzando, da un punto di vista sostanziale, ciò che comporta l'applicazione del principio di trasparenza nei confronti delle società e dei loro soci e che cosa dice la legge a riguardo.

1.2. La trasparenza delle società di persone

Per quanto riguarda le *società di persone* (società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato la questione è semplice, come già detto quello della trasparenza è il regime legale previsto per questa tipologia di società, esse infatti non sono dotate di soggettività tributaria ai fini IRPEF ma si qualificano come "soggetti passivi di accertamento". Infatti, il reddito imponibile in capo ad esse determinato deve essere indicato nella dichiarazione annuale dei redditi predisposta dalle stesse ma è imputato direttamente ai singoli soci.

Il sistema della trasparenza fiscale delle società di persone viene disciplinato in maniera chiara dall'art. 5 c.1 TUIR (D.P.R. 917 del 22 dicembre 1986), il quale stabilisce che: *“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, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili⁴”*.

Ciò consente alle società che adottano tale sistema fiscale di non essere soggette alle imposte sul reddito quali IRES o IRPEF, saranno direttamente i soci, in proporzione alla quota di partecipazione detenuta nella società a dover versare le relative imposte.

⁴ Testo unico del 22/12/1986 n. 917, Documentazione Economica e Finanziaria. Fonte: <https://der.finanze.it>

1.3. La trasparenza delle società di capitali

La disciplina della trasparenza fiscale delle società di capitali fa parte dei regimi opzionali di tassazione, insieme al regime del *consolidato nazionale e internazionale*⁵. Questo sistema permette la tassazione del reddito complessivo prodotto, anziché in capo alla società partecipata (o società trasparente) direttamente in capo a ciascuna società partecipante (o soci), proporzionalmente alla propria quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla distribuzione degli stessi, esattamente come per le società di persone, ma con la differenza che, dato il principio di attrazione del reddito di impresa, il reddito imputato direttamente in capo ai soci in questo caso verrà categorizzato come reddito di impresa e non come reddito derivante da partecipazioni in società (o c.d. reddito da capitale).

Il regime opzionale della trasparenza fiscale è stato introdotto nel corpo del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) dal D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 recante “Riforma dell’imposizione sul reddito delle società in attuazione dell’art. 4, comma 1, lett. da a) ad o) della Legge 7 aprile 2003, n. 80”.

L’istituto è disciplinato dagli artt. 115 e 116 del T.U.I.R. In particolare, l’art. 115 del T.U.I.R. detta le regole che sovrintendono all’applicazione della trasparenza fiscale nell’ipotesi di gruppi di imprese costituiti unicamente da società di capitali; l’art. 116 T.U.I.R. disciplina, invece, il regime della trasparenza fiscale riservata alle società a responsabilità limitata ed alle cooperative con ristretta base proprietaria, partecipate esclusivamente da persone fisiche⁶.

Le società di capitali possono quindi esercitare l’opzione, e quindi scegliere di essere assoggettate al regime della trasparenza fiscale. E’ necessario però che sussistano degli specifici requisiti, i soggetti che hanno facoltà di esercitarla sono:

- Le società di capitali i cui soci sono altre società di capitali (*art. 115 del TUIR*), o anche detta “*grande trasparenza*”;

⁵ Si veda Marongiu, G., Marcheselli, A., Bodrito, A., & Dominici, R. (2018). *I gruppi societari*. In *Lezioni di Diritto tributario* (Quinta edizione), Giappichelli.

⁶ R. Aiolfi & V. Artina, *L’opzione per la trasparenza fiscale in Pratica fiscale e professionale* n. 44/2021, p. 15.

- Le SRL i cui soci sono esclusivamente persone fisiche (*art. 116 del TUIR*), ossia quelle società a c.d. “*ristretta base societaria*”, o anche detta “*piccola trasparenza*”.

L’opzione legata all’applicazione del regime della trasparenza fiscale ex art. 115 del TUIR può essere esercitata:

- Dalle società di capitali partecipate soltanto da altre società di capitali;
- Sempre che ciascun socio possieda una percentuale di partecipazione agli utili e di diritti di voto della società trasparente non inferiore al 10% e non superiore al 50%.

Detti requisiti devono sussistere in capo a tutti i soci, altrimenti la loro mancanza rende inapplicabile il regime secondo il principio “*all in all out*”⁷.

Invece, le condizioni per adattare il regime di trasparenza fiscale alle società a ristretta base societaria sono contenute nell’art. 116 TUIR. I requisiti richiesti sono:

- I soci siano esclusivamente persone fisiche;
- Il numero dei soci non sia superiore a 10 (20 soci invece per le società cooperative);
- L’ammontare dei ricavi non sia superiore al limite previsto per l’applicazione degli *Indicatori di Sostenibilità Economica (ISA)*⁸;
- Infine, la società non deve essere assoggettata a procedure concorsuali.

È importante evidenziare che il regime di trasparenza fiscale può essere scelto anche da una SRL unipersonale e anche dalle società di nuova costituzione.

⁷ cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 49/E/2004.

⁸ “*Gli indici sono indicatori che, misurando attraverso un metodo statistico-economico, dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, forniscono una sintesi di valori tramite la quale sarà possibile verificare la normalità e la coerenza della gestione professionale o aziendale dei contribuenti. Il riscontro trasparente della correttezza dei comportamenti fiscali consentirà di individuare i contribuenti che, risultando “affidabili”, avranno accesso a significativi benefici premiali*” ISA (Indici sintetici di affidabilità) – Che cos’è; Agenzia delle Entrate, agenziaentrate.gov.it.

1.4. (segue): Soggetti esclusi dal regime opzionale

Ferma restando la preclusione per le società di persone e le persone fisiche, l'opzione per il regime di trasparenza fiscale (*ex art. 115 del TUIR*) è esclusa:

- Se i soci della società possono fruire di riduzioni dell'aliquota IRES;
- Se la società partecipata esercita l'opzione per il consolidato fiscale nazionale o mondiale;
- Per gli enti pubblici economici e consorzi non costituiti in forma societaria;
- Nell'ipotesi di *sequestro delle azioni o delle quote*, in quanto il socio le cui partecipazioni sono state sequestrate perde il diritto di voto (il quale, ai sensi dell'art. 2352 c.c., spetta al custode dei titoli⁹).

1.5. Procedura della trasparenza fiscale

L'opzione per la trasparenza fiscale deve essere esercitata *in primis* da tutti i soci, i quali comunicano alla società trasparente, tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, la propria intenzione di usufruire del particolare regime della tassazione per trasparenza¹⁰. Successivamente deve essere esercitata nel quadro OP ("*Comunicazioni per i regimi opzionali*") della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP da parte della società partecipata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare (o rinnovare, o confermare) la suddetta opzione (art. 115 comma 4 TUIR)¹¹.

Il primo requisito per il perfezionamento di tale opzione consiste, dunque, nella *volontà unanime* dei soci. Nel caso in cui uno solo di questi non ritenga la tassazione per trasparenza a lui conveniente, la relativa opzione non potrà essere effettuata.

⁹ chiarimenti contenuti nella circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49/E.

¹⁰ R. Aiolfi & V. Artina, *L'opzione per la trasparenza fiscale* in *Pratica fiscale e professionale* n. 44/2021, p. 15.

¹¹ Wolters Kluwer, *One Fiscale, Procedura per la trasparenza fiscale*, in <https://onefiscale.wolterskluwer.it>.

Una volta ottenuto il favore unanime della compagine sociale il perfezionamento dell'opzione avviene tramite compilazione dell'apposito quadro OP in dichiarazione dei redditi.

A questo punto l'opzione produrrà i suoi effetti per la durata di tre esercizi sociali e sarà irrevocabile per tutta la durata dei tre periodi di imposta successivi. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata volontariamente dai soci. In caso di rinnovo, le modalità previste per la comunicazione saranno le stesse riportate sopra, e andrà effettuata entro il termine del primo periodo di imposta successivo al triennio di precedente operatività dell'opzione.

In caso di dichiarazione presentata tardivamente, la legge prevede per l'accesso ai regimi opzionali di tassazione l'istituto della *remissione in bonis*. E' necessario però, per beneficiarne, la sussistenza di alcuni presupposti. Il contribuente deve:

- Avere i requisiti sostanziali richiesti dagli artt. 115 o 116 TUIR;
- Effettuare la comunicazione o l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- E versare una sanzione a titolo di mora per la tardiva comunicazione.

L'effetto della remissione in bonis è quello di sanare l'irregolarità che deriva dalla tardiva comunicazione e concedere comunque l'accesso al regime opzionale di tassazione.

La circolare numero 38 del 28.09.2012 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche l'omesso invio entro i termini previsti per la trasparenza rientra fra le fattispecie regolarizzabili con questa sanatoria.

Per le società che non possono utilizzare il modello della dichiarazione redditi/IRAP, è stato approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2015 il modello "Comunicazioni per i regimi di *Tonnage tax*,

Consolidato, Trasparenza e per l'opzione IRAP" da utilizzare in particolare nelle seguenti casistiche¹²:

- Entro 30 giorni dall'evento che ha determinato la perdita di efficacia dell'opzione per il regime di "Trasparenza fiscale";
- Entro il periodo d'imposta da cui decorrono gli effetti fiscali dell'operazione straordinaria, in caso di conferma dell'opzione per il regime di "Trasparenza fiscale";
- Dal soggetto che, trovandosi nel primo anno di attività o avendo mutato la forma societaria in essere nell'annualità precedente, esercita l'opzione per la Trasparenza fiscale entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Con riferimento al primo caso l'opzione può infatti venire meno per variazioni della compagine sociale che comportino la perdita dei requisiti di legge oppure per il verificarsi di una delle cause ostative all'efficacia del regime di trasparenza. In termini generali, il verificarsi di una causa che comporta l'interruzione dell'opzione implica la perdita di efficacia della trasparenza già a decorrere dal periodo di imposta nel corso del quale la causa di interruzione si è manifestata¹³.

¹² cfr. R. Aiolfi & V. Artina, *L'opzione per la trasparenza fiscale in Pratica fiscale e professionale* n. 44/2021, p. 15.

¹³ Wolters Kluwer, *One Fiscale, Procedura per la trasparenza fiscale*, in <https://onefiscale.wolterskluwer.it>.

CAPITOLO 2 – Il procedimento di accertamento tributario delle società

Il procedimento tributario si compone di diverse fasi: abbiamo l'*iniziativa*, l'*istruttoria* e la *fase decisoria*. Ciò che a noi interessa in questo caso è andare ad analizzare quelli che consistono nei metodi di accertamento del tributo dovuto in capo alle società, ossia un'applicazione formale di ciò che comporta quello che abbiamo analizzato nel capitolo primo. Come si accertano le società e i soci in questo caso? Si andranno ad analizzare le tipologie di accertamento che l'Amministrazione finanziaria può porre in essere e che, nel quadro del procedimento tributario, si collocano nella fase istruttoria.

2.1. I principi generali del procedimento tributario

Il procedimento tributario è una tipologia di *procedimento amministrativo*¹⁴, l'applicazione dei tributi è, con tutta evidenza, una funzione del potere pubblico e tale procedimento condivide con altri tipi di procedimenti amministrativi caratteristiche come sicuramente la finalità e lo strumentario.

La *finalità* del procedimento tributario è la realizzazione dell'interesse pubblico, ossia la riscossione del tributo, mentre lo *strumento* è l'esercizio di poteri da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Non è raro infatti, nonostante la sempre maggiore ampiezza di forme di partecipazione del privato all'esercizio della funzione impositiva (contraddittorio, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale), che quest'ultima valuti la possibilità di modificare unilateralmente e autoritativamente le posizioni giuridiche dei privati senza il concorso della loro volontà.

Quello che però differenzia notevolmente il diritto tributario dal diritto amministrativo generale concerne il carattere *vincolato* del Fisco: la pretesa

¹⁴ Per approfondire si veda P. M. Vipiana, *L'attività amministrativa ed i regimi amministrativi delle attività private*. Parte III, I procedimenti amministrativi, Wolters Kluwer (2017).

tributaria è disciplinata nel suo contenuto dalla legge¹⁵, senza lasciare spazio alla discrezionalità della Amministrazione Finanziaria. Ciò premesso, non deve però essere confuso un aspetto, ovverosia che la natura vincolata dei provvedimenti del Fisco non fa sì che questi ultimi divengano *automatici e rigidamente predeterminati*. Una cosa infatti è escludere la *discrezionalità* (cioè il potere di comparare e scegliere tra diversi interessi coinvolti dalla azione amministrativa), un'altra è escludere la sussistenza di *margini di apprezzamento e valutazione*¹⁶. E per altro verso non si deve nemmeno ritenere completamente bandito dal procedimento tributario ogni margine di discrezionalità in senso proprio. La discrezionalità viene sicuramente esclusa nell'ambito di *determinazione* del tributo dovuto, perché esso viene espressamente previsto dalla legge, ma vi sono settori nei quali essa ben potrebbe risandersi. Si pensi, ad esempio, alla materia degli atti in *autotutela*¹⁷: all'Amministrazione viene attribuito il potere di ritirare i propri atti, anche quando questi siano divenuti definitivi, nel momento in cui sopraggiungano ragioni di pubblico interesse.

Il *primo* principio generale del procedimento tributario è quello della *buona fede*. Nel Codice Civile si distingue tra la buona fede soggettiva e la buona fede oggettiva, quella soggettiva è la convinzione di comportarsi secondo il proprio diritto; e quella oggettiva è il comportarsi correttamente. Per quanto riguarda il procedimento tributario la buona fede viene disciplinata dall'art. 10 della legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), il quale al comma 1 genericamente stabilisce che: “*i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”. Quello della buona fede è sicuramente un principio generale, ma tuttavia di grande rilievo sistematico e

¹⁵ Controversa è invece la questione se l'obbligazione tributaria, determinata dalla legge nei suoi contenuti, sorga direttamente da essa, come obbligazione pienamente legale, ovvero sorga solo per effetto della adozione del provvedimento amministrativo tributario (o, comunque, in esito al procedimento) adottato in base alla legge. Da questa premessa è nata poi la annosa questione circa la natura dichiarativa o costitutiva del provvedimento amministrativo (A. Marcheselli, M. Tortorelli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2018).

¹⁶ cfr. R. Lupi, *Società, diritto, tributi*; Milano, 2005.

¹⁷ Per approfondire si veda P. M. Vipiana, *L'attività amministrativa ed i regimi amministrativi delle attività private*. I provvedimenti di secondo grado nell'ambito dell'autotutela amministrativa (pg. 269), Wolters Kluwer (2017).

suscettibile di numerose applicazioni concrete: un'applicazione molto importante della buona fede è quello della *tutela dell'affidamento*.

Tutela dell'affidamento significa che viene in vario modo sanzionato il comportamento di chi non rispetta la legittima aspettativa altrui, ovvero, rovesciando il punto di osservazione, che la ragionevole convinzione che un soggetto si forma comportandosi diligentemente, trova qualche riconoscimento giuridico, anche se tale convinzione è errata¹⁸. In concreto significa che se il contribuente ha chiesto delle indicazioni agli uffici e a queste si è diligentemente attenuto, il Fisco non potrà avanzare, in un periodo successivo, delle pretese che contraddicano la condotta precedentemente tenuta. Ad esempio, se il Fisco in una circolare indica una certa interpretazione di una disposizione tributaria e il contribuente vi si attiene (ad esempio non pagando tributi su quella operazione), l'eventuale mutamento di orientamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria non potrà pregiudicare il contribuente¹⁹.

Un altro principio, di derivazione comunitaria, e fondamentale per la disciplina dell'azione dell'Amministrazione Finanziaria, è quello di *proporzionalità*, il quale implica che il Pubblico Potere, tra due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato programmato, prescelga quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati. *Icto oculi* questo sembra essere un principio simile, in termini sostanziali, ai principi di buona fede e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., quando in realtà rileva una differenza caratterizzante: la violazione della buona fede o della ragionevolezza può determinare l'illegittimità dell'atto amministrativo adottato in contrasto con tale principio, mentre l'eventuale violazione del principio di proporzionalità consentirà al giudice tributario, senza sollevare questione di legittimità costituzionale, di disapplicare la legge.

¹⁸ Marongiu, G., Marcheselli, A., Bodrito, A., & Dominici, R. (2018). La struttura del procedimento amministrativo tributario: iniziativa, istruttoria, decisione. In *Lezioni di Diritto tributario* (Quinta edizione, p. 81), Giappichelli.

¹⁹ Si veda a tal proposito il testo dell'art. 10 comma 2 dello Statuto del contribuente, il quale afferma che: "*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificata dall'amministrazione medesima*".

Ed infine occorre menzionare un principio che costituisce l'essenza della tutela giuridica in materia di diritto formale: il *contraddittorio*. Tale principio nel procedimento tributario possiede una duplice funzione: da un lato tutela l'interesse del contribuente a che gli uffici amministrativi conoscano e valutino i dati da esso presentati, dall'altro lato serve all'Amministrazione per valutare meglio gli interessi del contribuente al fine di emettere un giusto provvedimento; ciò si può riassumere con l'assunto "*ben conoscere per ben provvedere* (Lezioni di diritto tributario, 2018)".

Quanto alla disciplina nel procedimento amministrativo tributario, non esiste una norma generale che prescriva l'obbligatoria presenza del contraddittorio tra Amministrazione e privato, esso però è contenuto in alcune norme specifiche interne²⁰ e, a livello internazionale e comunitario, ritenuto compreso fra i principi generali²¹.

L'importanza del principio del contraddittorio viene difesa dalla previsione di un vizio di *nullità* del provvedimento emesso nel caso in cui questo non venga osservato dall'Amministrazione finanziaria, a patto che il contribuente dimostri che, se fosse stato sentito in fase di procedimento, avrebbe addotto dati ed elementi suscettibili di essere valutati dall'ufficio (c.d. prova di resistenza).

Tuttavia la tutela del contraddittorio genera due problemi: innanzitutto è necessario chiedersi se l'omesso contraddittorio possa essere rilevato d'ufficio al momento dell'impugnazione da parte del contribuente dell'atto del Fisco, o se sia il contribuente stesso a dover sollevare l'eccezione di nullità davanti al giudice tributario. La soluzione da ritenersi corretta è la seconda, ossia che sarà il contribuente a dover denunciare tempestivamente all'ufficio l'eventuale mancanza del contraddittorio nello svolgimento del procedimento. Il secondo problema è se l'omissione del contraddittorio renda sempre illegittimo l'accertamento o se il contribuente debba prima dimostrarsi leso in concreto. Le soluzioni adottabili in questo caso sono due: o si concepisce l'omesso contraddittorio come un vizio in tutti i casi, oppure lo si concepisce come vizio solo nel caso in cui il contribuente

²⁰ cfr. art. 32 D.P.R. n. 600/1973; art. 10-*bis* legge n. 212/2000.

²¹ cfr. CGCE, C-349/07, 18 dicembre 2008.

dimostri che nel contraddittorio avrebbe avuto qualcosa da dire, qualcosa che, anche se non automaticamente vincente, avrebbe comunque indotto l'Amministrazione ad un'istruttoria più approfondita.

2.2. Le tipologie di accertamento: classificazione e categorie in generale

L'accertamento tributario è costituito da un *giudizio sul fatto*, l'amministrazione finanziaria deve accertare che un fatto si sia verificato (ad esempio che una ricchezza sia sfuggita ad imposizione). Per fare ciò non sono strettamente necessarie le norme di legge è sufficiente il patrimonio di buon senso di qualunque uomo. Per cui da questo desumiamo che il ruolo che rivestono le norme che si occupano di accertamenti tributari non abbiano la stessa funzione delle norme in generale, rivestono più una funzione "*secondaria*", regolano e forniscono garanzie esterne al giudizio.

Tuttavia, nel diritto tributario, sono molte le norme che si occupano di questa materia, e che configurano quelli che vengono chiamati *metodi di accertamento*. La ragione della loro presenza è forse più sociologica che giuridica: sono state adottate principalmente per fornire, dal un lato dell'amministrazione finanziaria, una copertura normativa espressa alle attività di valutazione dei fatti da parte degli uffici, e dall'altro lato per dare ai soggetti passivi, i contribuenti, la garanzia di previsioni legislative²².

Fatta questa premessa sulla natura giuridica dei metodi di accertamento, è necessario cominciare a distinguere i diversi metodi e suddividerli delle categorie. Fondamentale è porre dei criteri distintivi, che differenziano i metodi di accertamento per: a) *finalità* dell'accertamento²³; b) gli *strumenti* utilizzati; c) la *dimensione* accertata; d) il rilievo dato alla *volontà* del soggetto passivo.

²² Per approfondire si veda A. Marcheselli, M. Tortorelli. Accertamenti tributari e difesa del contribuente (2018). *L'accertamento tributario come giudizio sul fatto: l'importanza secondaria delle "norme"*. In Accertamenti tributari e difesa del contribuente (Seconda edizione, pp. 313-315), Giuffrè.

²³ In sostanza il risultato che il metodo di accertamento mira a perseguire.

La prima distinzione è quella fondata sulla finalità, sul risultato dell'accertamento, qui si distingue fra *accertamento analitico* ed *accertamento sintetico*: la differenza emerge direttamente dall'uso delle parole, perché il primo (*analitico*) mira ad accertare l'eventuale tributo evaso ricostruendo singole componenti reddituali²⁴; mentre il secondo (*sintetico*) mira ad individuare direttamente il reddito complessivo²⁵.

La seconda distinzione è fondata invece sulla base degli strumenti utilizzati dall'amministrazione per determinare la ricchezza sfuggita, qui si possono distinguere gli *accertamenti presuntivi* dagli *accertamenti non presuntivi*: i primi si basano, appunto, su presunzioni, l'amministrazione finanziaria muove da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, si utilizzano delle *illazioni* che, a norma dell'art. 2729 c.c. devono essere *gravi, precise e concordanti*; i secondi invece utilizzano delle prove dirette (solitamente dei documenti)²⁶.

Sempre nell'ambito dei metodi di accertamento fondati sugli strumenti utilizzati dal Fisco abbiamo la distinzione fra *accertamenti contabili* ed *accertamenti extracontabili*. Ad introdurre questi due metodi fu il D.P.R. n. 600/1973, questa riforma pose come caposaldo per l'accertamento dei redditi di impresa e dei professionisti la regola della rilevanza della contabilità. Al comma 1 dell'art. 39 del Decreto viene disciplinato l'accertamento contabile che consente all'autorità finanziaria di partire dai dati che risultano nel bilancio della società per poi analizzarne le relative risultanze, cioè di fondare l'accertamento sulla contabilità e

²⁴ Per esempio singoli costi, ricavi o compensi imputabili al contribuente.

²⁵ E' un criterio che si basa sul tenore di vita del soggetto passivo, quindi su un ragionamento presuntivo: se il Fisco accerta che un certo soggetto tiene un tenore di vita alto, allora si presume che sia titolare di un'ampia capacità contributiva, quindi sulla base di ciò l'Amministrazione dedurrà un dato verosimile a quella che potrebbe essere l'effettiva capacità contributiva del soggetto e lo confronterà con ciò che è stato riportato dallo stesso in dichiarazione dei redditi. Per esempio si prenda il caso del c.d. "*redditometro*". Si veda per approfondire, A. Marcheselli, M. Tortorelli. *Accertamenti tributari e difesa del contribuente* (2018). (*segue*): *il c.d. redditometro e la difesa del contribuente nel caso di accertamenti sintetici: il contraddittorio e la "prova contraria"*. In *Accertamenti tributari e difesa del contribuente* (Seconda edizione, p. 420), Giuffrè.

²⁶ E' molto importante segnalare come fino all'entrata in vigore della legge n. 130/2022 la prova testimoniale non fosse ammessa nel processo tributario, ciò comportava il fatto che la maggior parte degli accertamenti in materia si trattassero di accertamenti presuntivi, data la impossibilità di introdurre la prova testimoniale in giudizio. Ad oggi, invece, questa legge ha apportato una modifica al comma 4 dell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992, sostituendo la previsione di inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale con una disciplina che, nonostante vieti ancora il giuramento, introduce la prova testimoniale all'interno del processo tributario.

sulla correzione analitica del bilancio in caso di prove, dirette o presuntive, di omessa o infedele annotazione delle voci rilevanti ai fini della determinazione del reddito. Da questo desumiamo un'ulteriore distinzione sulla base delle prove utilizzare per scoprire l'omessa annotazione della voce reddituale in bilancio, ossia abbiamo *accertamenti contabili presuntivi e non presuntivi*.

Al comma 2 dell'art. 39 del Decreto è possibile trovare la disciplina opposta, quella degli accertamenti extracontabili²⁷. Prendiamo in considerazione il caso in cui la società, o il professionista, non abbia tenuto le scritture contabili, oppure le abbia occultate, distrutte o semplicemente non siano consultabili in quanto irregolari o inattendibili. Per questa serie di casi il legislatore del 1973 ha previsto per il Fisco il potere di accertare comunque le voci reddituali che non risultano nel bilancio o nelle scritture contabili, avvalendosi di qualunque documento o notizia, col fine di fondare delle presunzioni che siano, anche in tutto o in parte, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza²⁸.

Spostandoci poi verso la terza distinzione, fondata sulla dimensione dell'accertamento, ossia sulla sua completezza, possiamo distinguere gli *accertamenti ordinari* (o anche detti *globali*) dagli *accertamenti integrativi* e gli *accertamenti parziali*. Innanzitutto è necessario chiarire che per natura gli accertamenti tributari nascono, ed erano originariamente stati pensati, per essere completi, ossia globali, accertamenti che mirano ad analizzare i dati del contribuente nella loro interezza. Un accertamento ordinario o globale è sicuramente un tipo di accertamento che rispetta il principio di concentrazione, sia perché da un lato garantisce un'attività unica e concentrata da parte degli Uffici nei confronti del contribuente; sia perché dall'altro lato, in un'ottica di efficienza della Pubblica Amministrazione, un'attività concentrata riduce considerevolmente i costi.

²⁷ Nel capitolo successivo ci si occuperà proprio di questa tipologia di accertamenti, e di come la giurisprudenza, collegandosi a quanto trattato nel capitolo 1, si sia posta rispetto alla presunzione legale dell'art. 5 TUIR e l'accertamento di utili non contabilizzati, che si presumerebbero, in forza di ciò, distribuiti pro quota ai soci.

²⁸ Le c.d. *presunzioni semplicissime*.

Tuttavia, con gli anni e con l'avvento di nuove tecnologie, e dato anche un aumento dei poteri di indagine del Fisco, è divenuto quasi necessario per compiere accertamenti parcellizzati al fine di ricavare dei dati parziali o il sopravvenire di dati ulteriori rispetto a quelli acquisiti durante una verifica che si immaginava essere globale. Ed ecco che nascono due nuove tipologie di accertamento tributario: nel primo caso si tratta di un accertamento parziale, che nasce quindi come accertamento incompleto; nel secondo caso invece siamo di fronte al caso di un accertamento integrativo, che si ha nel momento in cui, a seguito di un accertamento pensato per essere globale, emerge nuova ricchezza da sottoporre ad analisi.

Infine, l'ultima distinzione si fonda sulla volontà del soggetto passivo, vanno distinti in questo caso gli accertamenti ordinari, di cui sopra, che si svolgono senza alcuna manifestazione di consenso da parte del contribuente, dagli *accertamenti con adesione*. Questi ultimi sono disciplinati dal D.lgs. n. 218/1997 e consistono in un avviso di accertamento sottoscritto anche dal contribuente, si ha un accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Essendo un accertamento concordato non sarà impugnabile dal contribuente e potrà essere messo in discussione solo dopo un eventuale accertamento integrativo da parte del Fisco, che tuttavia è possibile solo in casi limitati²⁹.

2.3. L'accertamento contabile: le caratteristiche

Nel paragrafo precedente abbiamo accennato all'esistenza di due tipologie di accertamento, che si occupano di accertare i redditi del contribuente partendo dalle scritture contabili (o prescindendo da queste). La disciplina, come già visto, è contenuta nell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, un testo di legge che determinò una riforma del sistema tributario. Tale disposizione prevede le modalità di rettifica dei redditi di impresa: delle *persone fisiche*; delle *imprese minori* o di soggetti che esercitano *arti o professioni*; dei *soggetti IRES*; delle *società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate*.

²⁹ Per approfondire l'argomento si veda A. Marcheselli, M. Tortorelli. *L'accertamento con adesione*. In *Accertamenti tributari e difesa del contribuente* (Seconda edizione, p. 775), Giuffrè, 2018.

Le modalità di rettifica si possono fondare su una serie di presupposti, sulla *difformità della dichiarazione rispetto alla legge* (per esempio, dalle scritture contabili risulta un accantonamento non previsto dal TUIR), oppure da discrasie della *dichiarazione rispetto alla contabilità* (un ricavo presente nelle scritture non è stato riportato nella dichiarazione dei redditi), oppure ancora da *documenti relativi all'impresa* (si scopre che una fattura non è stata contabilizzata e quindi non è confluita in dichiarazione), oppure, infine, da *altri dati che risultano dall'istruttoria* (durante un *accesso*³⁰ si scoprono dei contratti che avrebbero portato dei ricavi all'imprenditore, ma di questi ricavi non vi è traccia né nelle scritture contabili e né in dichiarazione dei redditi).

Si era accennato poi, anche all'esistenza di una sotto-categoria di accertamenti contabili. La disposizione di cui al comma 1 infatti, si conclude con una clausola che prevede l'applicazione di *presunzioni semplici* nell'ambito suddetti accertamenti, e vengono, anche in questa sede, previsti i requisiti di gravità, precisione e concordanza³¹. Tali requisiti dovranno essere valutati singolarmente e complessivamente dal giudice tributario di merito, e solamente una volta accertata la loro sussistenza sarà possibile introdurre nel giudizio la "prova contraria" del contribuente³².

Dato questo quadro normativo, possiamo attribuire all'accertamento contabile le seguenti caratteristiche:

- Si tratta di un accertamento che *non prescinde dalla contabilità*;
- E' un accertamento che mira a individuare *singole attività non dichiarate o singoli costi fittizi* e non globalmente il reddito di impresa.

Il secondo aspetto caratteristico, rilevando singole componenti del reddito, fa sì che si tratti di un accertamento *analitico*, ecco perché spesso questo tipo di accertamento viene denominato come *accertamento analitico contabile*³³. Ma si è

³⁰ L'accesso fa parte del novero di poteri istruttori nelle mani dell'Amministrazione finanziaria, viene utilizzato per accedere nei luoghi del contribuente al fine di scovare eventuali prove di evasione del tributo.

³¹ *lett. d)*, comma 1 dell'art. 39 D.P.R. 600/1973.

³² cfr. Cass., ord., 7 giugno 2017, n. 14237.

³³ *lett. a), b), c)*, comma 1 dell'art. 39 D.P.R. 600/1973.

visto come esso, alla lettera *d*), possa anche fondarsi su delle presunzioni, quindi il nome completo con il quale andrebbe definito correttamente sarebbe *accertamento analitico contabile presuntivo* (o induttivo).

2.3.1. L'operatività dell'accertamento analitico-contabile induttivo

Circa l'operatività di tale accertamento, si avrà riguardo nei confronti della tipologia che si presta ad essere più complicata rispetto alle altre, ossia il caso della *lettera d*) del comma 1 dell'art. 39 D.P.R. 600/1973. La complessità, deriva dalla determinazione della sussistenza dei requisiti di *gravità, precisione e concordanza* delle rettifiche analitiche presuntive.

Consistendo, l'accertamento fiscale, in un giudizio *sul fatto*, i fatti che l'Ufficio deve accertare in questi casi sono due: in primo luogo va valutata, come dice la disposizione stessa: < l'esistenza di attività non dichiarare o la inesistenza di passività dichiarate >; in secondo luogo va quantificato l'ammontare di tale ricchezza. Il problema, è che i requisiti di cui sopra si riferiscono solo alla prima delle due operazioni (quella di valutazione), ciò può portare a un notevole svantaggio per il Fisco, che potrebbe trovarsi nella situazione di aver accertato una voce reddituale non dichiarata dal contribuente, ma di non poter, di fatto, inoltrare la rettifica a causa dell'impossibilità di dimostrarne l'effettivo ammontare. Per cui, come è possibile valutare la plausibilità dell'ammontare di una somma non dichiarata? Mediante il *massimo di plausibilità ottenibile dal contesto*, purché questo sia comunque superiore a ciò che effettivamente il contribuente ha dichiarato.

Vediamo quindi alcuni mezzi utilizzabili dall'Amministrazione per provare l'inattendibilità o la quantificazione di una ricchezza rilevante. L'inattendibilità potrebbe essere provata, per esempio, mediante la raccolta di notizie derivanti da altre autorità, oppure dalla presenza di contratti simulati. La quantificazione invece spesso viene provata facendo leva sul c.d. *valore normale* del corrispettivo o sulla *inverosimiglianza di condotte antieconomiche*. Detto ciò però non bisogna pensare che, nel caso della valutazione del valore normale, si tratti di un meccanismo volto

a utilizzare come sola prova questo dato. Il valore normale, infatti, può essere sfruttato dall'Ufficio solamente per disattendere il valore contabilizzato, sulla base del contesto³⁴, ed eventualmente anche per quantificarlo in maniera presuntiva, tuttavia, sarà poi nelle mani del contribuente, il compito di dimostrare l'opposto fornendo in giudizio delle argomentazioni contrarie per disattendere la tesi dell'Ufficio. E comunque, anche nel caso in cui il valore normale fosse distante dal valore contabilizzato, e quindi realizzi una condotta antieconomica, non è detto che tale condotta non possa in alcun modo essere giustificata.

I mezzi utilizzabili al fine di porre in essere ragionamenti presuntivi non sono finiti qui, i *dati bancari*, gli *assegni*, i *documenti*, i *pagamenti*, sono tutti dati che il Fisco può utilizzare per fondare degli elementi di prova. Anche la presenza di *lavoratori in nero* può fondare la legittimazione all'applicazione del metodo analitico-induttivo, questo perché, la presenza del sostenimento di costi non dichiarati, consistente nella retribuzione corrisposta ai lavoratori in nero, fa desumere l'esistenza di correlate componenti positive di reddito, in particolare quelle destinate a coprire le spese non risultanti dalle scritture contabili³⁵.

2.4. L'accertamento extracontabile

2.4.1. La insindacabilità della scelta del metodo di accertamento

E' molto importante, a questo punto, fare una premessa. Si è visto come il legislatore tributario abbia cristallizzato nell'ordinamento una serie di norme che si occupano di delineare delle tipologie e dei metodi di accertamento utilizzabili dagli Uffici. La scelta dell'utilizzo di un metodo, piuttosto che un altro, è rimessa alla discrezionalità degli Uffici stessi, ma è assolutamente necessario tenere in considerazione un dato importante: la capacità contributiva di un soggetto passivo è unica, non è possibile, utilizzando due o più metodi di accertamento diversi,

³⁴ In questi casi, trattandosi di situazioni di fatto, non è possibile la formazione di regole rigide, di principi di diritto a portata generale validi per tutte le fattispecie. Sarà necessario valutare in concreto ogni caso portato all'attenzione del giudice per valutare l'estendibilità della portata delle decisioni dell'Amministrazione al di là dei singoli casi.

³⁵ cfr. Cass. n. 5731, 11 aprile 2012.

accertare capacità contributive diverse in capo allo stesso soggetto passivo. Da ciò ne deriva una regola fondamentale, ossia che non solo il metodo di accertamento utilizzato dovrà essere legittimo, quindi previsto dalla legge, ma dovrà anche essere plausibile, e cioè dovrà portare a dei risultati che verosimilmente rispecchiano la capacità contributiva del soggetto passivo accertato. Altrimenti nel primo caso si tratterebbe di un accertamento illegittimo, mentre nel secondo caso si tratterebbe di un accertamento infondato.

La giurisprudenza ha, a più riprese, affermato tale orientamento, per esempio la Corte di Cassazione nel 2015 ha stabilito che: *“il giudice tributario, ha il potere di controllare l’operato della P.A. e di verificare se gli effetti che l’Ufficio ha ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come indizi siano o meno compatibili con il criterio della normalità, potendo in ipotesi pervenire, qualora riscontri incongruenze e contrasto con i criteri di ragionevolezza, a diverse conclusioni”*³⁶.

Oppure ancora la Cassazione afferma che: *“(…) la ricorrenza dei presupposti per l’accertamento induttivo non comporta l’obbligo dell’ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell’imprenditore (anche qualora queste siano inattendibili)”* e che *“l’esistenza dei presupposti per l’applicazione del metodo induttivo non esclude che l’amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui all’art. 39, comma 1, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie”*³⁷.

Da ultimo sempre la Suprema Corte afferma: *“L’orientamento giurisprudenziale è assolutamente consolidato nel ritenere insindacabile il potere dell’amministrazione finanziaria, se esercitato nell’ambito delle previsioni di legge, di scegliere discrezionalmente il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, la parte contribuente, in assenza di pregiudizio sostanziale, non ha titolo a dolersi della scelta operata. (...) nel caso di specie (...) non può escludersi che i contribuenti abbiano subito un concreto pregiudizio della*

³⁶ cfr. Cass. 1 ottobre 2015, n. 19602.

³⁷ cfr. Cass. 3 febbraio 2012, n. 1555.

*scelta metodologica operata dall'amministrazione finanziaria, apparendo irragionevole ed incongrua, alla stregua dei dati riferiti dai contribuenti, l'applicazione di una percentuale di ricavi del 37% ad un'impresa operante quasi esclusivamente nel settore degli appalti pubblici*³⁸.

In buona sostanza, una cosa è la legittimità della scelta e dell'esercizio dei poteri, un'altra è l'attendibilità dei risultati ottenuti dall'esercizio di tali poteri. Da ciò deriva che il contribuente non potrà mai sindacare la legittimità del metodo utilizzato dall'Ufficio, ma potrà comunque contestarne i risultati.

2.4.2. I presupposti applicativi

L'art. 39, comma 2 del D.P.R. 600/1973, elenca quali sono i presupposti dell'*accertamento extracontabile*, i quali si possono così indicare: *a)* l'omessa indicazione del reddito di impresa nella dichiarazione; *b)* l'omessa tenuta, la sottrazione o l'indisponibilità per forza maggiore delle scritture contabili rilevata in sede di ispezione effettuata ai sensi dell'art. 33; *c)* l'inattendibilità complessiva della contabilità per effetto o di irregolarità formali accertate in sede di ispezione o di omissioni, false o inesatte indicazioni dall'istruttoria³⁹; *d)* l'omessa risposta agli inviti a esibire atti, documenti, libri o registri, ovvero a restituire questionari compilati.

E' pacifico ritenere che tali presupposti devono sussistere nel periodo di imposta di cui l'accertamento si occupa, per cui, se l'impresa X nell'anno 1 ha tenuto irregolarmente la contabilità, ma nell'anno 0 e 2 la ha invece tenuta regolarmente, non sarà legittimato il Fisco a compiere tale tipologia accertamento nei suddetti anni.

Avendo riguardo al primo caso, quello dell'*omessa indicazione dei redditi di impresa nella dichiarazione*, si tratta di una fattispecie frequente, il contribuente

³⁸ cfr. Cass. 3 febbraio 2017, n. 2873.

³⁹ Il caso di specie è quello della *lett d)* del comma 2 dell'art. 39, il quale indica che le mancanze in contabilità, per giustificare tale accertamento, devono essere così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili le scritture stesse nel loro complesso, mancando le garanzie proprie di una contabilità sistematica.

spesso inoltra la dichiarazione incompleta della indicazione del reddito (di conseguenza il caso non rientra nella ipotesi di accertamento d'ufficio di cui all'art. 41 D.P.R. 600/1973). Tuttavia, bisogna domandarsi se, per dimenticanza del contribuente, anche solo la compilazione della casella nella quale indicare il valore complessivo del reddito di impresa determini la sussistenza di tale presupposto, ma un'interpretazione secondo buon senso ci porta subito ad escluderne la ricorrenza.

Per quel che concerne l'*omessa tenuta delle scritture contabili* è necessario fare un richiamo ad un'altra disposizione, l'art. 14 D.P.R. n. 600/1973, attraverso la quale assume rilevanza l'omessa tenuta di qualunque *scrittura obbligatoria*⁴⁰, tra cui anche le scritture obbligatorie riportate nell'art. 2421 c.c. Ciò che va segnalato in questo caso è che non tutte queste scritture contabili sono, o presumibilmente potrebbero essere, rilevanti ai fini dell'accertamento. Ciononostante, il legislatore ha voluto attribuire rilevanza a tutte le scritture, non badando al principio di proporzionalità, che in questo caso potrebbe essere messo in discussione. Tuttavia, non sono ancora presenti orientamenti consolidati sul punto.

Il caso sicuramente più frequente è quello dell'ipotesi della *inattendibilità delle scritture contabili*, per difetti di *sostanza* (per esempio omesse o inesatte annotazioni) o vizi di *forma* (spazi vuoti, interlinee, campi non compilati ecc.⁴¹). Naturalmente non è necessario che tutti questi vizi, sia sostanziali che formali, sussistano allo stesso momento, possono rilevare anche singolarmente. Per esempio una contabilità può anche essere formalmente tenuta in maniera perfetta ma presentare comunque centinaia di omissioni. Ciò che non è possibile fare, come già detto nell'ambito degli accertamenti induttivi⁴², è di formare delle regole rigide che abbiano portata generale per tutti i casi: le scritture devono essere talmente mal tenute da risultare inattendibili nel loro complesso, non esiste una formula precisa che stabilisca quante e quali violazioni debbano essere poste in essere per concretizzare questo presupposto. Possono essere fatte sicuramente delle precisazioni, pensiamo alla dimensione dell'impresa: un'impresa che fattura

⁴⁰ Per cui anche le *scritture ausiliarie di magazzino, l'inventario di inizio e di fine esercizio, il registro di carico e scarico degli animali allevati ecc.*

⁴¹ Ipotesi che vanno via via ad affievolirsi a seguito della introduzione della contabilità informatica.

⁴² Trattandosi naturalmente anche l'accertamento extracontabile di un accertamento di natura induttiva.

all'anno 10 mila, e omette di indicare nelle scritture il valore di 8 mila, compie una violazione ben più grave rispetto ad un'impresa che fattura milioni e omette di indicare la stessa cifra. Per quanto riguarda sempre la gravità abbiamo poi diversi casi che sono stati portati all'attenzione della Corte di Cassazione, abbiamo per esempio: la mancata indicazione delle *generalità del cedente* nelle autofatture⁴³; l'*omissione di una sola fattura*⁴⁴, che non è stata ritenuta una condotta grave abbastanza da porre in essere inattendibilità; l'*omessa vidimazione del libro giornale*⁴⁵, che invece è stata ritenuta dalla Corte grave; l'*omessa sottoscrizione delle schede contabili*⁴⁶.

Un ultimo aspetto interessante è quello dello *smarrimento della contabilità*: vi era stato il caso di una impresa che, dopo aver cessato l'attività, aveva perso i libri nei quali era riportata la contabilità. L'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto legittimo il ricorso all'accertamento extracontabile, tuttavia la Corte, dal canto suo, aveva invece ritenuto che un successivo reperimento di una copia della contabilità, oltre alla certezza del fatto che in passato la contabilità era stata regolarmente tenuta, non rendeva di per sé la contabilità di tale impresa *inesistente*. Tale per cui non si sarebbe fondato alcun presupposto applicativo dell'accertamento extracontabile, ed il Fisco avrebbe potuto tranquillamente procedere con un accertamento analitico-contabile induttivo, di cui al comma 1, lett. d), art. 39 D.P.R. 600/1973⁴⁷.

2.4.3. Il funzionamento dell'accertamento extracontabile

Innanzitutto è da ritenersi utile l'inquadramento di questo accertamento all'interno del quadro descritto al *paragrafo 2.2*. Il comma 2 dell'art. 39, prevede tre profili caratteristici: si tratta di un accertamento con cui l'Ufficio determina il reddito di impresa sulla base di *notizie e dati* raccolti o dei quali è venuto a conoscenza, di un accertamento che può prescindere in tutto o in parte dalla contabilità dell'impresa

⁴³ cfr. Cass., sez. trib., 10 marzo 2010, n. 5748.

⁴⁴ cfr. Cass., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 27927.

⁴⁵ cfr. Cass., sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14018.

⁴⁶ cfr. Cass., sez. trib., 14 febbraio 2003, n. 2250.

⁴⁷ cfr. Cass. 12 gennaio 2009, n. 377

ed infine di un accertamento che può fondarsi anche su delle *presunzioni semplicissime*. Ne consegue che potrà definirsi *extracontabile*, in quanto si possa prescindere dalle scritture contabili, ed induttivo, in quanto possa basarsi su meccanismi presuntivi⁴⁸. Inoltre, può essere più o meno *analitico* a seconda del materiale a disposizione dell'Ufficio, ma resta comunque la possibilità per esso di determinare, sempre tramite questo accertamento, l'ammontare complessivo del reddito di impresa (o professionale), spostandosi quindi verso il carattere di *sinteticità* degli accertamenti. Va precisato, però, un aspetto: nel caso di accertamento *extracontabile sintetico* non si avrà ad oggetto il reddito complessivo, come nel caso dell'art. 38, bensì gruppi di componenti o componenti globali del reddito d'impresa⁴⁹.

Fatta questa breve premessa, bisogna precisare un aspetto che può potenzialmente compromettere la tenuta della disposizione di cui al comma 2, art. 39 D.P.R. 600/1973. La disposizione parla di *notizie o dati comunque raccolti*, il che fa sorgere un dubbio: essendo prevista in ambito tributario la inutilizzabilità di dati assunti illegittimamente in altri procedimenti⁵⁰, come si concilia l'interpretazione del comma 2 con questo limite? Parte della giurisprudenza⁵¹ ha ritenuto imposta dalla *ratio* stessa della disposizione del comma 2 una deroga al limite dell'inutilizzabilità sopra citata, il che avrebbe come conseguenza quella di ammettere la possibilità per la Pubblica Amministrazione di acquisire i dati necessari, anche andando a ledere dei diritti del contribuente preesistenti all'accertamento⁵². Tuttavia, tale interpretazione giurisprudenziale non è da ritenersi condivisibile, il testo della disposizione non legittima, e non può legittimare, l'Amministrazione ad utilizzare, ai fini dell'accertamento, dati acquisiti in violazione di norme poste a tutela del contribuente. Resta perciò da ritenere che la disposizione, quando fa riferimento a *dati e notizie comunque acquisite*, faccia

⁴⁸ Ciò comporta una problematica ambiguità, perché induttivo, si è visto, può essere anche l'*accertamento contabile* di cui al comma 1, lett. d) dell'art. 39.

⁴⁹ Per esempio i ricavi relativi a certe merci analoghe oppure tutti i ricavi o compensi.

⁵⁰ Si veda cap. 6 di A. Marcheselli, M. Tortorelli. *Accertamenti tributari e difesa del contribuente* (2018), Giuffrè.

⁵¹ Ad esempio, in Cass., sez. trib., 26 maggio 2003, n. 8273.

⁵² Per esempio qualora l'Amministrazione, nell'acquisire dei dati, violi delle norme poste a tutela del domicilio o della corrispondenza o altri interessi giuridicamente tutelati del contribuente.

riferimento a tutti i poteri di acquisizione di dati spettanti agli uffici, purchè legittimamente esercitati.

Il secondo aspetto rilevante che emerge dalla disposizione è la possibilità di *prescindere dalla contabilità*, sarà nelle mani della discrezionalità dell'Ufficio il compito di decidere se prescindere da questa oppure no, di conseguenza la contabilità potrà sia essere presa in considerazione, come anche no. Questo aspetto, tuttavia, non implica, nel caso in cui l'Ufficio decida di prescindere, che pure il contribuente, in fase difensiva, non possa farne uso per proporre delle argomentazioni contrarie. Difatti, se la contabilità è stata regolarmente tenuta da quest'ultimo, ma giudicata inattendibile dall'Ufficio, potrà comunque essere utilizzata in giudizio come materiale difensivo, per convincere il giudice del contrario.

Infine il terzo aspetto importante del comma 2, art. 39 è quello riguardante la possibilità di fondare l'accertamento su *presunzioni semplicissime*: che differenza c'è fra queste presunzioni e le presunzioni semplici? Si era visto al *paragrafo 2.2.* come gli *accertamenti presuntivi* debbano fondarsi su presunzioni semplici⁵³, basate su illazioni *gravi, precise e concordanti*. La differenza sta proprio in questo, nella mancanza, all'interno dei giudizi fondati su presunzioni semplicissime, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Presunzioni che, tuttavia, non sono comunque da considerarsi, e non vanno considerate, come pienamente arbitrarie.

Venendo, invece, alla casistica, il meccanismo sicuramente più utilizzato dal Fisco ai fini dell'accertamento extracontabile è quello delle *percentuali di ricarico*. Con esse è possibile, sia determinare singoli ricavi, come anche determinare un gruppo di ricavi o tutti quanti i ricavi dell'impresa. Inoltre, tramite esse, è anche possibile, a seconda dei casi, dimostrare, o non dimostrare, l'inattendibilità della contabilità complessiva. Ciò che queste percentuali realizzano, è quello di determinare i ricavi derivanti dalla vendita di beni attraverso l'applicazione di una maggiorazione sui costi d'acquisto, partendo dall'illazione, ragionevole, che il contribuente (impresa

⁵³ Per approfondire si veda A. Marcheselli, M. Tortorelli. Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Cap. 8. Accertamenti tributari e difesa del contribuente (Seconda edizione), Giuffrè, 2018.

o professionista che sia) debba determinare i suoi prezzi maggiorando il costo di acquisto con l'applicazione di una percentuale⁵⁴.

E' possibile, a questo punto, fare un esempio dell'operazione che il contribuente dovrebbe fare al fine di determinare il proprio prezzo di vendita (*PV*), essa si potrebbe esprimere in questi termini: $PV = PC^{55} \times (1 + PR^{56})$. L'operazione inversa, quella compiuta dal Fisco, è invece così rappresentabile: ritenendo che sia stata dall'Ufficio calcolata la percentuale di ricarico media (*PRM*), relativamente ai differenti beni oggetto di commercio, ed accertato il valore complessivo a prezzo di costo della merce venduta (*VCPC*), il valore complessivo a prezzo di vendita (*VCPV*) si determina così $VCPV = VCPC \times (1 + PRM)$. Il risultato è che, nel caso in cui le percentuali dichiarate siano inferiori a quelle accertate mediante tale operazione, avrà luogo un indizio di evasione da parte del contribuente.

A fronte di questo, rimane comunque un problema, stabilito il valore del prezzo di vendita, resta da determinare la *quantità* di beni venduti dal contribuente, sarà, difatti, questo il dato a cui applicare le percentuali di ricarico. I beni venduti, solitamente, si determinano sottraendo le *esistente iniziali* dagli *acquisti* e le *rimanenze finali*. Naturalmente non è facile stabilire con precisione tutti questi dati, infatti la giurisprudenza ha, reiteratamente e con orientamenti rigorosi, ritenuto, ai fini della determinazione del reddito mediante accertamento extracontabile, fondamentale un *inventario*, da effettuarsi in sede di ispezione in modo preciso ed analitico. Ciò soprattutto per quanto riguarda il caso delle rimanenze finali, mentre per le esistenze iniziali il discorso è sicuramente più complicato, ma va ricordato che l'accertamento non deve per forza essere *preciso*, è sufficiente che quest'ultimo sia quanto meno *plausibile*, o comunque *verosimile*. Tuttavia, questa labilità tipica di questo tipo di accertamento, e dei meccanismi presuntivi in generale, genera molto spesso degli appigli a cui poi la difesa del contribuente può facilmente aggrapparsi.

⁵⁴ Percentuale che va ad esprimere quello che sarà l'utile del contribuente ed i suoi relativi costi.

⁵⁵ Prezzo di costo.

⁵⁶ Percentuale di ricarico.

Infine, non tutti i metodi di determinazione dei ricavi o compensi si basano sui costi di acquisto (che costituiscono la base su cui poi applicare il ricarico), possono fondarsi anche sui *costi di produzione*, o su fattori diversi ma attinenti all'attività ed indicativi della ricchezza prodotta. Si pensi per esempio al c.d. "tovagliometro", il quale utilizza, per il caso dei ristoranti o alberghi, il conteggio delle tovaglie utilizzate al fine di trarre un numero approssimativo di servizi compiuti. Oppure, ancora, il conteggio dei guanti monouso di un dentista. Anche questi sono tutti strumenti che possono mirare a determinare singole operazioni, gruppi di operazioni o, addirittura, l'intero ammontare dei ricavi. E, sempre questi, potranno essere più o meno analitici a seconda dei casi.

2.5. L'accertamento dei tributi di società ed enti

Si è arrivati al punto nevralgico di questo secondo capitolo, ciò che va a collegarsi strettamente con quanto riportato nel capitolo precedente⁵⁷. La disciplina dell'accertamento delle società e degli enti è contenuta in una disposizione del D.P.R. 600/1973, la quale prevede due ipotesi di forme di tassazione: l'art. 40, infatti, si occupa di disciplinare sia la rettifica delle dichiarazioni dei redditi prodotti dai soggetti passivi IRES, che della rettifica dei redditi prodotti dai soggetti di cui all'art. 5 TUIR⁵⁸.

Per quanto riguarda i soggetti IRES, la disposizione prevede la rettifica di un atto unitario, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi. Tale previsione esiste, naturalmente, per ragioni di economicità: essendo unico il presupposto dell'accertamento, è ragionevole pensare che la rettifica venga trasmessa, altrettanto, con un unico atto. Tuttavia, qualora pervenissero due provvedimenti distinti, il contribuente non dovrebbe dolersene, in quanto l'unitarietà viene prevista, principalmente, per ragioni di buon andamento della Pubblica Amministrazione. Ad essere unitaria è poi, anche, la determinazione del reddito

⁵⁷ V. *supra* Cap. 1.

⁵⁸ Società di persone e associazioni.

imponibile, con la differenza che, per il caso dei redditi fondiari⁵⁹, questi andranno determinati con indicazione distinta. La determinazione viene disciplinata in combinato disposto con quanto previsto dal TUIR, in forza del quale il presupposto dell'imposizione è costituito dal *reddito complessivo netto*. Esso, per gli *enti commerciali residenti* viene qualificato globalmente come reddito di impresa (art. 75 TUIR); per gli *enti non commerciali residenti* costituisce la somma dei redditi fondiari, di capitale e di impresa eventualmente prodotti (art. 75 TUIR); per gli enti commerciali *non residenti* viene determinato sulla base dei redditi complessivi prodotti nel territorio dello Stato (art. 152 TUIR); ed infine per gli enti non commerciali e *non residenti* il reddito complessivo imponibile è dato dalla somma dei redditi delle diverse categorie (art. 153 e s. TUIR).

Rispetto, invece, all'accertamento dei soggetti passivi dell'IRES, l'art. 40 del D.P.R. 600/1973 richiama le disposizioni di cui al precedente art. 39 sulla determinazione analitico-contabile o extracontabile⁶⁰. L'unico appunto che si potrebbe fare in questa sede, è quello secondo il quale la giurisprudenza ha spesso riconosciuto, ove la società sia stata costituita per emissione di *fatture per operazioni inesistenti* (la c.d. *carteria*⁶¹), che ricorra un'ipotesi di *inattendibilità complessiva della contabilità*, tale da determinare la impossibilità di un accertamento contabile e, di conseguenza, tale da legittimare, quindi, un accertamento extracontabile.

Per quanto concerne, invece, i soggetti di cui all'art. 5 del TUIR, ossia *società di persone ed associazioni*, il discorso è leggermente più complesso. La complessità deriva dal fatto che, ai sensi dell'art. 5, il reddito di queste società viene imputato direttamente ed autonomamente ai soci, in base alle loro quote di partecipazione. Ciò che è necessario sottolineare, quindi, è la fondamentale presenza di uno stretto legame logico fra l'accertamento in capo alla società e l'accertamento in capo al socio. Se pensiamo all'accertamento da compiersi in capo al socio, troviamo un presupposto ulteriore e diverso rispetto a quello dell'accertamento dei redditi

⁵⁹ Per approfondimenti sul tema dei redditi fondiari si rimanda al libro Marongiu, G., Marcheselli, A., Bodrito, A., & Dominici, R. *Lezioni di Diritto tributario* (Quinta edizione), Giappichelli, 2018.

⁶⁰ V. *supra* paragrafi 2.3. e 2.4.

⁶¹ Si rimanda al caso deciso dalla Corte di Cassazione, sez. trib., con pronuncia del 20 novembre 2008, n. 27568.

societari, perché qui il presupposto che si richiede è anche la *percezione dei dividendi*, che è una caratteristica che sta al di fuori della sfera della società e che riguarda, invece la sfera del socio.

Per cui, il presupposto dell'accertamento rimane sempre lo stesso: il reddito della società, ciò a cui bisogna fare però attenzione, in questo caso, sono i diritti del socio a potersi tutelare autonomamente rispetto alle iniziative della società e dei suoi altri soci.

Il fatto che il presupposto dell'accertamento rimanga lo stesso, spinge verso una *unitarietà del procedimento*, esso è possibile dividerlo in quattro fasi: *il controllo, l'avviso di accertamento, la notifica dei provvedimenti*, ed infine *il contenzioso giurisdizionale*.

Sulla fase procedimentale di controllo non vi è molto da precisare, in quanto, la disposizione è chiara, il reddito è imputato ai soci *pro quota*. Tuttavia, sarà necessario per l'Ufficio compiere un controllo circa la *quota di partecipazione* detenuta dal socio, ma solitamente queste emergono da documenti ufficiali della società⁶².

La fase successiva è quella del provvedimento di accertamento, qui è possibile scindere in due momenti l'attività dell'Amministrazione, perché prima andrà accertata la società (per IVA e Irap) e poi il socio (per le imposte sui redditi). L'art. 40 impone che la redazione dell'atto sia unitaria, per le medesime ragioni di economia procedimentale. E, per quanto emerge dalla giurisprudenza, non sarà nemmeno possibile per il socio dolersi del fatto di essere stato accertato con due provvedimenti separati, uno per Irap e IVA della società, e l'altro per le imposte personali sui redditi⁶³.

Si giunge ora alla terza fase, quella della notifica dell'accertamento. La domanda da farsi in questo caso è: l'accertamento a carico della società va notificato al socio?

⁶² Per esempio nell'atto costitutivo, oppure tramite una proporzione rispetto ai conferimenti fatti dal socio nella società, oppure ancora per il caso delle imprese familiari, si calcola sulla base delle risultanze contenute nelle dichiarazioni dei redditi.

⁶³ Sempre che uno di questi provvedimenti non sia viziato da vizi di motivazione, il quel caso il provvedimento va considerato invalido.

E' pacifico ritenere che fra il socio e la società vi sia un legame inscindibile nel merito, tuttavia restano, il socio e la società, due soggetti formalmente separati. Di conseguenza non è necessario che l'avviso di accertamento venga notificato anche al socio⁶⁴.

Infine, per quel che attiene il profilo della fase giurisdizionale, la giurisprudenza è d'accordo nell'affermare che, in caso di giudizio riguardante l'accertamento dei soggetti di cui all'art. 5 TUIR, sussista *litisconsorzio necessario*⁶⁵, presupposto che deriva, inevitabilmente, dall'unitarietà dell'accertamento. Da qui notiamo come la *non unitarietà* di questa fase possa effettivamente determinare un vizio, nel caso di rettifica di provvedimenti separati non si ponevano molti problemi, nel caso invece della mancanza di contraddittorio fra tutti i soci della società invece un problema si crea, e può comportare anche la regressione del grado di giudizio del processo.

Resta, a questo punto, da individuare quale sia il metodo di accertamento previsto dalla legge per questi soggetti. L'art. 40 precisa che, per le *società in nome collettivo, in accomandita semplice* e soggetti equiparati, l'accertamento sia svolto a norma dell'art. 39 TUIR (quindi accertamento contabile o extracontabile), mentre per le associazioni stabilisce che l'accertamento venga condotto ai sensi dell'art. 38. Per cui si ha una spaccatura che, da un lato riconosce il primo gruppo di soggetti come soggetti "professionali", mentre il secondo gruppo come soggetti "non professionali"⁶⁶.

⁶⁴ Anche perché quest'ultimo, non avrebbe alcun titolo ad impugnare l'avviso di accertamento emesso a carico della società: si veda Cass., sez. trib., 5 maggio 2006, n. 10356.

⁶⁵ Il litisconsorzio, in questo caso, deve sussistere fin dal primo grado, determinando, in caso di mancanza di uno o più parti, la necessaria integrazione del contraddittorio, e nel caso in cui il giudizio si trovi già al secondo grado, sarà necessaria una regressione al primo grado per effettuare questa operazione.

⁶⁶ Per le imprese familiari invece, non si pongono particolari problemi, trattandosi di imprese individuali saranno accertate a norma dell'art. 39. Rimane non chiaro, tuttavia, se l'art. 40 parli effettivamente anche di questa tipologia di imprese, non trattandosi, l'impresa familiare, di un "soggetto diverso dalle persone fisiche". Sussiste comunque, sul piano sostanziale, la medesima unità del presupposto degli altri casi, perché il reddito del partecipante è una quota del reddito dell'impresa e quindi un'opportunità per un accertamento unitario.

CAPITOLO 3 – Accertamento delle società a ristretta base sociale o familiare

3.1. Premessa

Si era visto, nel Capitolo 1, come un determinato tipo di società potesse, tramite l'esercizio di una opzione, aderire al meccanismo della trasparenza fiscale. Si tratta del caso delle *società a ristretta base sociale*, quella tipologia di società i cui soci sono rappresentati esclusivamente da persone fisiche, il cui meccanismo assume la denominazione di "*piccola trasparenza*".

In particolare, viene definita a *ristretta base sociale* quella società di capitali la cui compagine è costituita da un numero limitato di soci, i quali, oltre a dover essere necessariamente solo persone fisiche, sono anche spesso legati tra loro da vincolo di parentela o affinità. A livello tributario, esiste una netta distinzione fra la tassazione delle società di capitali ed i soci che ne fanno parte, l'imposizione di questi soggetti infatti si realizza solo tramite l'atto formale di deliberazione dei dividendi da parte dell'assemblea. Tuttavia, nel corso degli anni, l'Agenzia delle Entrate, nei confronti delle società di capitali a ristretta base sociale, ha inoltrato più volte degli avvisi di accertamento non in capo alla società stessa, bensì direttamente in capo ai soci, legittimando, in questo caso, una sorta di *equiparazione implicita* della tassazione di queste società a quella tipica delle società di persone, per le quali, si è visto, opera il *principio di trasparenza*.

Applicandosi quindi il meccanismo della trasparenza fiscale, gli utili prodotti da tali soggetti collettivi verranno automaticamente attribuiti ai vari soci sulla base delle percentuali di partecipazioni detenute dai medesimi e indipendentemente dalla percezione effettiva degli utili stessi.

Che cosa succede, però, se la società ha prodotto dei maggiori utili extracontabili e uno o più soci non hanno ricevuto questi utili, perchè, per esempio, un socio ha occultato questi ricavi e li ha utilizzati per scopi personali; oppure ancora sono stati prodotti degli utili e non sono stati distribuiti ai soci mediante deliberazione dell'assemblea, ma sono stati semplicemente accantonati e reinvestiti? La soluzione, che vedremo adottare dalla giurisprudenza, sembra essere quella di

optare per una presunzione di distribuzione degli utili accertati fra i soci. E come potranno i soci difendersi e liberarsi da tale presunzione? La questione pare piuttosto articolata per quanto riguarda il contribuente: i soci, infatti, dovranno attivarsi fin da subito, dapprima dinanzi all'Amministrazione finanziaria, fornendo la prova del fatto che gli utili non sono stati distribuiti, o che, sempre gli stessi, sono stati occultati e utilizzati da un altro socio per scopi personali. O diversamente ancora, qualora un socio non abbia effettivamente prestato il proprio servizio, al fine della produzione di quei maggiori utili, e risulti quindi estraneo alla gestione e conduzione della società, sarà tenuto ugualmente a dimostrarlo.

Nel caso in cui, successivamente, il primo tentativo di conciliazione col Fisco abbia dato esito negativo, l'unica via rimasta sarà quella del giudizio di merito di fronte alla Commissione Tributaria Regionale (CTR).

E' stata la giurisprudenza, nel corso degli anni, a meglio definire l'operatività di questo meccanismo presuntivo e, soprattutto, a circoscriverne i casi di applicazione. Prevalentemente, come si vedrà più avanti, i giudici hanno preferito adottare un orientamento "*pro Fisco*", lasciando nelle mani del contribuente l'onere di provare innanzitutto la ristretta base partecipativa della società o la conduzione familiare della stessa⁶⁷, e, in seconda battuta, che sia stato notificato preventivamente 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.

3.2. L'inquadramento normativo

Innanzitutto, prima di addentrarsi nel cuore della questione, ossia la *presunzione di distribuzione degli utili extracontabili fra i soci*, è corretto riportare ciò che la legge prevede. Il Codice Civile all'art. 2433, rubricato "Distribuzione degli utili ai soci", prevede che questa sia adottata dall'assemblea dei soci che approva il bilancio,

⁶⁷ Presupposto che costituisce il fatto noto per l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili.

ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal Consiglio di sorveglianza⁶⁸, dall'assemblea convocata ai sensi dell'art. 2364 *bis* comma 2 c.c.

Al secondo comma della stessa disposizione, è poi stato previsto che non sia possibile pagare i dividendi sulle azioni se non per utili che siano stati effettivamente conseguiti, per cui risultanti anche dopo l'eventuale reintegro delle perdite pregresse, e per utili che risultino regolarmente dal bilancio.

Di conseguenza, la deliberazione circa la distribuzione degli utili è in mano alla volontà della maggioranza dell'assemblea dei soci. Tuttavia, non è detto che questi decidano di deliberare la distribuzione degli utili e di pagare i dividendi, è difatti possibile che essi optino per un accantonamento di tali risorse, oppure che optino per una capitalizzazione di tali utili ai fini di un aumento del capitale sociale. Non sussiste infatti, in capo ai soci, il diritto ad ottenere una quota degli utili, e non sussistendo nemmeno, a livello normativo, una disposizione che vieti la possibilità per l'assemblea, in maniera continuativa, di accantonare gli utili invece che distribuirli. Si considera tale atteggiamento come un fisiologico funzionamento della società, a meno che non sia ravvisabile e provato un comportamento della maggioranza contrario ai principi della *buona fede*⁶⁹ e della *correttezza*.

Ciò che si è detto fino a qui, va precisato nuovamente, vale esclusivamente per quella parte di utili che risulta regolarmente nel bilancio. E per gli utili extracontabili? La giurisprudenza, in passato, aveva adottato un orientamento secondo il quale un accertamento in capo ad una società di capitali, il quale desse come risultato la presenza di maggiori ricavi non dichiarati, legittimasse l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili occultati, in particolar modo nel caso di società a ristretta base azionaria o a conduzione familiare⁷⁰, ma si approfondirà meglio l'argomento fra poco.

⁶⁸ Il consiglio di sorveglianza è, insieme al *consiglio di gestione*, uno degli organi collegiali presenti nelle società per azioni che adottano un sistema dualistico. Il compito principale del consiglio è quello di vigilare sull'operato del consiglio di gestione e sugli *amministratori della società*. In particolare, questo consiglio porta alla luce eventuali atti illeciti, ha il compito di nominare o revocare gli amministratori, e, appunto, può anche approvare il bilancio annuale della società.

⁶⁹ Si tratta sempre del medesimo principio previsto anche, in generale, per il procedimento tributario, la differenza sta nella diversa chiave di lettura in questo caso.

⁷⁰cfr. Cass., sez. civ., 1 giugno 2000, n. 7234.

Abbandonando per un momento il panorama societario prettamente commerciale, e muovendosi invece verso il panorama tributario, si era già visto come il legislatore avesse creato una “spaccatura” fra i due diversi archetipi di società: per le società di persone troviamo l’art. 5 del TUIR, che chiaramente fonda il *principio di trasparenza*, e quindi un’automatica presunzione di distribuzione degli utili *pro quota* fra i soci. Mentre per le società di capitali, fino al 2003, nulla era previsto, se non che, con l’entrata in vigore del D.lgs. n. 344 del 12 dicembre dello stesso anno, sono stati inseriti i due articoli 115 e 116 all’interno del TUIR, i quali hanno previsto un c.d. *consortium relief*, consistente in una opzione esercitabile a certe condizioni⁷¹.

Da tutto ciò ne è deriva che, per le società di persone l’imputazione diretta e automatica degli utili risulta *positivizzata*, mentre per le società di capitali rimane solo la distribuzione degli utili tramite deliberazione dell’assemblea il momento nel quale rilevare l’attribuzione del reddito in capo al socio.

3.3. Orientamenti della giurisprudenza nazionale negli anni

Visto il dato normativo, va adesso parametrato in questa sede rispetto ai diversi indirizzi giurisprudenziali formatisi nel tempo.

In primo luogo fu la Corte di Cassazione a pronunciarsi con la sentenza n. 10951/2002, con la quale affermò che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società a ristretta base azionaria⁷² o a conduzione familiare, non si potesse applicare il meccanismo delle presunzione legali di cui all’art. 5 TUIR, tipico delle società di persone, ma si dovesse applicare il meccanismo delle presunzioni semplici⁷³.

⁷¹ Si rimanda al Cap. 1 par. 1.3.

⁷² Si ricordi che, per quanto concerne la caratteristica della “ristretta base azionaria” di una società, essa fa riferimento al fatto che la società sia composta solamente da soci persone fisiche, e che questi corrispondano a un numero limitato di persone fra le quali, spesso, possano intercorrere legami di parentela e/o affinità.

⁷³ Ovverosia quelle presunzioni legittimate oggi dall’art. 39 c. 1 lett. d) D.P.R. 600/1973 e fondate su elementi di prova *gravi, precisi e concordanti*.

Fu poi, un anno più tardi, una successiva pronuncia della Corte, la n. 16885/2003, ad affermare definitivamente un già precedentemente consolidato orientamento secondo il quale, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, e nel caso di accertamento di utili non contabilizzati, operi la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci degli utili stessi. Fatta salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi siano stati accantonati o reinvestiti⁷⁴. Una precisazione da farsi sulla base di tale orientamento, è quella secondo la quale, essendo la presunzione che opera in questo caso fondata sul testo dell'art. 39 c. 1 lett. d) del D.P.R. 600/1973, nel caso di prova contraria, vi sarà un'inversione dell'onere probatorio, e spetterà per cui al contribuente e non invece all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'accantonamento o il reinvestimento dei maggiori ricavi⁷⁵.

A questo punto la giurisprudenza incontra un limite che sembrava mettere in discussione l'orientamento tenuto fino a quel momento. Il problema era rappresentato dal divieto di *presunzioni di secondo grado*, mancava quindi da chiarire un punto: la Corte di Cassazione con la sentenza n. 6033/1994 affermò che *“in virtù del divieto di doppia presunzione (o presunzione di secondo grado), il fatto ignoto a cui si risale tramite la presunzione può essere desunto solo partendo da uno o più fatti noti e non invece da un'altra presunzione⁷⁶”*. Il problema quindi è così riassumibile: se il Fisco applica già una presunzione legale, a norma dell'art. 39 c. 1 lett. d) D.P.R. 600/1973, con la quale accerta la presenza di maggiori utili non contabilizzati prodotti dalla società, incontrerà il divieto di doppia presunzione nel momento in cui si troverà ad applicare la seconda presunzione di distribuzione degli utili in capo ai soci, questo perchè l'applicazione di tale presunzione non è fondata sulla presenza di fatti già noti, e di conseguenza già provati, ma bensì sulla base di un'altra presunzione, quella dell'art. 39.

A risolvere la questione relativa al divieto di doppia presunzione fu proprio la Cassazione stessa con la sentenza n. 5076/2011, nella quale, oltre a riaffermare l'orientamento secondo il quale sia legittimo, nel caso di società a ristretta base

⁷⁴ cfr. Cass. n. 16885/2003.

⁷⁵ cfr. Cass. n. 21415/2007 e 20851/2005.

⁷⁶ cfr. Cass. n. 6033/1994.

sociale, presumere distribuiti *pro quota* ai soci i maggiori utili extracontabili accertati, affermò anche un principio secondo il quale l'applicazione di tale presunzione sia legittima e non violi il divieto di presunzioni di secondo grado, in quanto *“il fatto noto tramite il quale si risale al fatto ignoto non sia costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi accertati nei confronti della società, ma bensì dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale”*⁷⁷. Sempre nella medesima pronuncia, fu inoltre riaffermato l'orientamento del 2003 secondo cui resti un onere del socio dimostrare l'accantonamento o il reinvestimento della ricchezza, oltre che la possibilità di dimostrare la propria estraneità rispetto alla gestione e alla conduzione societaria, prova che sembrerebbe svincolare il socio dalla soggezione alla presunzione di distribuzione degli utili, anche se fino a quel momento non era ancora stata prodotta alcuna massima da parte della giurisprudenza sulla questione.

Solo qualche anno più tardi arrivò una pronuncia della Cassazione che, con l'ordinanza n. 18042/2018, pronunciata nell'ambito di un processo che riguardava una piccola società composta da due soli soci, affermò che *“tale principio [ossia dimostrare la prova contraria] è stato completato precisandosi che la presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio a suddetta presunzione 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”*⁷⁸.

Se la giurisprudenza fino a qui è sembrata essere piuttosto rigida e uniforme non è possibile ritenere dello stesso avviso le pronunce del 2021, in questo anno si assiste ad una forte produzione giurisprudenziale sul punto, la quale risulta essere piuttosto altalenante.

Come prima pronuncia troviamo l'ordinanza n. 4117/2021, pronuncia con cui i giudici di legittimità si sono concentrati sul carattere di *definitività* dell'accertamento svolto nei confronti della società, relativo agli utili extracontabili,

⁷⁷ cfr. Cass. n. 5076/2011 e 9519/2009.

⁷⁸ cfr. Cass. civ., ord., n. 18042/2018.

che costituisce il dato di partenza su cui poi fondare legittimamente la presunzione di attribuzione degli utili al socio. Ciò a cui fa riferimento tale pronuncia è il fatto di chiarire che l'attribuzione degli utili, applicata tramite il meccanismo presuntivo, sia parametrata e proporzionata alle quote sociali detenute dal socio stesso. Quindi, se un socio detiene il 50% di una società a ristretta base sociale, nei confronti della quale è stato emesso un avviso di accertamento relativo a maggiori utili extracontabili divenuto definitivo, sarà legittimo per il Fisco attribuirgli presuntivamente la quota di maggiori utili accertati, proporzionalmente al dato di partecipazione nella società⁷⁹.

In altra pronuncia, l'ordinanza 8903/2021, un contribuente lamentava la possibile illogicità dell'applicazione di una presunzione semplice ex art. 2729 c.c. non essendoci, a livello normativo, una disposizione espressamente prevista, come lo è, al contrario, per il caso delle società di persone all'art. 5 del TUIR. La Cassazione in questo caso non ha ritenuto illogica tale applicazione, in quanto la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci trova il suo fondamento nella *“complicità che normalmente avvince un gruppo così composto e l'appartenenza del patrimonio sociale e degli utili stessi, come per tutte le società, ovvero da essa reinvestiti”*⁸⁰.

Da ultimo si segnala una pronuncia, sempre della Corte di Cassazione, con la quale sono stati fissati dei presupposti in subordine ai quali opererebbe la presunzione di distribuzione degli utili. Si tratta dell'ordinanza n. 15422/2021, il caso riguardava degli avvisi di accertamento annullati in giudizio dalla CTP di Venezia. La Corte, in questo caso, accoglieva il ricorso dell'Agenzia delle Entrate contro la decisione del precedente giudice e riteneva che l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati ai soci fosse subordinata alla dimostrazione: sia della ristretta base sociale o familiare della società stessa, ossia il fatto noto posto alla base della presunzione, ma anche della sussistenza di un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, che

⁷⁹ cfr. Cass. civ., ord., n. 4117/2021.

⁸⁰ cfr. Cass. civ., ord., 31 marzo 2021, n. 8903/2021.

nella sostanza costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi⁸¹.

Occorre quindi soffermarsi su questo principio posto dai giudici di legittimità, perché a questo punto l'Amministrazione erariale non potrà applicare il sistema presuntivo *sic et simpliciter*, bensì avrà l'onere di: *a*) provare la ristretta base sociale o familiare della società, che costituisce il fatto noto a fondamento della presunzione; e *b*) dimostrare l'esistenza di un valido accertamento notificato alla società, che costituisce l'antecedente necessario per l'accertamento nei confronti del socio.

Di conseguenza, ammesso e non concesso che l'Ufficio provi la ristretta base sociale o familiare, dovrà essere stato notificato *ab origine* un accertamento alla società con riguardo ai ricavi prodotti in nero. Allora e solo in tal caso, l'Amministrazione potrà procedere con l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi.

3.4. I presupposti di operatività della presunzione

Nelle pronunce che si trovano sopra è già trapelato il pensiero della giurisprudenza circa quali siano i presupposti affinché possa operare la presunzione, tuttavia è necessario riportare una sintesi e qualche piccolo approfondimento rispetto a ciò che si è già analizzato nel paragrafo precedente.

Bisogna osservare come, a più riprese, la giurisprudenza abbia messo in evidenza come il *fatto noto* posto a fondamento della presunzione non sia costituito dalla mera sussistenza di maggiori ricavi accertati nei confronti della società, ma bensì dalla caratteristica della ristrettezza della base sociale e dal *vincolo di solidarietà* e di *reciproco controllo dei soci*⁸². Tale impostazione giurisprudenziale ha permesso, in assenza di una precisa nozione del carattere della "ristretta base sociale", di estendere l'ambito di applicazione della presunzione non solo a quelle controversie

⁸¹ Per approfondire si veda M. Dellapina, *Presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili e nuovi spiragli di superamento*, in *Giurisprudenza tributaria*, n. 11-12, pp. 933-941.

⁸² cfr. Cass., sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9519 e Id. 29 dicembre 2011, n. 29605.

in cui i pochi soci di una società di capitali sono anche legati fra loro da un rapporto di parentela o di coniugio, altresì anche a quelle ipotesi che esulano da tali relazioni, derivando, detta presunzione, dalla regola di comune esperienza secondo cui dalla ristrettezza della base sociale, e salva la possibilità del contribuente di fornire in giudizio la prova contraria, un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo fra essi. Il che legittima, quindi, la presunzione di consapevolezza degli stessi, in quanto edotti degli affari sociali, dell'esistenza di utili non contabilizzati e della loro distribuzione in proporzione alle rispettive quote di partecipazione detenute nel capitale⁸³.

Tale presunzione, sempre a parere della Corte di Cassazione nella pronuncia n. 13338/2009, sembra neppure essere neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica delle società, e per questo motivo riesce a estendere la propria efficacia a tutti i gradi dell'organizzazione societaria all'interno dei quali si riscontri il carattere di ristrettezza della compagine sociale, operando così il principio generale del divieto di *abuso del diritto*, che trova il suo fondamento nelle disposizioni costituzionali di *capacità contributiva e di eguaglianza*, nonché anche nella tendenza all'oggettivizzazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare⁸⁴.

3.5. L'onere probatorio richiesto al contribuente

Altro aspetto già riscontrato nelle diverse pronunce dei giudici di legittimità è quello della *prova contraria*, si è visto come in seguito a un accertamento delle imposte sui redditi svolto nei confronti di una società di capitali a ristretta base partecipativa, la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extrabilancio possa

⁸³ cfr. Cass. civ., 18 novembre 2014, n. 24572; Id., Sez. trib., 22 dicembre 2016, n. 16873 ; Id., Sez. civ. 28 novembre 2014, n. 25271; Id., Sez. civ., 18 novembre 2014, n. 24572.

⁸⁴ Nella pronuncia qui citata, Cass., sez. trib., 10 giugno 2009, n. 13338, era stato analizzato un caso di una S.R.L. partecipata per il 10% da un socio, e per il restante 90% da una società per azioni, della quale erano soci: al 5% una persona fisica già socia della srl precedente, e per il 95% il coniuge.

essere superata solo se il contribuente fornisce la prova contraria (o *prova liberatoria*).

Si è visto inoltre come questa prova liberatoria gravi innanzitutto sul contribuente, e quindi che spetti al medesimo convincere il giudice con un'argomentazione contraria rispetto a quella dell'Ufficio. E che sempre la stessa prova contraria consista, a seconda dei vari casi, nel dimostrare sia la estraneità del contribuente rispetto alla gestione e conduzione societaria, sia la mancata distribuzione dei ricavi neri, in quanto già accantonati o reinvestiti nella società.

Questa è la *conditio sine qua non* richiesta al contribuente affinché possa liberarsi e vincere la presunzione dell'Ufficio, altrimenti sarà tenuto a versare il tributo contestatogli.

Quando alla quota di onere probatorio richiesto, si può ritenere che sia richiesto un elevato grado di specificità, in alcune pronunce si può vedere come non sia nemmeno sufficiente mostrare i propri conti correnti al fine di vincere la presunzione. Il contribuente non potrà nemmeno limitarsi ad affermare di essere stato un mero prestanome, in quanto dovrà alla corte chiarire *a)* l'interesse perseguito circa lo svolgimento della funzione all'interno della società; *b)* quali utili ha effettivamente conseguito e *c)* in che modo sia stata compensata la propria disponibilità all'interno della società. Addirittura, nelle compagini sociali a ristretta base partecipativa, tutti i soci (soprattutto compreso il *legale rappresentante*) sono tenuti a vigilare sull'attività sociale, anche al fine di escludere la propria responsabilità personale.

Sul punto, infatti, è intervenuta la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 24870/2021, con tale pronuncia ha ammesso quale prova liberatoria, volta a superare il meccanismo presuntivo, anche la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria, prestando particolare attenzione al caso in cui il socio contribuente riesca a provare, nell'ipotesi di processo penale a carico della società all'interno della quale detiene quote di partecipazione, di non essere

coinvolto, né come indagato e né tanto meno come imputato, nell'indagine penale che abbia coinvolto e “colpito” la società stessa⁸⁵.

⁸⁵ cfr. Cass., sez. trib., 24 luglio 2020, n. 15895 e Id. 23 dicembre 2019, n. 34282.

Conclusioni

Si giunge pertanto alla fase conclusiva del ragionamento fatto fino ad ora, sicuramente il tema della presunzione attribuzione ai soci degli utili non contabilizzati è un tema molto attuale, in particolar modo ancora oggi continua ad impegnare il lavoro sia dei giudici territoriali di merito che dei giudici di legittimità.

Nel panorama tributario odierno sono molti, infatti, gli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria nei confronti di società a ristretta base sociale, che danno come risultato la presenza di utili *extra*, di utili non riportati all'interno del bilancio, quindi sostanzialmente ricavi prodotti in nero. E sempre questi utili, si è visto, vengono poi attribuiti ai soci a seguito di un consolidato orientamento giurisprudenziale, i quali saranno tenuti a pagare i tributi anche in proporzione di quanto avevano occultato. Di conseguenza, i singoli soci di una società dovranno, necessariamente e tempestivamente, attivarsi sia in una fase precontenziosa, che poi, in caso di infruttuoso risultato della prima fase, in una fase giurisdizionale di fronte al giudice tributario di merito, con l'onere di provare sia il fatto che i maggiori utili siano stati accantonati (e per cui non distribuiti ai soci) e sia il fatto di essere stati estranei rispetto alla gestione e alla conduzione della società.

Con il consolidarsi di tale orientamento la giurisprudenza non lascia che tale meccanismo venga applicato automaticamente dall'Ufficio, come si è visto nei paragrafi precedenti i giudici di legittimità nel 2021 hanno posto un freno, seppur limitato, all'applicazione *sic et simpliciter* della presunzione⁸⁶. La pronuncia in questione è quella che ha dato modo di circoscrivere il campo operativo del meccanismo, limitandolo ai soli casi nei quali sia provata: da un lato la ristrettezza della base sociale e dall'altro lato che sia stato notificato correttamente e preventivamente un valido avviso di accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale si è visto essere il presupposto sul quale poi fondare l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi.

⁸⁶ Riferimento alla pronuncia n. 14242/2021 della Corte di Cassazione.

Tenuto conto di ciò, si può trarre una riflessione conclusiva. L'orientamento giurisprudenziale che si è formato negli anni pone il contribuente nella situazione di dover chiarire la propria posizione nel momento in cui il Fisco accerti degli utili extra in capo alla società. Ad oggi sembra che esso possa difendersi senza particolari problemi, certamente lo *standard* probatorio richiesto rimane comunque alto, ma al contribuente basterà dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione sociale, o diversamente dimostrare che gli utili che l'Ufficio ha accertato siano stati in realtà accantonati per potersi liberare da tale presunzione. Resta il fatto che, sempre il contribuente, non potrà per esempio dichiarare di essere un mero prestanome, sarà necessario dimostrare tale ruolo con qualunque mezzo di prova idoneo. Oppure ancora, si è visto sempre prima, il caso del processo penale a carico della società, in tale situazione al socio sarà richiesto ancora qualcosa in più, ossia dimostrare di essere stato estraneo alle vicende giudiziarie che hanno riguardato la società, sia dal punto di vista delle indagini, che dal punto di vista del successivo dibattimento. In buona sostanza, al contribuente è richiesto necessariamente di dimostrare la propria estraneità rispetto alle vicende nevralgiche che hanno riguardato la società stessa per potersi liberare dalla tesi presuntiva dell'Amministrazione.

Tirando le somme, sembra che ad oggi la posizione del contribuente sia abbastanza "salva". L'auspicio è quello di non assistere invece ad una *escalation* verso l'alto della quota di onere probatorio richiesta, ossia finire per chiedere al contribuente un sempre più elevato *standard* qualitativo e quantitativo di prove, portandolo a dover dimostrare qualcosa di sempre più difficoltoso ed oneroso per smontare la tesi dell'Amministrazione.

Per fare un esempio, è possibile riportare il passaggio conclusivo dell'ordinanza già sopra citata, la n. 14220/2021, che sembra costituire un campanello di allarme in tal senso, all'interno di essa, i giudici di legittimità, hanno ritenuto che i soci di una società a ristretta base partecipativa, ed in particolare modo il legale rappresentante, sono tenuti ad "*esercitare la vigilanza sull'attività sociale*", anche per escludere la propria responsabilità personale.

Di conseguenza, se si vuole salvaguardare la posizione del contribuente, rimane fondamentale non finire per fraintendere il concetto di “vigilanza sull’attività sociale”, di modo che non diventi un concetto via via sempre più oneroso e stringente per il soggetto passivo, spingendolo a dover svolgere un’attività di vero e proprio controllo sull’attività sociale, snaturando, di conseguenza, la sua vera attività di socio.

Ringraziamenti

Non mi resta altro che passare ai ringraziamenti, all'interno dei quali questa volta ritengo necessario parlare in prima persona.

E' stato un lungo percorso, cinque anni che a tratti sono sembrati eterni e a tratti sembravano passare senza che neanche me ne accorgessi. Cinque anni che mi hanno formato, mi hanno cambiato fra alti e bassi.

Innanzitutto tengo a ringraziare la mia famiglia, mia mamma e mio papà, per il sostegno morale ma soprattutto economico, i quali hanno saputo spronarmi nel momento del bisogno spendendo sempre le giuste parole. Mia nonna che, come loro, ha speso sempre parole di grande motivazione nei miei riguardi e che, pur talvolta credendoci forse meno del dovuto, mi ha visto raggiungere questo primo importante traguardo.

Tengo a ringraziare mio fratello Lorenzo, per aver esultato insieme a me ad ogni buon risultato ottenuto ed esser stato la mia trasparente spalla destra in tutti gli esami sostenuti.

Un doveroso ringraziamento anche al mio amico Cristopher, considerato parte della mia famiglia che, dopo esser stato compagno di scuola e, anche se per solamente un anno, collega universitario, mi ha sostenuto da lontano ad ogni passo avanti che facevo.

Una menzione speciale va anche al mio gruppo di amici, chi c'è, chi c'è stato fra di loro. Mi ricordo e mi ricorderò sempre di tutti, nel bene e nel male. Grazie per il sostegno e per tutte le volte che, ricordandomi di "muovermi a laurearmi", avete indirettamente mosso la mia voglia di fare sempre di più.

Un grande grazie anche ai miei colleghi, per il sentimento di collettività e di solidarietà che da subito mi ha colpito e che contraddistingue questo corso di studi.

Un ringraziamento sentito anche al mio relatore, il professor Marcheselli, per avermi trasmesso la passione che ha per questa splendida materia, sia dapprima con

il corso di Diritto Finanziario che dopo con il corso opzionale di Giustizia Tributaria. E grazie anche al resto dei professori dell'Ateneo che si sono dimostrati sempre disponibili ad assecondare ogni esigenza.

Ed infine, forse un po' egoisticamente, tengo a ringraziare a me stesso, il braccio portante che ha operato e raggiunto questo obiettivo. Affinchè in futuro possa continuare ad essere sempre ambizioso e a realizzare i miei obiettivi.

Grazie.

Bibliografia e sitografia

- Marongiu G., Marcheselli A., Bodrito A. & Dominici R., *Lezioni di Diritto tributario* (Quinta edizione), Torino 2018, Giappichelli.
- Marcheselli A., Tortorelli M., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente* (Seconda edizione), Milano 2018, Giuffrè Editore.
- R. Aiolfi & V. Artina, *L'opzione per la trasparenza fiscale* in *Pratica fiscale e professionale* n. 44/2021, p. 15.
- Vipiana P. M., *L'attività amministrativa ed i regimi amministrativi delle attività private*, Wolters Kluwer, 2017.
- Dellapina M., *Presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili e nuovi spiragli di superamento* in *Giurisprudenza tributaria*, n. 11-12, pp. 933-941.

- Wolters Kluwer, *One Fiscale, Procedura per la trasparenza fiscale*, in <https://onefiscale.wolterskluwer.it>.
- Camera dei deputati, *Riforma della giustizia tributaria*, in <https://temi.camera.it/leg19DIL/temi/giustizia-tributaria#:~:text=130%20de1%202022%20disciplina%20la,di%20presidenza%20della%20giustizia%20tributaria>.

