

# Società a base ristretta, sugli utili la prova resta a carico dei soci

## Contenzioso

La Cassazione continua ad appoggiare la prassi del Fisco sulle presunzioni

Porte chiuse all'inversione dell'onere probatorio, nonostante la legge 130/22

Giorgio Gavelli  
Renato Sebastianelli

Continua, nei vari gradi di giudizio, il contenzioso sugli accertamenti che vedono l'imputazione in capo ai soci dei maggiori redditi accertati in via extra-contabile nei confronti delle società di capitali "a ristretta base partecipativa". Tale modalità di accertamento deriva dall'applicazione di un meccanismo presuntivo che non scaturisce direttamente da nessuna norma tributaria, ma da una prassi degli uffici che nel corso del tempo è stata confermata dalla giurisprudenza (si veda Il Sole 24 Ore del 3 luglio 2023).

In particolare, secondo la Cassazione, in presenza di una società di capitali a ristretta base sociale è legittima la presunzione (salvo che i soci non riescano a fornire la difficile prova contraria) della distribuzione pro quota ai soci degli utili extra-contabili accertati nei confronti della società.

### Le piccole società

Nelle piccole realtà societarie, infatti, proprio l'esiguità del numero dei soci comporta di norma una compartecipazione diretta di ciascuno di essi agli affari societari, per cui – secondo l'Agenzia e la Suprema corte – risulta verosimile che i maggiori utili non dichiarati vengano ripartiti direttamente in capo a ciascun socio.

Ciò comporta il ribaltamento dell'onere della prova in capo al socio stesso, il quale può, secondo la giurisprudenza, superare la presunzione provando che i maggiori ricavi accertati alla società (sempre che esistano) non siano stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società medesima.

Trattandosi di utili "occulti", è facile comprendere come sia quasi impossibile dare evidenza del loro "accantonamento" nel patrimonio netto del reinvestimento. Andando "amonte", peraltro, quasi mai il socio (in particolare di minoranza) può efficacemente riuscire a contestare l'inesistenza degli utili,

laddove la società non sia riuscita nella difesa o sia rimasta del tutto inerte.

### Estraneità alla gestione

Stante le difficoltà probatorie per il socio nel contestare la presunzione per come è stata delineata in via giurisprudenziale, si è formato un orientamento in base al quale il socio può fornire, in alternativa, la prova della sua estraneità alla gestione sociale. Si tratta, in sostanza, di dimostrare che, ancorché vi sia un numero esiguo di soci, il socio ricorrente (che non dovrebbe essere stato anche amministratore) non ha partecipato direttamente alla gestione della società, per cui non è verosimile che egli abbia percepito i maggiori utili accertati.

Quando possibile, è utile dimostrare l'esistenza di litigi insanabili con il socio o con i soci che esercitavano effettivamente il controllo della società accertata, dissidi che hanno comportato una totale esclusione (almeno di fatto) del socio ricorrente dalla gestione sociale. In alcuni casi si può eccepire come non sia verosimile che il socio, svolgendo a tempo pieno una diversa attività, incompatibile (per l'impegno e la zona di riferimento) con la partecipazione attiva alla gestione della società a ristretta base partecipativa oggetto di accertamento, potesse essere coinvolto nella "gestione" (in tutti i sensi) dei risultati di quest'ultima.

### L'onere probatorio

Sempre sotto l'aspetto probatorio, aveva creato alcune aspettative proprio su questa materia il nuovo comma 5-bis dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992, introdotto dall'articolo 6 della legge 130/2022, secondo cui «l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

Secondo il documento diffuso da Cndcec/Fnc il 14 dicembre 2022, nell'ipotesi di giudizi vertenti su accertamenti da "ristretta base" l'ufficio dovrebbe essere onerato della prova:

- 1 in primis, dell'avvenuta distribuzione, da parte della società, dei maggiori utili accertati (e a loro volta presunti);
- 2 conseguentemente, dell'avvenuta

## LE PRONUNCE DELLA CASSAZIONE

### Motivazione «per relationem» in virtù dei poteri concessi ai soci ex articolo 2261 del Codice civile

L'atto impositivo emesso nei confronti dei soci può essere motivato con rinvio all'accertamento effettuato sulla società.

- Sentenza: 2288/2025.
- Ordinanze: 30568/2024, 28667/2024, 1727/2023, 16522/2022, 21126/2020, 3980/2020, 17463/2019, 14275/2018 e 25296/2014

### Mancata allegazione dell'atto rivolto alla società nel caso di ex socio

Se il socio è già receduto dalla società, l'avviso è nullo se è carente della documentazione allegata dell'accertamento societario.

- Ordinanze: 18038/2024, 31129/2023 e 4239/2022

### Il giudicato sul rito della società non vincola il socio

Se l'atto della società è definitivo per ragioni di rito (o per mancata impugnazione), il socio può contestare autonomamente l'accertamento societario.

- Ordinanze: 13937/2025, 6001/2025, 10723/2021 e 752/2021

### Contestazione del socio anche sull'accertamento societario

Il socio può contestare l'accertamento notificato alla società, anche se passato in giudicato, qualora non abbia partecipato né sia stato messo in condizione di partecipare al relativo procedimento.

- Sentenza: 17966/2013.
- Ordinanze: 13997/2025, 13942/2025, 21356/2022 e 19013/2016.

- Parzialmente difforme: ordinanza 3831/2022

### La sentenza della società positiva nel merito libera i soci

Se la società vince nel merito, anche l'accertamento verso i soci è illegittimo.

- Ordinanze 23925/2025, 17459/25, 27935/24 e 24261/24

### La dimostrazione della mancata distribuzione degli utili «in nero»

Il socio può superare la presunzione di distribuzione di utili "in nero", di per sé legittima, se dimostra la propria estraneità alla gestione della società. Non è necessaria l'ulteriore prova di non aver percepito i redditi accertati alla società.

- Sentenze: 16818/2025, 26473/2024.
- Ordinanze: 2464/2025, 18764/2024, 15991/2024, 7170/2022, 24870/2021 e 18042/2018

### Imputazione utili al socio ancora tale a fine esercizio

Gli utili vanno imputati al socio presente alla chiusura dell'esercizio.

- Sentenza: 21487/2022.
- Ordinanza: 21295/2022

### Tempistica della distribuzione

La distribuzione presunta degli utili avviene nello stesso anno in cui tali utili sono conseguiti

- Sentenze: 25468/2015 e 21487/2022.
- Ordinanza: 21295/2022

### L'onere della prova

La presunzione di distribuzione rimane valida anche dopo la modifica normativa sull'onere probatorio (articolo 7, comma 5-bis, Dlgs 546/92).

- Ordinanze 30568 e 18764/2024

percezione, da parte dei soci, di tali maggiori utili (in tal senso, ad esempio: Cgt secondo grado Puglia 31/22/2024 e Cgt primo grado Siracusa 3211/04/2023).

**Viste le difficoltà nel contestare l'azione degli uffici, il singolo può dimostrare la sua estraneità alla gestione**

Tuttavia, almeno scorrendo gli ultimi arresti della Cassazione, emerge che la presunzione in esame rimane valida anche dopo l'introduzione della modifica normativa, la quale (secondo tali pronunce) non comporterebbe alcuna inversione del riparto dell'onere probatorio, né precluderebbe il ricorso alle presunzioni semplici disciplinate dal Codice civile.