UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto

Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza
a.a. 2024/2025

La presunzione giurisprudenziale di occulta distribuzione di utili extracontabili

Relatore:

Ch. mo Prof. Mauro Beghin

Laureando:

Alessandro Mappa

Matricola n. 2003327

INDICE

1 INTRODUZIONE 3

2 CONSIDERAZIONI SULLE PRESUNZIONI GIURISPRUDENZIALI 9

2.1 LE PRESUNZIONI NELLA PROSPETTIVA DELL'ACCERTAMENTO DEI FATTI MATERIALI.....9
2.2 LA GENESI DELLE PRESUNZIONI GIURISPRUDENZIALI 16
2.3 LE PRESUNZIONI NELL'ESERCIZIO DELLA FUNZIONE AMMINISTRATIVA D'IMPOSIZIONE 27

3 L'ACCERTAMENTO PRESUNTIVO DELLA DISTRIBUZIONE DI UTILI EXTRACONTABILI 36

3.1 ASPETTI SOSTANZIALI E PROCEDIMENTALI NELLO SCHEMA DI FUNZIONAMENTO DELLA PRESUNZIONE 37
3.2 I COSTI INDEDUCIBILI E LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO 47
3.3 LA DISTRIBUZIONE OCCULTA TRA PROVVEDIMENTI IMPOSITIVI E SOSTITUZIONE TRIBUTARIA 57
3.4 LA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE OCCULTA E LA PROVA CONTRARIA DA PARTE DEL CONTRIBUENTE: DIFFICOLTÀ E CONSEGUENZE PRATICHE 72
3.5 CONCLUSIONI.....84

4 BIBLIOGRAFIA 88

1 Introduzione

Il tema della presunzione di occulta distribuzione di utili extracontabili nelle società a base ristretta è un argomento attuale, che desta preoccupazione tra gli imprenditori del nostro Paese. Questo argomento è stato oggetto di diverse pronunce giurisprudenziali, le quali statuiscono la legittimità di tale presunzione, seppur di origine giurisprudenziale e, pertanto, priva di sostegno normativo.

La società di capitali consiste in una "organizzazioni di persone e mezzi per l'esercizio in comune di un'attività produttiva, dotate di piena autonomia patrimoniale"[1], perciò il socio non risponde personalmente delle obbligazioni sociali contratte (tranne nei casi previsti dalla legge). All'interno di questa definizione, vi sono anche le società a ristretta base, le quali sono generalmente organizzate in forma di S.r.l. o S.p.a.

Diversamente da quanto si potrebbe pensare, non esiste una definizione giuridica di "società a base ristretta", né all'interno del Codice civile né all'interno del TUIR, ma è frutto di un'elaborazione giurisprudenziale consolidata. La giurisprudenza[2] inquadra la società a base ristretta come una società caratterizzata da una ristretta compagine sociale, il che, normalmente, comporta un vincolo di solidarietà e "reciproco controllo" tra soci nella gestione sociale, nonché un grado piuttosto elevato di compartecipazione e conoscenza degli affari sociali. Rasi F., le ha definite: "quelle società che assumono la forma di società di capitali (tipicamente S.r.l.), ma che si caratterizzano per una compagine azionaria qualitativamente, e quantitativamente ristretta" [3].

Per quanto non sussista un numero preciso di soci che conduca alla qualificazione della società come "ristretta base", la corte di legittimità riconosce di poter definire a "ristretta base partecipativa" una SRL che abbia: sei soci appartenenti a tre nuclei familiari differenti[4]; cinque soci senza alcun legame di parentela[5]; partecipazione da un'altra società a ristretta base partecipativa[6]. Si evince, pertanto, che non è tanto il dato numerico dei soci il discrimine, quanto il vincolo di solidarietà.

---

[1] Definizione del Consiglio Nazionale del Notariato.

[2] In particolare, Cass. civ., 29 luglio 2016, n. 15828, ma anche Cass. civ., 5 maggio 2003, n. 6780; Cass. civ., Sez. V tributaria, 8 luglio 2008 n. 18640; Ficari V., *Presunzione di assegnazione di profitti extra-bilancio ai soci e attribuzione di costi fittizi*, in Corr. trib., 2008, 1054.

[3] Rasi F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p.17

[4] Cassazione 13399/2003.

[5] Cassazione 3896/2008.

[6] Cassazione, ord., n. 27049 del 23 ottobre 2019.

In merito al sistema di tassazione dei singoli Stati membri è intervenuta la Corte di giustizia UE, la quale ha stabilito che il regime di tassazione degli utili sui dividendi è di competenza interna dei singoli Stati membri[7]. In Italia, il sistema impositivo sulle attività di produzione è strettamente dipendente dalla tipologia del soggetto passivo e dall'organizzazione di cui esso stesso si dota.

Il tema della tassazione degli utili distribuiti rappresenta un punto centrale che racchiude interessi intra ed extra societari.

Per questo motivo è necessario, *in primi*s, chiarire che cosa si intende per "utile". L'utile aziendale è il profitto positivo che deriva dal funzionamento dell'azienda ed è determinato in considerazione degli elementi attivi e passivi nel bilancio patrimoniale. Ai fini fiscali è necessario distinguere ciò che riguarda la distribuzione di utili e ciò che invece è la distribuzione di riserva di capitale. Infatti, l'art. art. 47, comma 5, Tuir., sostiene che non rientrano nella definizione di "utile", quella somma e quel valore di beni che vengano conferiti al soci come distribuzione di riserva di capitale[8]. Pertanto, qualora al socio vengano distribuite tali riserve, non sarà sottoposto a tassazione, poiché potrà essere considerato utile, solo il *surplus* del costo fiscale della partecipazione. In tal caso, ciò che viene distribuito come ripartizione di riserve di capitale, riduce il costo della partecipazione.

Si ritiene che il disposto dell'art. 47 Tuir., esprima un principio generale dell'imposizione del reddito, ovvero che non è rilevanti ai fini reddituali tutto ciò che consiste in una mera reintegrazione patrimoniale. Da ciò, ne consegue che la tassazione della distribuzione avverrà solo quando essa sia espressione di utili o del plusvalore prodotto dalla società[9].

Il risultato della produttività societaria può essere determinato precisamente solo al termine del ciclo di produzione, ma la legge permette ai soci di ottenere una corrispondenza di quanto prodotto, in esercizi sociali annuali.

Una fase essenziale per determinare la distribuzione dei profitti è l'approvazione del bilancio, che avviene tramite l'assemblea dei soci ex art. 2433 co. 1 c.c., il quale dispone che: "La deliberazione sulla distribuzione degli utili è adottata dall'assemblea che approva il bilancio ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal consiglio di sorveglianza,

---

[7] Corte giustizia UE, sez. VII, 30 gennaio 2020, n. 156.

[8] Esse riserve possono essere: riserve e fondi costituiti con sopraprezzi di emissione; interessi di conguaglio; versamenti a fondo perduto o in conto capitale; saldi di rivalutazione monetaria in sospensione d'imposta.

[9] Tassani T., *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, Giuffrè, 2007, 332 ss.

dall'assemblea convocata a norma dell'articolo 2364 bis, secondo comma". Tale assemblea non solo approva il bilancio, ma può statuire per la eventuale distribuzione degli utili ai soci, la cui fase si pone logicamente successiva rispetto all'approvazione del bilancio.

Secondo l'orientamento giurisprudenziale prevalente[10], l'invalidità della dichiarazione di approvazione del bilancio comporta delle conseguenze in merito alla validità della seguente dichiarazione di distribuzione dell'utile; pur pacifico che la delibera di approvazione del bilancio e quella di distribuzione degli utili siano distinte concettualmente, esse sono obiettivamente connesse[11].

Fattispecie differente è quella in cui viene impugnata la disposizione di approvazione del bilancio, in seguito al pagamento dei dividendi, ed emerge che il dividendo percepito dai soci non è concretamente realizzato dalla società. Tale situazione è tipizzata all'art. 2433, co. 4 c.c. secondo il quale "i dividendi pagati in violazione delle disposizioni del presente articolo non sono ripetibili, se i soci li hanno ricevuti in buona fede sulla base di un bilancio regolarmente approvato, da cui risultano profitti netti corrispondenti".

Nelle società di capitali, la norma dell'articolo 2350 c.c. sostiene che "ogni azione conferisce il diritto a una quota proporzionale degli utili netti". Questo diritto è giustificato dalla stessa definizione di società, come enunciato dall'articolo 2247 del Codice civile, secondo il quale i contributi dei soci sono destinati all'esercizio comune di un'attività economica "con l'obiettivo di condividere gli utili". Nonostante ciò, l'orientamento maggioritario nella giurisprudenza[12] ritiene che, in realtà, il socio non abbia un diritto effettivo di distribuzione degli utili nei riguardi della società, dal momento che la decisione ad essa connessa è nelle sole mani dell'assemblea. Per questo motivo, il diritto in capo al socio alla distribuzione dell'utile di bilancio nasce quando la maggioranza assembleare ne decide la distribuzione; prima di allora, vi è solo l'aspettativa, infatti, l'assemblea potrebbe anche decidere di utilizzare gli utili in maniera diversa, per esempio reinvestendoli[13].

---

[10] Cass. Civ., Sez. I, ordinanza 2 ottobre 2018, n. 23950 sostiene che: "Le deliberazioni di approvazione del bilancio e di distribuzione degli utili costituiscono atti distinti, sia pure contestuali e legati da vincolo di dipendenza, nel senso che la seconda, ove la prima sia contraria alla legge o all'atto costitutivo, ne risulta viziata da invalidità derivata".

[11] Trib. Milano, 13 gennaio 1983, Soc. Yacarè c. Banca d'America e d'Italia, in Foro it., 1984, I, 1068; Trib. Milano, 30 aprile 1992, Bastogi s.p.a. c. Adileasing s.p.a, in Società, 1992, 1681.

[12] Cass. 28 maggio 2004, n. 10271; Cass. 11 marzo 1993, n. 2959.

[13] Pandolfini, *Società: la distribuzione degli utili ai soci*, in assistenza-legale-imprese.it.

Il primo capitolo della tesi si pone come obiettivo l'analisi sul ruolo delle presunzioni nel nostro sistema giuridico e quali sono le condizioni necessarie al loro operare. A seguito di un inquadramento generale, si procede con la distinzione tra la diverse tipologie di presunzione e con la struttura del ragionamento inferenziale. In base a queste considerazioni, ci si addentra nella fattispecie delle presunzioni giurisprudenziali, le quali derivano dalle presunzioni semplici, ma – nel tempo – sono diventate delle vere e proprie "*regulae juris*", ancorché di origine giudiziale.

Infine, il primo capitolo conclude con l'indagine del meccanismo presuntivo all'interno dell'ordinamento tributario, in particolare si analizzano le presunzioni legali relative e semplici, le quali sono preferite rispetto a quelle assolute, poiché più garantiste nei confronti del contribuente.

Il secondo capitolo della tesi si pone come obiettivo la disamina della presunzione di distribuzione occulta di utili extracontabili, la quale pone il suo centro di gravità nella ristrettezza della base societaria. Dapprima, si evidenzia il suo meccanismo operativo, per poi proseguire con l'analisi delle critiche al suo funzionamento, incluso il vaglio nei suoi risvolti processuali. Infine, si conclude con la valutazione dell'onere della prova e la possibilità della società/del socio di svincolarsi tramite prova contraria.

2 Considerazioni sulle presunzioni giurisprudenziali

2.1 Le presunzioni nella prospettiva dell'accertamento dei fatti materiali

La dottrina ritiene la categoria delle presunzioni – nonostante le disposizioni che le regolano possano far apparire diversamente – come non unitaria e reputa impossibile trovare un minimo comune denominatore a livello di struttura e funzione[14]. Per questa ragione Andrioli non ritiene sensato "insistere ad assommare presunzioni legali e presunzioni semplici nella stessa categoria, per la quale non fungono da cemento connettivo né la struttura, né la funzione"[15].

La presunzione consiste nell'epilogo di ciò che il giudice valuta sulla sussistenza della prova di un determinato fatto tramite la presunzione stessa; la legge le definisce come: "le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato". Per tale ragione, la presunzione non può considerarsi solo la fine della "fissazione formale del fatto controverso"[16], ma deve essere considerata anche come l'origine (*rectius*, il presupposto) di tale procedimento[17].

È essenziale che, affinché la presunzione consista nella premessa di tale ragionamento, possieda delle caratteristiche, disposte ex art. 2729 c.c., quali: gravità, precisione e concordanza.

Bisogna però considerare che il dato normativo non parla di "presunzione", bensì di "presunzioni" e si ritiene che tale espressione non sia casuale, ma sia una scelta del legislatore nel volere una corrispondenza di presunzioni che presentino i requisiti *ut supra*; sul punto, Chiovenda si esprime così a tal riguardo: "Il giudice non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti, e solo nei casi in cui la legge ammette la prova testimoniale (Art. 1354). È questo un altro caso sopravvissuto di regole legali sulla prova: ma l'interpretazione sua non può essere letterale. Anche un solo indizio può essere così grave da formare la convinzione del giudice"[18].

---

[14] Fabbrini G., *voce Presunzioni*, in Dig. it. (disc. priv.), XIV, Torino, 1996, p. 279 ss;

[15] Andrioli V., *voce Presunzioni (Diritto romano)*, in Noviss. Dig. it., XIII, Torino, 1966, p. 766; prima di lui Sacco R., *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto,* in Riv. dir. civ., 1957, p. 399 ss., spec. p. 407.

[16] Carnelutti F., *La prova civile*, Roma, 1947, 56.

[17] Carnelutti F., op. cit., 234.

[18] Chiovenda G., *Principi di diritto processuale. Le azioni. Il processo di cognizione*, Napoli, 1965, 853 ss.

Si può osservare che gli attributi previsti per la presunzione siano del tutto identici a quelli dell'art. 192, comma 2, c.p.p., il quale però parla di "indizi"[19]. Da ciò si potrebbe concludere che i due termini possano essere utilizzati come sinonimi, ma – come si è detto in precedenza – la presunzione rappresenta anche il termine del ragionamento presuntivo ed infatti la Cassazione ha ritenuto che "la probabilità riguarda il grado dell'inferenza, ossia: dai determinati indizi è probabile (più probabile che no) che la causa sia quella indicata dal danneggiato, ma non riguarda la rilevanza degli stessi indizi, che invece devono essere non già probabili, ma gravi, precisi e concordanti"[20].

Infatti, si concorda che il criterio probabilistico non debba determinare il peso degli indizi, i quali devono essere, secondo la legge all'art. 2727 c.c., accertati e quindi già noti e – al tempo stesso – non devono essere gravi precisi e concordanti, poiché – ex lege – sono requisiti richiesti alle presunzioni[21], proprio perché il fatto è ritenuto fondativo del ragionamento inferenziale[22]. Tale ragionamento, a ben vedere, consiste in un *iter* logico che non procede "all'indietro", quanto – piuttosto – procede "in avanti" e comporta la dimostrazione di un fatto che può essere una conclusione plausibile del ragionamento deduttivo[23].

In sostanza, con "presunzione" si intende sia l'epilogo del ragionamento inferenziale sia il presupposto di questo stesso, nonché si intende anche il ragionamento *in re ipsa*, diversamente dal termine "indizio" che si limita a costituire premessa del ragionamento, portando con ciò, ad una coincidenza solo parziale.

Ne consegue che deve considerarsi fortemente attenuata la considerazione della presunzione come prova indiretta di importanza minore[24].

Per quanto riguarda la classificazione delle prove bisogna innanzitutto distinguere tra prova diretta e prova indiretta. La prova diretta ha ad oggetto direttamente il fatto che

---

[19] Sempre Chiovenda G., op. cit., 853, ritiene che la legge chiami, erroneamente, presunzioni, i fatti da cui si traggono argomentazioni sull'esistenza di ulteriori fatti, ma la terminologia più esatta sarebbe "indizi".

[20] Cass. civ., 26 aprile 2023, n. 10978, in Responsabilità Civile e Previdenza, infra, 531.

[21] Andrioli V. osserva che, storicamente, "le *presumptiones* avevano a loro base non già la verità, bensì la verosimiglianza e la probabilità: nella dottrina moderna è stato possibile affermare, appunto, che la presunzione va vista come un sostituto della prova", Andrioli V., *op. cit.*, p. 765.

[22] Taruffo M., *Presunzioni*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1991, 3 ss.; Comoglio L. P., *Le prove civili*, Torino, 2010, 671 ss.

[23] Cass. civ., sez. III, 22 giugno 2020, n. 1218; Cass. civ., sez. V, 5 giugno 2019, n. 15454; Cass. civ., sez. VI-2, ord. 291 gennaio 2019, n. 2482.

[24] Patti-Poli S., *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022.

deve essere provato[25], mentre la prova indiretta ha ad oggetto un fatto differente dal quale si ricava un'inferenza relativa al fatto principale. Nell'attuale contesto giuridico, non bisogna commettere l'errore di ritenere la prova diretta più "forte" di quella indiretta, poiché l'unico fattore rilevante a determinare il peso probatorio è la "validità logica e la credibilità razionale dell'argomentazione che porta a formulare una valutazione conclusiva circa il *factum probandum*."[26].

Proseguendo con la classificazione, si distingue tra presunzioni legali (le quali sussistono quando il ragionamento inferenziale che connette fatto noto ed ignoto è compiuto dal legislatore, il quale lo trasforma in disposizione normativa imponendo al giudice lo stesso ragionamento) e semplici (in tali presunzioni è il giudice che effettua il ragionamento inferenziale, qualora non vi siano disposizioni). Per questo motivo, la definizione fornita dall'art. 2727 c.c. non sembra essere coerente, poiché la dottrina ritiene che tali presunzioni legali agiscano in un meccanismo che incide nella distribuzione dell'onere della prova e non sull'accertamento in giudizio[27].

Ancora, le presunzioni legali si differenziano tra assolute e relative in base alla *chance* che si vuole concedere al soggetto che subisce la presunzione.

In particolare, il vero nucleo di distinzione tra le presunzioni riguarda quanto esse siano in grado di incidere sull'onere della prova.

Le presunzioni legali assolute agiscono ad un livello astratto "mediante l'introduzione di un elemento ulteriore di cui viene sancita la piena equivalenza, per la produzione degli effetti, ad altro elemento della fattispecie"[28], pertanto il soggetto tenuto alla prova sarà favorito, dal momento che sarà impegnato a dimostrare più agevolmente un elemento predisposto dal legislatore. In queste presunzioni, non vi è la possibilità di fornire prova contraria e, per questo motivo, si sostiene che la presunzione assoluta non modifichi il soggetto tenuto alla prova di un fatto, ma il fatto stesso che è oggetto di prova, incidendo quindi, non con una modificazione vera e propria dell'onere della prova, ma operando sul diritto sostanziale[29].

---

[25] Taruffo M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in Tratt. dir. civ. comm. Cicu-Messineo, continuato da Mengoni, v. III, t. 2., sez. 1, Milano, 1992, 428 s.
[26] Rizzo N., *Ipotesi sulle presunzioni semplici*, in Responsabilità Civile e Previdenza, fasc.2, 1° febbraio 2024, pag. 393.
[27] Taruffo M., *op. cit.,* p. 1 ss.
[28] Vallebona A., *L'onere della prova nel diritto del lavoro*, Padova, 1988, p. 14.
[29] Taruffo, M., *op. cit*., 1.

Nella sostanza, la legge utilizza le presunzioni assolute come strumenti per modificare la configurazione di una determinata fattispecie giuridica, consolidando in "forme giuridiche positive, determinate regole di esperienza"[30].

In particolare, Taruffo osserva che le disposizioni che impongono presunzioni assolute non incidono sulla verità dei fatti, ma – tramite un ragionamento presuntivo che è il cuore della norma stessa – impone la dichiarazione di nullità di un atto o l'esclusione di un'azione processuale[31].

È differente il sistema delle presunzioni legali relative (dette anche *juris tantum*), le quali provocano l'inversione dell'onere della prova; in tal senso, come osserva Andrioli, quando il soggetto verso il quale opera favorevolmente la presunzione dimostra il c.d. fatto noto, onera la controparte di fornire la prova contraria e, nel caso di tale presunzione, "il fatto indiziante non entra a pieno titolo nella fattispecie con valore pari a quello degli altri elementi, ma rimane in una posizione subordinata potendo sostituire al fine della produzione degli effetti, un determinato elemento costitutivo solo a condizione che di questo non sia dimostrata l'inesistenza. In conclusione, la presunzione relativa non modifica l'oggetto della prova, ma ne inverte l'onere"[32].

La presunzione legale relativa ha l'effetto di sollevare una parte dalla dimostrazione di un determinato fatto e, d'altra parte, per il soggetto sfavorito ha l'effetto di imporre la prova contraria, la quale potrà orientarsi sul fatto contrario a quello presunto o su fatti non compatibili con lo stesso[33]. La giurisprudenza ha evidenziato che per provare il fatto contrario può essere utilizzato ogni mezzo, inclusa una singola presunzione semplice, ancorché grave e precisa[34].

Si può, quindi, osservare come tra le presunzioni legali relative ed assolute vi sia una differenza sostanziale e si riscontra come unico denominatore comune la *ratio* giustificativa, la quale consiste nel voler favorire un certo soggetto sottoposto ad un onere probatorio assai complesso.

---

[30] Comoglio, L.P., *op. cit.*, 650 ss.

[31] Fabbrini G., *op cit.*, p. 280, ritiene che l'unico elemento distintivo tra le due presunzioni legali consta nella concessione di fornire prova contraria.

[32] Vallebona A., *L'onere della prova nel diritto del lavoro*, op cit., p. 16.

[33] Fabbrini, G., *op. cit.*, 283; Patti, S., *Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione*, in *Riv. dir. civ*., 2001, I, 487.

[34] Cass., 16 maggio 1997, n. 4328; Cass., 21 giugno 1985, n. 3721.

In base a quanto detto, la presunzione legale relativa sembra essere più una "regola legale che, al verificarsi di certe condizioni, inverte l'onere probatorio di un elemento della fattispecie"[35], come osserva lo stesso Sacco, il quale asserisce che la suddetta presunzione "a differenza delle prove, non vale a persuadere il giudice, ma determina semplicemente un suo dovere di comportarsi in un modo dato"[36].

Ancora diverso è lo schema delle presunzioni semplici, le quali operano essenzialmente nella fase decisoria, incidendo nel processo di libero convincimento del giudice. Sono considerate atipiche, poiché vengono determinate in via residuale e – come enuclea l'art. 2729 – non sono regolate dalla legge, ma sono "lasciate alla prudenza del giudice"[37]. A tal proposito la giurisprudenza è concorde nel non voler limitare la discrezionalità del giudice, fintanto che essa sia adeguatamente giustificata[38].

In particolare, Patti S. rileva che "le presunzioni semplici rappresentano un fenomeno diverso e più complesso di quello delle presunzioni legali iuris tantum, perché il ragionamento del giudice che "trae" la presunzione non mira a ripartire l'onere della prova ma ha ad oggetto la formazione e la sussistenza della prova, avvicinandosi sensibilmente a quello che il giudice stesso compie per valutare la prova e pervenire al convincimento circa la verità del fatto rilevante per la decisione"[39].

La dottrina, infatti, è concorde nel muovere critica all'art. 2727 c.c. quando avvicina le presunzioni legali e le presunzioni semplici, ritenendole entrambe delle conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto conosciuto per risalire ad un fatto non noto[40]. Ciò che si critica è l'accostamento di due istituti che presentano più differenze che punti in comune, dal momento che le presunzioni legali relative[41] ed assolute[42] sono delle vere e proprie regole di ripartizione dell'*onus probandi*, mentre la presunzioni semplici consistono in norme sulla prova del fatto.

---

[35] Vallebona A., *L'onere della prova nel diritto del lavoro*, op cit., p. 17.
[36] Sacco R., *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto*, op. cit., p. 408.
[37] Sul tema del "prudente apprezzamento" del giudice in relazione alle presunzioni si veda Taruffo M., *Commento all'art. 116 c.p.c.*, in Carratta, A.-Taruffo, M., *Commentario del codice di procedura civile. Libro primo: disposizioni generali art. 112-120. Poteri del giudice*, Bologna, 2011, 519 ss.
[38] Cass., 22 gennaio 2009, n. 1632; Cass., 26 novembre 2008, n. 28224; Cass., 18 agosto 2007, n. 17628; Cass., 11 maggio 2007, n. 10847.
[39] Patti S., *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, in Il ragionamento presuntivo. *Presupposti, struttura, sindacabilità*, a cura di Patti e Poli, Torino, 2022, p. 3 ss., spec. p. 12; Patti, *Note in tema di presunzioni semplici*, in Riv Trim. di Dir. e Proc. Civile, 2020, III, p. 891 ss.
[40] Ramponi L., La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano, Torino, 1890, 19; Andrioli V., op. cit., 766; Patti S., *Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione*, cit., 481.
[41] Fabbrini G., *Presunzioni*, in Dig. it., disc. priv., Sez. civ., XIV, Torino, 1996, 279 ss.
[42] Comoglio L.P. - Ferri C.- Taruffo M., *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1995, 628.

La legge ha individuato i requisiti al fine di determinare l'utilizzo del sistema presuntivo (art. 2729, comma 1 c.c.) per evitare fallacie e fraintendimenti nel sistema che possono essere opera del giudice; ma, in mancanza di una previsione normativa, aumenta implicitamente lo spazio discrezionale di quest'ultimo, il quale dovrà basarsi sul criterio di razionalità e controllabilità.

La dottrina ha analizzato la presunzione, sostenendo che essa risulta attendibile in quanto consistente in un'inferenza probabile[43] e tale criterio di probabilità può essere riscontrato già nei requisiti di gravità e precisione.

Per quanto riguarda il requisito della gravità, esso inerisce "al grado di continuità logica tra il fatto noto e quello ignoto [per cui] è grave l'inferenza presuntiva più attendibile tra le diverse inferenze desumibili dallo stesso fatto". Per precisione, si segnala che i giudici della Corte di cassazione, ritengono sufficiente che "l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica"[44]. In tal senso si osserva come tale elemento contenga *in re ipsa*, il criterio probabilistico. Ciò avviene perché si vuole che il fatto sotteso al ragionamento inferenziale sia "certo"[45].

È bene considerare che – al fine di un corretto ragionamento presuntivo giuridicamente valido – la Corte di legittimità non ritiene necessario che il fatto ignoto sia l'unica ed inequivocabile conclusione ricavata dal fatto noto, poiché si ritiene sufficiente che da quest'ultimo, sia rappresentabile come conseguenza l'esistenza del fatto ignoto secondo il criterio probabilistico dell'"id quod plerumque accidit"[46].

Proprio per questo, la prova contraria potrà basarsi sul *deficit* di questa caratteristica, ad esempio sostenendo che il socio svolge un'ulteriore e diversa attività che produce un reddito diverso ed autonomo.

Il secondo requisito è quello della precisione, il quale porta a giungere a conclusioni limpide sui fatti non noti ed è parzialmente simile a quello della gravità. Il requisito di precisione è carente quando la presunzione genera ambiguità; quindi, i fatti noti non portato a conclusioni convergenti, ma sono per lo più in contraddizione o portano ad una

---

[43] Rasi F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali e ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, op. cit., p. 25.
[44] Rasi F., op. loc. cit.
[45] Cass. civ., sez. III, 4 agosto 2017, n. 19485.
[46] Cass. civ., sez. III, 19 agosto 2007, n. 17457; Cass. civ., sez. II, 6 febbraio 2019, n. 3513; Cass. civ., sez. II, 31 ottobre 2011, n. 22656.

moltitudine di fatti differenti[47]. Si ritiene che esso costituisca il requisito che presenta maggiormente riferimento al concetto probabilistico, poiché la deduzione precisa è quella – sempre secondo Rasi – "più probabile intorno al fatto da provare".

L'ultimo requisito è quello della concordanza che consiste nella possibilità di produrre un certo numero di ragionamenti (*rectius,* minimo due), basandosi su diversi fatti noti, i quali ragionamenti deduttivi conducono ad una conclusione univoca. Se così si ritenesse adempiuto il requisito, vorrebbe dire che solo al cospetto di più elementi presuntivi[48] possa esservi concordanza in ossequio alla dimostrazione del fatto non noto. Essa rappresenta un "requisito del ragionamento presuntivo, che non lo concerne in modo assoluto, cioè di per sé considerato, come invece gli altri due elementi, bensì in modo relativo, cioè nel quadro della possibile sussistenza di altri elementi probatori, volendo esprimere l'idea che, intanto la presunzione è ammissibile, in quanto indirizzi alla conoscenza del fatto in modo concordante con altri elementi probatori, che, peraltro, possono essere o meno anche altri ragionamenti presuntivi"[49].

È chiaro che l'elemento della concordanza comportante un risultato unidirezionale – così compiuto – assumerebbe le vesti di vera prova[50].

Secondo Succio e Rasi, anche un solo elemento può fornire un certo grado probabilistico al fatto da provare e, qualora presenti le suddette caratteristiche, può essere fondativo della prova del fatto sconosciuto; infatti, una parte della dottrina ha ritenuto ragionevole l'utilizzo di un solo elemento purché "idoneo a trarre una presunzione grave e precisa"[51]. Ciò avviene perché si vuole evitare che la norma ponga delle barriere eccessive nell'applicazione del meccanismo presuntivo[52].

Altra parte della dottrina ritiene che, anche ammettendo che la presunzione grave sia probabile, essa non è comunque sufficiente – da sola – a sorreggere il peso della prova

---

[47] Comoglio L.P. – Ferri C. – Taruffo M., *Lezioni sul processo civile*, I, Bologna, 2011, 508.

[48] Cass., sez. civ., 31 ottobre 2008, n. 26331 ritiene che: "Vi è stata quindi erronea applicazione del meccanismo che governa l'uso delle presunzioni, viziato in origine dalla omessa individuazione della plurima degli indizi e conseguentemente dalla mancata ricerca della loro concordanza, nonché della precisione, gravità e unidirezionalità degli altri elementi eventualmente disponibili", richiedendo quindi, la necessità di indizi plurimi pena il vizio motivazionale.

[49] Cass. civ., sez. III, 19485/ 2017.

[50] Taruffo M., *Considerazioni sulle prove per induzione,* in Riv. trim. dir. proc. civ., 2010, 4, 1165 ss.

[51] Cipolla G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 449.

[52] Succio R., *La presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base: il punto sulla giurisprudenza (parte seconda)*, nota a Cass. sez. V, sent. 10 ottobre 2024, n. 26473, in Riv. dir. trib., 6 febbraio 2025; Rasi F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali e ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, op. cit.

fiscale, poiché non solo deve essere probabile, ma deve risultare "la più probabile tra quelle che possono derivare dal fatto noto". Per essere la più probabile, è necessaria la presenza di almeno altri elementi confermativi, in pratica "la ristrettezza della compagine sociale, in mancanza di altri attendibili elementi probatori, (è) insufficiente a far ritenere che, con maggiore probabilità rispetto ad altre ipotesi possibili, i maggiori utili accertati alla società siano stati effettivamente ripartiti tra i soci"[53].

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel prevedere la non necessaria presenza di deduzioni, se la presunzione presenta sufficiente gravità e precisione, e potrà fondare l'accertamento del fatto non noto[54]. Essa presunzione si dovrà basare, *in extremis*, sul c.d. criterio della probabilità prevalente, il quale richiede che il giudice debba dare più elevato rilievo all'inferenza dotata del maggior grado probabilistico se le presunzioni sono discordanti[55].

2.2 La genesi delle presunzioni giurisprudenziali

Operata questa *summa* in tema di presunzioni, è bene addentrarsi all'analisi specifica della presunzione giurisprudenziale in ambito tributario, la quale era già stata utilizzata negli anni Ottanta[56] in relazione agli accertamenti – in capo alle società a ristretta compagine sociale – dei maggiori ricavi o minori costi, per desumere la suddivisione dell'imponibile sottratto, dal momento che sembrava logico ritenere presente un vincolo di solidarietà tra soci[57], il quale assume anche i connotati della compartecipazione al fenomeno evasivo.

Bisogna evidenziare come essa presunzione non presenta natura legale, cioè non è prevista dalla legge, ma è frutto di un'elaborazione giurisprudenziale che può essere fatta

---

[53] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria*, in Rass. Trib., 2013; in tal senso si muove anche Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in GT - Riv. giur. trib., 2004, 5, 436.

[54] Giurisprudenza: Cass., sez. civ., 29 luglio 2009, n. 17574; Cass., sez. civ., 11 settembre 2007, n. 19088. Dottrina: Taruffo M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali,* Milano, 1992, 449 ss.

[55] Taruffo M., op. cit., 264 ss.

[56] Cass. civ. n. 941/1986; Cass. civ. n. 2870/1990.

[57] Menchetti E.M., *"Multilivello" la presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa,* nota a Cass. civ. n. 13841/2021, in Tax News, 10 febbraio 2023.

valere in giudizio, nel quale il Giudice potrà utilizzarla per fondare il proprio convincimento[58].

Le presunzioni giurisprudenziali nascono dall'utilizzo da parte dei giudici di una ripetizione costante di decisioni giudiziali, che hanno l'intenzione di mallevare una parte dall'onere di provare un certo fatto, escluse le circostanze in cui ciò non sia già disposto dalla legge[59].

La genesi di questo tipo di presunzione avviene tramite il consolidamento di orientamenti giurisprudenziali, i quali recepiscono i ragionamenti inferenziali svolti dall'Amministrazione finanziaria negli atti di accertamento. L'origine pretoria di questo fenomeno spiega la denominazione in "presunzioni giurisprudenziali"[60].

La vera unicità di queste presunzioni è dettata dal fatto che la conseguenza logica tra fatto noto e non noto non è stabilita dal legislatore, ma da una prassi di accertamento che viene sostenuta in sede giurisdizionale. Ciò che può avvenire è che la legge non predetermini la relazione tra il fatto conosciuto e sconosciuto, assumendo pertanto che rimangano valide le regole ordinarie afferenti alla ripartizione dell'onere della prova nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente; viceversa, può accadere che la prassi dei tribunali ribalti tale sistema, invertendo lo schema probatorio ed operando come una presunzione legale relativa pur non essendolo. La dottrina, infatti, osserva come tale meccanismo presuntivo comporti anche un'inversione dell'onere della prova, come se ci fosse una presunzione derivante *ex lege*, "pur in mancanza di una volontà legislativa"[61].

Si è parlato di queste presunzioni come "presunzioni senza legge o *contra legem*, perché la legge c'è (l'art. 2697 c.c.) ma la giurisprudenza stabilisce l'esatto contrario, determinando così per via giurisprudenziale un'inversione dell'onere della prova legislativamente previsto"[62]. Ciò comporta spesso un certo rischio per il contribuente, il

---

[58] Lovisolo A., *Limiti della presunzione e distribuzione di utili nelle società a ristretta base azionaria, in Dir. prat. trib.,* 1971, II, 543 ss.

[59] Verde G., *Le presunzioni giurisprudenziali (Introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova)*, in Foro it., 1971, 177 ss.; Patti S., *Note in tema di presunzioni semplici*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2020, 891 ss., spec. 917 ss.

[60] Il termine si trova in Verde G., *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974; ID., *op. loc. cit.*; Patti S., *Note in tema di presunzioni semplici*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2020, 3, p. 891.

[61] Schiavolin R., *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta degli utili di società di capitali a base ristretta si allontana sempre di più dai dati normativi,* in Dir. prat. trib., 2023, 4, 1246.

[62] Vanz G.*, Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, Dir. Prat. Trib., 2021, 6, 2586 e nota 7.

quale vede ridimensionato il suo diritto alla difesa che si traduce in contro prove quasi impossibili (*probatio diabolica*).

A ben vedere qualcuno potrebbe obiettare che, tali presunzioni ancorché senza riscontro con il dato normativo, non siano estranee alla realtà, trovando riscontro fattuale nella prassi. Il problema di questa osservazione è che si conferirebbe ai giudici il ruolo del legislatore, lasciando ampio margine spaziale di creazione di presunzioni, con il rischio che – con l'avvallo della Corte di legittimità – l'inferenza creata non possa più essere ritrattata[63].

Dal momento che l'inferenza potrebbe essere ritenuta solida, a discrezione della sensibilità del giudice che – in un dato momento storico – affronta la questione, essa non può essere ritenuta definitiva per quella determinata fattispecie, poiché altrimenti si finirebbe per far venir meno la *ratio* della presunzione, che può diventare esaustiva solo tramite una disposizione legislativa.

Tale fenomeno presuntivo è sempre stato malvisto in dottrina, anche precedentemente all'istituzione del comma 5-bis; infatti, la dottrina si era interrogata sulla ragione di tali presunzioni: se il presupposto di queste è un fatto considerato "normale" ci si chiede perché si voglia favorire – dal punto di vista probatorio – solamente la parte che faccia valere la presunzione[64].

Inoltre, senza una regolamentazione legislativa gli effetti delle presunzioni giurisprudenziali sono facilmente controllabili e ciò provoca una sensibile diminuzione delle *chance* difensive del contribuente (anche se, su un piano di valutazione più sistematica, si potrebbe dire che queste peculiari presunzioni soddisfano l'esigenza di conferire "certezza al diritto").

C'è chi ha ritenuto che l'inserimento della regola probatoria sul processo, invece che nello statuto del contribuente, abbia lo scopo di "impedire la creazione giurisprudenziale di presunzioni, spesso fondate sulla regola della vicinanza della prova e dirette ad addossare al contribuente l'onere di dimostrare circostanze contrastanti con un'inferenza probabilistica di fonte applicativa"[65].

---

[63] Sbroiavacca A., *Onere della prova e utilizzo di presunzioni di origine giurisprudenziale: compatibilità con l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/92 e primi orientamenti giurisprudenziali*, in Giurisprudenza delle imposte, Fascicolo 3/2023 – Vol. XCVI, pag. 280.

[64] Taruffo M., *Onere della prova,* Dig. Civ., 1995.

[65] Tinelli G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, Dir. Prat. Trib., 2023, 3, 933.

Inoltre, si deve tener presente che il comma 5-bis pone il legame tra la validità dell'atto e la coerenza della prova, volendo dare rilievo al principio di capacità contributiva, ed è evidente che – in questa dinamica – le presunzioni costituiscono dei semplici indizi che non possono essere utilizzati dall'atto impositivo in modo automatico e sporadico; in sostanza il comma 5-bis porta ad un superamento del meccanismo delle presunzioni giurisprudenziali[66].

Il meccanismo di funzionamento delle stesse, opera in continuità con quello delle presunzioni legali relative, pertanto, non possiedono una struttura di ragionamento logico, ma operano una redistribuzione dell'onere probatorio tra le parti.

In merito all'effetto che le presunzioni (legali relative e giurisprudenziali) hanno sul giudizio, esse si differenziano esclusivamente per la fonte di produzione, mentre in relazione alla *ratio* di quest'ultime vi è un connubio di motivazioni tecniche e politiche.

La ragione sottostante queste presunzioni è chiaramente la volontà di redistribuire l'onere della prova, sulla base della "tipicità sociale delle relazioni, al normale succedersi dei fatti, al regolare svolgersi degli eventi"[67].

È pacifico che il Giudice valuterà tali presunzioni giurisprudenziali in stretto legame al caso concreto, poiché nel processo deve essere fornita la prova del "fatto incerto".

Questo tipo di presunzione risulta particolarmente "aggressivo" e, come ha evidenziato la dottrina, essa presunzione nasce dalla prassi dei tribunali per poi diventare, in certi casi, una vera e propria presunzione potenzialmente contrastante con le scelte legislative[68].

In particolare, essa si comporta come una presunzione legale, eliminando lo spazio valutativo del giudice e lasciando solo lo spazio probatorio contrario per il contribuente, anche se nel corso del tempo detta prova contraria si è dimostrata diabolica[69].

Generalmente le regole dell'onere della prova, previste ex art. 2697 c.c., sono considerate – come evidenzia Micheli – una sorta di "dogma", poiché espressione di principi di

---

[66] Glendi C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, Dir. Prat. Trib., 2022, 6; Lovisolo A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, Dir. Prat. Trib., 2023, 1.

[67] Rizzo N., op. ult. cit.

[68] Tinelli G., *Diritto processuale tributario,* Padova, 2021, 218; Vanz G., *op. loc. cit.*

[69] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria",* in Rass. trib., 2013, 5, 113 ss.

"logica naturale" [70]; Taruffo definisce tale disposizione come l'unica "che possa definirsi propriamente come l'enunciazione di un principio generale"[71].

Il fenomeno in questione era stato individuato dalla dottrina italiana già a partire dagli anni Settanta del Novecento, quando gli venne dato il nome di "presunzioni giurisprudenziali"[72], ma vi è chi sostiene che le sue origini risalgono addirittura al diritto romano[73].

La caratteristica peculiare di tali presunzioni giurisprudenziali si scorge nel fatto che esse "non hanno la virtù di indirizzare il convincimento giudiziale in un certo senso, bensì quella di invertire o comunque di disporre in determinate materie gli oneri probatori delle parti nel processo"[74], anche qualora non vi sia alcuna disposizione legislativa in tale direzione.

Comoglio ha parlato di "creazione *prater legem* (ad opera degli stessi organi giurisdizionali) di presunzioni *juris tantum*, che, con la individuazione di "regole di giudizio" parzialmente difformi dai paradigmi dell'art. 2697, contribuiscono a correggere o ad integrare le fattispecie sostanziali primarie, da cui traggono origine i diritti tutelabili, ammettendo in ogni caso la prova contraria nei confronti dei *fatti* reputati *ope judicis* come *presunti*"[75]. Lo stesso era già intervenuto sul tema, sostenendo che si stessa operando una sorta di integrazione – giurisdizionale – qualora le norme sostanziali fossero incomplete, per giungere ad una "equa semplificazione delle fattispecie disciplinate in astratto, con una diversa ripartizione degli oneri probatori tra i litiganti coinvolti"[76].

L'utilizzo di tali presunzioni non è riconosciuto dalle motivazioni delle sentenze ed anzi, viene esaminato che esse portano "giustificazioni estremamente concise che danno per ovvia o per scontata o per imposta da non meglio definite esigenze razionali la ripartizione degli oneri probatori prescelta" e sembra che "la giurisprudenza avverte, consapevolmente o no, che sono in gioco le regole di decisione del rapporto sostanziale

---

[70] Micheli G.A., *L'onere della prova,* Padova, 1966, p. 3.

[71] Taruffo M., *Il regime probatorio: i principi generali,* Contr. e impr., 2014, I, p. 1., il quale sottolinea anche, come nella prassi risulti assai difficoltosa l'applicazione di tali regole.

[72] Verde G.*, Le presunzioni giurisprudenziali (introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova)*, in Foro it., 1971, XI, c. 178.

[73] De Maria M., *Delle presunzioni (art. 2727-2729),* in Il Codice civile, commentario diretto da Busnelli, Milano, 2014, p. 94.

[74] Verde G.*, Le presunzioni giurisprudenziali (introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova)*, op. cit., 178.

[75] Comoglio L.P., *Le prove civili*, Milanofiori Assago, 2010, pp. 322-323.

[76] Comoglio L.P., *Le prove,* in Trattato di diritto privato, XVIII, tomo I, diretto da Rescigno, Torino 1985, p. 214.

controverso più che i modi di formazione del suo convincimento"[77]. Si osserva anche come esse presunzioni si accompagnino spesso con altri fenomeni – che vogliono essere nascosti – quali, le presunzioni semplici, il principio di vicinanza della prova, ovvero il ricorso a prassi[78].

In sostanza, la presunta distribuzione emerge nella prassi, dalla quale si è potuto notare statisticamente che gli utili extrabilancio, piuttosto che avere altri impieghi, vengono distribuiti tra soci. Infatti, "Essere socio di una società di capitali con compagine sociale ristretta significa quindi trovarsi in una situazione oggettiva, che è giuridicamente rilevante perché, anche senza voler ipotizzare analogie con la sfera dell'illiceità parlando di "complicità" in senso tecnico, lo scarso numero di soci si converte nel dato qualitativo della maggior conoscibilità degli affari societari. La giuridicità di tale situazione oggettiva si esprime attraverso la sottoposizione del socio all'onere di conoscere"[79].

Bisogna evidenziare che la giurisprudenza ha citato tali presunzioni giurisprudenziali, seppur in rare circostanze[80], anche se, sostenendone la non applicabilità per non infrangere lo scoglio della doppia presunzione, qualora i maggiori ricavi in capo alla società fossero a loro volta fondati su presunzioni[81].

L'utilizzo della presunzione giurisprudenziale viene condannato dalla dottrina che lo ritiene in grado di cagionare "effetti pervasivi ed illogici" finanche "nefasti"[82].

È chiaro che lo schema delle presunzioni giurisprudenziali non segue l'alveo delle presunzioni semplici per almeno tre motivi: i) manca una deduzione logica dal fatto noto al fatto non noto; ii) la sua portata applicativa deriva dalla giurisprudenza, la quale non ha competenza in tema di accertamento[83]; iii) l'utilizzo di tali presunzioni "non soltanto elude la verifica della gravità, precisione e concordanza delle presunzioni ma altresì il limite di valore previsto per la prova testimoniale e richiamato dall'art. 2729, comma 2°, c.c."[84]. Sono presunzioni che nascono perciò nelle aule giudiziarie e che si trasformano,

---

[77] Verde G., *L'onere della prova nel processo civile*, cit., p. 142

[78] Verde G., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, in Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civile, 1992, III, p. 715 ss., spec. p. 721 ss.

[79] Cass., sez. trib., 29 gennaio 2008, n. 1906.

[80] Cass., ord., 17 novembre 2021, n. 3507; Cass., ord., 7 luglio 2017, n. 16917.

[81] Comm. trib. Puglia, Taranto, 10 ottobre 2019; Cass., sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9519.

[82] Cipolla G.M., *Le presunzioni nell'ordinamento tributario*, in Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità, cit., pp. 152-153.

[83] Benigni E., *Presunzioni giurisprudenziali e riparto dell'onere probatorio,* Torino, 2014, p. 199.

[84] Patti S., *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, op. cit., p. 23, il quale osserva che la confusione tra le due presunzioni "potrebbe essere determinata dalla circostanza che entrambe sono opera del giudice".

strada facendo, in vere e proprie regole di amministrazione. Tale fenomeno si sviluppa a seguito di una fase di destrutturazione del diritto, in cui si assiste all' "erosione" del primato di quest'ultimo e ad una decadenza della figura del legislatore in favore della figura del giudice. Infatti, quest'ultimo non si limita più solo alla mera applicazione ed interpretazione delle norme, ma allarga i suoi orizzonti alla ricerca della *ratio legis* e si inserisce in *medio* tra "la dimensione prescrittiva e quella argomentativa"[85].

Esse presunzioni non hanno un ruolo nel convincimento del giudice, ma hanno una funzione che le rende più simili alle presunzioni legali relative[86], dal momento che la parte attrice (in questo caso l'Amministrazione finanziaria) non avrà più l'onere di provare l'elemento fondativo della fattispecie, il quale sarà ritenuto provato sulla base "di schemi tipici di situazioni di fatto [che] tendono a ripetersi in modo relativamente costante in particolari settori dell'esperienza"[87].

La presunzione opera in conseguenza ad un'attenta valutazione del giudice, il quale può ritenere che un determinato fatto sia piuttosto difficile da provare, per le più disparate ragioni sia di carattere soggettivo (*status* del soggetto) sia di carattere oggettivo (prova negativa); in particolare Verde, analizza la ratio sottostante alla presunzione giurisprudenziale, ritenendo che le ragioni "possono essere varie, ma si riconducono ad un'unica direttiva fondamentale. L'animo umano è istintivamente portato a semplificare e a dare per costante ciò che sulla base della esperienza acquisita si produce normalmente. L'inversione, allora, diventa uno strumento per proteggere la parte che avrebbe difficoltà probatorie ovvero per concedere protezione alla parte che nello svolgimento del rapporto sostanziale è in indubbia posizione di debolezza"[88].

Alla parte non viene più richiesto un onere della prova gravoso – anzi, si può dire che essa venga esonerata – ma può essere comunque richiesto di produrre "elementi di convincimento minimi"[89], in ogni caso assai distanti dai fatti che sarebbero necessari a fornire piena prova del fatto.

In tale prospettiva, emerge chiaramente come la situazione processuale del convenuto risulti più spinosa, poiché è totalmente a suo carico il rischio della prova contraria del fatto presunto.

---

[85] Zaccaria G., *Postdiritto. Nuove fonti, nuove categorie*, Bologna, Il Mulino, 2022, pp. 19-20.
[86] Patti S., *Note in tema di presunzioni semplici*, op. cit., p. 918.
[87] Taruffo M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in Riv Trim. di Dir. e Proc. Civile, 1992, III, p. 733.
[88] Verde G., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, op. cit., p. 719.
[89] Taruffo M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, cit., p. 738.

Bisogna ulteriormente considerare che spesso le presunzioni giurisprudenziali sono "presunzioni che, a poco a poco, si astraggono dalle peculiarità dei casi concreti e assumono andamento tipico e costante"[90]; è altresì evidente come esse si differenzino dalle presunzioni legali quanto ad origine, poiché in tal caso è il giudice – e non la legge – a determinare una redistribuzione dell'*onus probandi.*

Normalmente la ragione che porta il giudice alla previsione del meccanismo presuntivo coincide con quella del legislatore per le presunzioni legali, cioè, derogare al riparto dell'onere in modo tale che, la parte più debole processualmente, possa giovare della presunzione, ma a tale ragione fa eccezione proprio la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili. Per questo si possono enucleare altre due ragioni sottostanti la modifica probatoria: i) la vicinanza della prova (che nel caso di specie sembra essere proprio la motivazione adeguata per il fatto che la prova dell'estraneità alla gestione societaria è – per ovvie ragioni – nella vicinanza del socio); ii) ritenere che "non valga la pena di chiedere ad una parte di provare ciò che a prima vista appare "normale", e che sia invece opportuno richiedere che spetti alla parte che ha allegato un fatto "anormale" o eccezionale di darne dimostrazione"[91].

In ultima analisi, appare utile soffermarsi sulla legittimità della presunzione giurisprudenziale, della quale la dottrina si è interrogata, dubitando della identificabilità di una terza fattispecie presuntiva dopo la presunzione semplice e legale.

In particolar modo, Taruffo si è interrogato in tal senso, valutando con favore da un lato l'orientamento giurisprudenziale che sollevava l'attore dalla produzione di una prova negativa, ma criticando dall'altro una "indebita creazione di norme giuridiche"[92]. Nello stesso riguardo si esprime Comoglio[93] che evidenzia il rischio di "incertezza e aleatorietà" con un forte rischio di discriminazioni da parte del giudice; problemi ai quali Faccioli[94] sembra trovare una soluzione ritenendo che sarà compito del giudice valutare la singola casistica al fine di comprendere se risulti sufficientemente fondata e credibile dal punto

---

[90] Verde G*., Le presunzioni giurisprudenziali,* cit., p. 188.
[91] Giussani A., *Sulla "vicinanza" della prova del vizio della cosa venduta*, in Riv. dir. proc., 2020, III p. 255 ss.
[92] Taruffo M., *La valutazione delle prove*, in La prova nel processo civile, a cura di Taruffo, Milano, 2012, p. 253. Utilizza la stessa espressione anche Cipolla G.M., *Le presunzioni nell'ordinamento tributario*, cit., p. 152.
[93] Comoglio L.P., *Le prove civili*, cit., p. 323
[94] Faccioli M., *"Presunzioni giurisprudenziali" e responsabilità sanitaria*, in Contr. e impr., 2014, I, p. 89.

di vista tecnico-giuridico, ma – interviene Verde[95] – tenendo presente l'inevitabilità della componente umana.

Il nostro sistema legislativo non conferisce, al giudice, il potere di redistribuire l'onere della prova in maniera differente rispetto alla previsione normativa; pertanto, la violazione dell'art. 2697 c.c. si avrà ogni qual volta si modifichi il riparto dell'onere della prova senza una previsione normativa alle spalle. Il giudice, tramite la creazione di presunzioni è capace di modificare il sistema dell'*onus probandi*, in sostanza essi si "auto-attribuiscono un potere discrezionale che nessuna norma ha loro conferito"[96].

Una parte della dottrina individuerebbe l'art. 2697 c.c. come una "norma in bianco", la quale risulterebbe, da sola insufficiente "a prospettare la preminenza degli interessi in gioco. Soltanto il diritto materiale può colmare questa insufficienza, indirizzando l'interprete verso i collegamenti che di volta in volta devono essere operati tra i fatti costitutivi dell'interesse e i fatti idonei a provarli"[97]; tale interpretazione, non risulta condivisibile, poiché non spiega (*rectius*, riconosce il potere redistributivo in capo al giudice), ma esamina la disposizione che, in combinato disposto con la norma sostanziale, permette di identificare " i fatti costitutivi della domanda e gli eventuali fatti modificativi, estintivi e soprattutto impeditivi" [98].

Il problema che si è, *de quo,* evidenziato attiene al possibile errore del giudice nell'interpretare come impeditivi degli elementi che in realtà hanno natura costitutiva, creando un caso patologico suscettibile di denunzia in forza dell'art. 360, comma 1°, n. 3[99].

Il padre di tale orientamento sostiene che "tocca alle norme di diritto sostanziale individuare i fatti da provare nell'àmbito della fattispecie"[100]; a tali parole Golia, aggiunge ed evidenzia che il Sacco parla espressamente di "norme sostanziali" e non di un giudice.

Un'altra possibile lettura per tentare di ritenere idoneo l'utilizzo della presunzione giurisprudenziale attiene a due parametri costituzionali quali gli artt. 3 e 24 Cost. Alla

---

[95] Verde G., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, cit., p. 720.
[96] Taruffo M., *La valutazione delle prove*, cit., p. 253 ss.
[97] Palazzolo S., *voce Presunzione (dir. priv.)*, in Enc. diritto, XXXV, 1986, p. 266.
[98] Golia M., *Onere della prova e presunzioni giurisprudenziali,* Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civile, fasc.1, 1° marzo 2023, p. 243.
[99] Golia M., op. cit., p. 243, ritiene che la fattispecie più preoccupante sia proprio quella in cui la stessa Corte di legittimità favorisce un orientamento poco razionale dell'art. 2697 c.c.
[100] Sacco R., *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto*, op. cit.

luce di tali articoli sarà, però, necessario ponderare tale interpretazione con altri valori costituzionalmente garantiti a favore della controparte.

La ricerca della *ratio* non può, di certo, muoversi sulla base dei diritti di difesa e di uguaglianza, poiché essi non sono a tutela del soggetto debole (*rectius*, non solo), ma sono a tutela di tutte le parti processuali ed in tale prospettiva emerge una distinzione fondamentale tra queste presunzioni e quelle legali; infatti, quest'ultime sono già astrattamente conoscibili e dunque, prevedibili dalle parti, al contrario delle presunzioni giurisprudenziali.

Non si potrebbe nemmeno asserire – al fine di ritenere il meccanismo presuntivo in esame prevedibile – il consolidamento nella giurisprudenza, poiché; i) "prima che una giurisprudenza si consolidi essa non esiste, e quindi non fornisce alcuna regola stabile di riferimento"; ii) la giurisprudenza è cangiante, e ad essa non si può dare lo stesso grado di affidabilità di una norma[101]. Peraltro, come si sa, il nostro sistema è di *civil law*, ed esso non impone ai giudici di seguire i precedenti giudiziali; pertanto, anche un singolo giudice potrà disattendere un orientamento consolidato.

In certi casi, tutt'al più, può emergere una compressione del principio inviolabile del contraddittorio, qualora il giudice modifichi il riparto dell'onere della prova in fase di decisione e cioè quando "la parte che risulta gravata di un onere che le viene imposta dal giudice non è più in grado di assolvere ad esso, neppure nell'ipotesi in cui disponesse di una prova idonea in tal senso"[102].

Inoltre, bisogna considerare che, seppur vero, che si può riscontrare una lettura (costituzionale) giustificativa delle presunzioni giurisprudenziali nelle ipotesi in cui risulta difficile, per la parte debole, la reperibilità della prova, è vero anche che in alcuni casi, tra i quali quello in oggetto della tesi, il vantaggio attribuito (all'Amministrazione finanziaria) non sembra ragionevolmente giustificato.

Per giunta, dal momento che la presunzione giurisprudenziale è idonea a modificare le risultanze della controversia, bisogna chiedersi se, allo stesso modo, ma in un momento anteriore, essa non possa incrinare l'obiettività del giudice[103].

---

[101] Taruffo M., *La valutazione delle prove*, cit., p. 258.

[102] Taruffo M., ivi p. 259; Patti S., *Spunti di teoria generale sull'onere della prova (anche in relazione al diritto tributario)*, in Obbl. e contr., 2009, VIII-IX, p. 682.

[103] Taruffo M., ivi, p. 256; Comoglio L.P., *Le prove civili*, cit., p. 323.

Difatti, il legislatore ha avocato a sé il potere di derogare alla disciplina dell'onere probatorio – e ciò è dimostrato dal fatto che le presunzioni siano governate dal principio di tassatività e divieto di analogia[104]– affinché le sue scelte politiche siano di natura generale e astratta, infatti Taruffo dice "altro è, infatti, che sia il legislatore sulla base di scelte di politica del diritto che sono sempre discutibili ma che almeno hanno il pregio di essere espresse e formulate in termini generali, a modificare con presunzioni la allocazione degli oneri probatori tra le parti, mentre cosa ben diversa è che a farlo sia il giudice, sulla base delle sue preferenze soggettive rispetto a quella che considera essere la giusta soluzione della controversia nel caso concreto"[105] . Tale volontà legislativa trova conferma dal fatto che diverse presunzioni giurisprudenziali si sono cristallizzate nel tempo al punto da diventare norme sostanziali e quindi, presunzioni legali[106].

In conclusione, si lascia spazio alla proposizione di Verde, il quale afferma che "l'interrogativo di fondo, allora, torna ad essere se una legislazione precostituita valga, per così dire, a rinchiudere la vita in una camera asettica, nella quale tutto sia riducibile a una proposizione sperimentale perfettamente controllabile, o se, invece, l'organismo vivente delle istituzioni giuridiche perpetui la sua esistenza attraverso i necessari momenti di sistole e di diastole, che sono tipici di ogni manifestazione dell'uomo. In tal maniera, la concentrazione, la sintesi, la razionalizzazione necessarie e inevitabili per la tendenza dello spirito umano a dominare l'esperienza, proprio nel nostro campo ci appaiono in un continuo sforzo di adeguamento, in una lotta costante contro le energie dilatanti, le forze centrifughe che frantumano le certezze faticosamente raggiunte, proponendo nuovi problemi"[107].

Lo strumento della presunzione giurisprudenziale – anche se diffuso nel suo utilizzo – appare criticabile, sia dal punto di vista giuridico sia dal punto di vista logico, almeno per altre tre ragioni.

La prima attiene all'aspetto giuridico, poiché la disciplina dell'onere della prova è di fonte esclusivamente legislativa e la giurisprudenza non ha (*rectius*, non dovrebbe avere) il

---

[104] Taruffo M., *Le prove per induzione*, in La prova nel processo civile, a cura di Taruffo, cit., p. 1104.
[105] Taruffo M., *La valutazione delle prove*, op. cit.
[106] Per comodità non si analizzeranno tutte le specifiche fattispecie, ma si osserva come alcune presunzioni abbiano addirittura superato la volontà legislativa, poiché nonostante l'espressa abrogazione normativa, la presunzione derivante dalla stessa ha continuato a vivere "de facto", si veda in tal senso Cass. Civ., Sez. III, ord. n. 5760, del 22 febbraio 2022.
[107] Verde G., *Le presunzioni giurisprudenziali*, cit., c. 90.

potere di derogare a quanto previsto dalla legge, ma si deve limitare alla sua interpretazione ed applicazione; pertanto, nessuna modifica del riparto dell'onere probatorio potrà essere originata dalla giurisprudenza.

La seconda considerazione da fare riguarda il valore del precedente giurisprudenziale, che – com'è ben noto – in Italia non costituisce vincolo per i giudizi futuri; infatti, la cristallizzazione di un orientamento ha valore nella componente sociologica del diritto, ma non nel diritto sostanziale.

In terza battuta, anche qualora ci si volesse alienare dai primi due problemi, bisogna tener presente che il tema delle sentenze è la ricostruzione di determinati accadimenti o, meglio, è un accertamento storico di eventi passati. In questa prospettiva si evidenzia che non può essere normata una ricostruzione storica, ma può essere considerata solo nel suo carattere epistemologico[108].

Al di fuori dalla Corte di legittimità, la quale però si limita ad avere funzione nomofilattica e costituisce l'unico caso in cui si astrae da una singola fattispecie, i giudizi non creano diritto, nemmeno di natura giurisprudenziale, ma vengono proposti percorsi logici. Le connessioni tra i vari fatti non si traducono in norme, poiché non è questo il compito dell'autorità giudicante. Per questo le presunzioni *de quo*, si possono definire un "assurdo logico"[109].

L' "assurdo" sta proprio nel fatto che il danno che si può originare dall'utilizzo di tali presunzioni è che si possa trascendere dall'accertamento e dalla verifica dei fatti in ogni singola fattispecie.

2.3 Le presunzioni nell'esercizio della funzione amministrativa d'imposizione

È pacifico che l'Amministrazione finanziaria utilizzi frequentemente il sistema presuntivo negli atti impositivi. Questo avviene perché esse sono funzionali alla ricostruzione delle fattispecie, conducendo spesse volte a riferire le violazioni commesse

[108] Marcheselli A., *La farmacia dei sani – Episodio 4 – onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in Riv. dir. trib., 15 dicembre 2022.

[109] Espressione di Marcheselli A., op. loc. cit.

dai soggetti passivi del tributo diversi anni dopo rispetto alla produzione dell'illecito, anche perché la maggior parte degli accertamenti reddituali vengono disposti vicino al termine di decadenza per l'Amministrazione.

Come si è analizzato *supra*, le presunzioni costituiscono uno strumento assai utile, dal momento che permettono di dedurre da un fatto noto (tenore di vita, possesso di beni, acquisti ecc…) un fatto ignoto (come potrebbe essere il reddito imponibile appartenente ad un certo soggetto in uno specifico periodo d'imposta), legandoli tramite un ragionamento inferenziale, il quale in alcuni casi è previsto *ex lege*, in altri dalla prassi dei tribunali, cristallizzatasi (presunzione giurisprudenziale).

Bisogna muoversi dall'assunto che l'utilizzo della presunzione non comporta, logicamente, una prova esatta del fenomeno evasivo o dell'occultamento del reddito imponibile, ma, piuttosto, costituisce un sostegno all'accertamento ed una modalità semplificata di verifica della condotta del contribuente. In questo senso, Cipolla ritiene che "Le presunzioni legali non sono prove, in quanto non rappresentano strumenti di conoscenza del fatto. Una conoscenza predeterminata dalla legge e dalla legge imperativamente imposta non è una vera conoscenza"[110].

In senso opposto si esprime la Corte di cassazione, la quale ha precisato che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza ai fini della formazione del proprio convincimento e la "contabilità in nero", costituita da documenti informatici (files), costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, legittimamente valutabile in relazione all'esistenza delle operazioni non contabilizzate (Cass. 3 ottobre 2010, n. 20902)"[111].

Molte volte la giustificazione all'utilizzo della presunzione consisteva nell'asimmetria informativa tra l'Amministrazione ed il contribuente, alla luce del fatto che l'accertamento avveniva diverso tempo dopo la commissione del fatto e soprattutto che "nessuno meglio del contribuente sa come sono andati i fatti e nessuno meglio di lui è in

[110] Cipolla G.M., *Prova (diritto tributario)*, Dig. Comm., 2008, 740; ma non è il solo, infatti anche Bullo A e De Campo E. scrivono che "le presunzioni sono e possono essere molto utili a fini accertativi; tuttavia, rimangono sempre un gradino sotto le prove, altrimenti si qualificherebbero diversamente", Bullo A - De Campo E., *La riforma del processo tributario: il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 merita qualche riflessione*, Fin. e Fisc., 2022, 30, 1603.

[111] Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 18/03/2024, n. 7199.

grado di distorcere la realtà"[112]. Per tali ragioni, si riteneva corretta l'inversione dell'onere della prova in favore del Fisco, data l'ostacolo che avrebbe incontrato nel reperire le informazioni.

Tale spiegazione non è da ritenersi del tutto idonea, dal momento che – come è noto – il Fisco è investito dalla legge di diversi ed ampi poteri istruttori, che dovrebbero essere idonei a conoscere la condizione del contribuente. Perciò si sostiene che, qualora l'Amministrazione pecchi nella scelta accurata del potere da esercitare (scelta che, si vuole sottolineare, è discrezionale), di certo tale scenario non potrebbe (*rectius*, non dovrebbe) inficiare il contribuente[113].

Dati tali poteri, l'asimmetria informativa viene ad essere piuttosto ridotta, infatti l'Amministrazione ha la possibilità di reperire notizie da una moltitudine di banche dati, oltre che avere accesso a tutti i conti correnti. In considerazione di tutti gli strumenti che sono a disposizione del Fisco, sembra piuttosto difficile continuare a parlare di "asimmetria informativa", mentre risulta più opportuno domandarsi se sia costituzionalmente legittimo l'effetto del meccanismo presuntivo, laddove comporti il consolidamento dell'inferenza tra fatto noto ed ignoto; lo stesso Cipolla G. M. si esprime in questi termini: "per assicurare la pronta ed effettiva riscossione del tributo, la legge si spinge fino al punto di fissare più volte in via generale ed astratta, i collegamenti inferenziali tra fatto noto e fatto ignoto, attraverso presunzioni, la cui conformità al principio costituzionale di ragionevolezza è in alcuni casi fortemente dubbia."[114].

Attualmente, il comma 5-bis prevede che il giudice annulli l'atto impugnato "se la prova della fondatezza … 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". Tale previsione sembra far pensare che l'utilizzo delle presunzioni troverà rallentamenti, diversamente dalle presunzioni legali che nascono dalla legge.

La normativa attuale prevede che l'Amministrazione finanziaria presenti delle prove più consistenti e, per questo, il sistema presuntivo sembra scemare, poiché diventa necessario presentare gli indizi reperiti e le presunzioni di cui si vuole avvalere, nonché come essi

---

[112] Cipolla G.M., op. loc. cit.

[113] Vanz G., *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, op. cit.

[114] Cipolla G.M., op. cit., pag. 741.

elementi rilevino nella singola fattispecie. In pratica, si vuole che il ragionamento deduttivo sia dimostrato, senza applicare meccanismi automatici, i quali, secondo Mirarchi "non dovrebbero ritenersi giustificabili [automatismi]. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a ripensare l'uso di presunzioni generiche e astratte, nonché a rafforzare la motivazione e il fondamento probatorio degli accertamenti, dedicando maggiore attenzione alle indagini e migliorando il vaglio critico delle prove"[115].

Questa affermazione non dovrebbe, di certo, costituire una novità se si tiene conto che l'Agenzia delle Entrate già in precedenza riteneva che "l'utilizzo delle presunzioni deve essere attentamente valutato e portare a risultati realistici e coerenti con la effettiva capacità contributiva del soggetto. Le presunzioni fissate dalla norma a salvaguardia della pretesa erariale devono essere applicate dall'ufficio secondo logiche di proporzionalità e ragionevolezza, avulse da un acritico automatismo e ricorrendo in via prioritaria alla collaborazione del contribuente ed alle dimostrazioni che questi potrà addurre a titolo di giustificazione"[116].

Nonostante questa circolare, sono emerse dalla prassi condotte differenti. Infatti, esiste un numero consistente di accertamenti che si poggiano su percorsi logici induttivi, ma essi – in ossequio all'introduzione del comma 5-bis – potrebbero (*rectius*, dovrebbero) essere oggetto di impugnazione e di annullamento per insufficienza della prova richiesta. In tal senso, proprio per come si è mostrata la prassi operativa, si ritengono necessarie precisazioni specifiche sul punto.

L'espressione "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale" comporta il voler dimostrare la reale capacità contributiva del soggetto senza l'utilizzo di presunzioni lontane dal dato reale; infatti, Muleo osserva che "L'apprezzamento degli elementi probatori dev'essere basato su elementi riscontrati precisamente, con nesso inferenziale forte tra elementi di fatto accertati e prova da fornire. Quindi vanno scartate soluzioni che raggiungono un livello di affidabilità non alto"[117]; pertanto, ciò che si allontana dai parametri di coerenza e precisione dovrà essere annullato per la sua infondatezza.

Secondo qualcuno ci potrebbe essere un ulteriore effetto (o almeno è quello che si spera), cioè che il Fisco, non faccia utilizzo di presunzioni il cui ragionamento inferenziale non

---

[115] Mirarchi D., *La Corte di Cassazione sul nuovo (immutato) onere probatorio, L'iva*, 2023, 2, 42.
[116] Ag. Entrate, circ. n. 16 del 28.04.2016, p. 15.
[117] Muleo S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in Carinci A., Pistolesi F., (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Giuffrè, 2022, 98.

abbia fondatezza nel caso concreto, dal momento che in questo modo verrebbe ad essere mancante la pretesa dell'imposizione[118].

Si è già analizzata la distinzione tra le varie tipologie di presunzioni, ma quelle che interessano ai fini della materia tributaria sono le presunzioni legali relative che, a differenza delle presunzioni legali assolute, le quali – non concedendo la prova contraria – cagionano un pregiudizio ai danni del contribuente[119]. Per questa ragione sono preferite dall'ordinamento tributario le presunzioni relative, le quali determinano *ex ante* gli effetti fiscali, ma lasciano margine al contribuente di svincolarsi tramite la dimostrazione del mancato nesso inferenziale.

È chiaro che subentra un tema nell'utilizzo di queste stesse e cioè definire con ragionevolezza il fatto noto che sarà il pilastro della presunzione, poiché – oltre ad essere preciso – deve essere conforme al principio di capacità contributiva; tale manovra risulta più delicata di quanto si possa immaginare, dal momento che si deve stabilire una regola astratta che andrà applicata ad una grande diversità di casi concreti. Il rischio di questa operazione risulta evidente: cagionare un onere eccessivo per il contribuente di fornire la prova contraria, finanche a diventare "diabolica".

A questo proposito, parte della dottrina[120] si è posta il problema della continuità applicativa delle presunzioni alla luce della riforma sull'onere della prova, dalla quale però, non emergono vincoli, anzi Glendi evidenzia – trovando d'accordo anche Deotto e Lovecchio[121] – come il comma 5-bis "fa salva la normativa sostanziale in cui si prevedono speciali regole di superamento dell'incertezza del fatto, quali sono le norme in cui si assumono precisi fatti a fonte di presunzioni legali, che di per sé fanno venir meno ed eliminano in radice ogni incertezza ai fini del decidere"[122].

---

[118] Sbroiavacca A., op. cit., pag. 269.

[119] Marcheselli A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore,* Giappichelli, 2008, parte I, sez. II.

[120] Lovisolo A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, op. cit.

[121] Deotto D., Lovecchio L., *L'amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, Fisco, 2022, 39, 3717. Gli stessi ritengono che quanto affermato sia valido anche per le presunzioni giurisprudenziali, ma senza trovare fortuna.

[122] Glendi C., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato,* GT, 2023, 6, 476.

Pertanto, si ritiene che esse continuino ad operare senza interruzione, salvo i casi di illegittimità costituzionale con i principi di ragionevolezza e capacità contributiva, nonché nel caso di lesione del diritto di difesa.

Non sono comunque mancati autori che hanno diversamente immaginato un utilizzo calante delle presunzioni legali. A tal proposito si citano Bullo e De Campo, i quali sostengono che "Vanno del pari assolutamente evitate ricostruzioni induttive, soprattutto se di ammontare particolarmente rilevante, effettuate senza valutare in modo attento e preciso la coerenza del risultato ottenuto con il profilo del contribuente e con l'attività dallo stesso svolta… significa, a maggior ragione oggi dopo il nuovo comma 5-bis, che le stesse presunzioni sono inferiori (e di gran lunga) all'art. 53 Cost. (inteso quale oggettiva bussola per giungere ai risultati realistici e coerenti)"[123].

Caldeggia per l'agire della presunzione senza soluzione di continuità anche la giurisprudenza, che, in un caso di accertamento bancario, si esprimeva così: "non assume rilievo, nel senso di alterare la ripartizione dell'onere della prova, la sopravvenienza del comma 5-bis… Infatti, quanto alla fattispecie prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1972, essa integra, a carico del contribuente, una inversione legale dell'onere della prova in merito alla provenienza, ovvero all'impiego, delle somme risultanti dai rapporti finanziari, in mancanza della quale il fisco sarebbe legittimato ad accertare un maggiore imponibile … e quindi detta disciplina sostanziale non può dirsi venuta meno per effetto della suddetta novella"[124].

In relazione all'espressione della disposizione "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", la Corte di legittimità ha stabilito che essa "conduce a ritenere anche che essa faccia salve, in ogni caso, tutte le discipline sostanziali precedenti, laddove vi fossero disposizioni che avessero ripartito diversamente l'onere probatorio, come accade nel caso presente"[125].

A maggior ragione si ritiene che la presunzione legali operi anche qualora sia in *favor* al contribuente, così come disposto dalla Corte di giustizia tributaria, la quale ha ritenuto

---

[123] Bullo A. - De Campo E., *Nel nuovo comma 5-bis (art. 7 D.Lgs. n. 546/1992) la puntualizzazione «comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale» merita qualche approfondimento*, Fin. e Fisc., 2022, 33, 1881.

[124] Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, Sez. VIII, Sent., (data ud. 20/06/2023) 31 agosto 2023, n. 4987.

[125] In tal senso si esprime anche Cass. Civ., Sez. V, Ord., (data ud. 23/01/2024) 30 gennaio 2024, n. 2746 e in commento Gabelli M., *Osservatorio fiscale - Nel processo tributario il giudice deve valutare la prova in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*, Le Soc., 2024, 4, pp. 508 e ss.

affidare alla “normativa sostanziale tributaria " un ruolo di contorno particolarmente significativo, che, per quanto è dato capire, salvaguarda le presunzioni "legali" non soltanto a favore dell'Amministrazione, ma talvolta, quand’anche raramente, pure, a favore del contribuente”[126].

Nell’ordinamento tributario sono comuni anche le presunzioni semplici, nonché le presunzioni semplicissime che – al ricorrere di determinati requisiti e circostanze – vengono utilizzate dall’Amministrazione finanziaria per il recupero del *quantum* imponibile.

Anche con riferimento ad esse bisogna interrogarsi sulla compatibilità con il comma 5-bis, dal momento che tali presunzioni, differentemente rispetto a quelle ivi analizzate, sono meno solide, pertanto appare logico interrogarsi in tal senso.

Rispetto a quanto trattato in precedenza sulle stesse, il diritto tributario richiede – al fine degli accertamenti – gli stessi requisiti della disciplina ordinaria, più precisamente è possibile provare delle attività non dichiarate o l’inesistenza di passività qualora esse siano gravi, precise e concordanti[127]; in sostanza il fatto ignoto deve essere una logica conseguenza del fatto noto, in ossequio a quanto anche dichiarato dalla Corte Suprema, secondo la quale una presunzione semplice è conforme alla legge qualora essa “si qualifichi sotto il profilo della "gravità", quale continuità logica tra il fatto noto e l’ignoto, della "precisione" (storica dei fatti noti) e, in caso di pluralità di fonti, della "concordanza”[128].

Quanto detto anche in tale circostanza non costituisce novità, in quanto già l’Amministrazione finanziaria aveva stabilito che ““il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un’induzione arbitraria di sospetto o di semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando luogo alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignorato. Pertanto, nel caso in cui il fatto ignorato che si vuole porre a base dell’accertamento non si presenta come la conseguenza necessaria, e quindi univoca e sicura, emergente da tutti i dati in possesso dei verbalizzanti l’accertamento non potrà ritenersi fondato”[129].

---

[126] Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce, Sez. II, Sent., (data ud. 25/01/2023) 25/05/2023, n. 850.
[127] Art. 39, comma 1, lett. d), D.p.r. 600/73.
[128] Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 20/10/2023) 17/11/2023, n. 32009.
[129] Ag. Entrate, Risoluzione del 16.04.1981, n. 421842.

In merito alla rilevanza delle presunzioni a seguito dell'intervento normativo anzidetto, è da comprendere se esse assumeranno ancora rilevanza e se il giudice svolgerà una verifica più accurata degli indizi riportati dagli uffici e come essi vengano posti in relazione fino a formare una presunzione operante. Ciò si riversa, inevitabilmente, anche sulle sentenze, le quali saranno più precise nella motivazione.

La dottrina ha rilevato come "nella prospettiva di rafforzamento della capacità dimostrativa della prova, l'inferenza tra fatto noto e presunto non pare potersi desumere secondo un criterio di normalità, bensì sulla base di un legame di necessità causale"[130].

Altra parte della dottrina sostiene che "la presunzione semplice può continuare a fondare la verità giuridica del processo, ma è necessario che possieda il tratto della più alta approssimazione possibile del fatto ricostruito dalla storicità degli accadimenti"[131].

In base alle considerazioni svolte fin d'ora si può ritenere che l'utilizzo delle presunzioni semplici proceda senza soluzione di continuità[132], ma probabilmente in modo più contenuto, dal momento che il giudice avrà meno margine valutativo in tema di resistenza probatoria.

Sul punto si è espressa la giurisprudenza ma, secondo Sbroiavacca, senza aver colto nel segno, poiché la Corte di giustizia tributaria[133] ha ritenuto che il comma 5-bis non rappresenti un'evoluzione rispetto al passato e, per giunta, non viene proposta alcune considerazioni sulla porzione di comma che parla direttamente al giudice in merito ai criteri di valutazione di quanto proposto dal Fisco nel giudizio.

D'altra parte, si evidenzia che vi sono sentenze condivisibili in cui sono state rilevate generiche contestazione dall'Amministrazione finanziaria senza che risultassero, pertanto, né precise né ragionevoli[134].

---

[130] Caumont Caimi C., Pardini N., *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*, Corr. Trib., 2023, 1, 72.

[131] Giovannini A., *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, RTDT, 2023, 2.

[132] Muleo S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato, in Carinci A., Pistolesi F., (a cura di), La riforma della giustizia e del processo tributario*, Giuffrè, 2022, 89.

[133] Corte di giustizia tributaria di secondo grafo Lombardia Milano, Sez. V, Sent., (data ud. 18/09/2023) 10 ottobre 2023, n. 3025. Non solo questa sentenza si esprime in tal senso, infatti prima la Corte di giustizia tributaria di primo grado Piemonte Torino, Sez. III, Sent., (data ud. 20/04/2023) 05 maggio 2023, n. 334, aveva ritenuto che il nuovo comma "non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia".

[134] Corte di giustizia tributaria di primo grado Lombardia Milano Sez. V, Sent., (ud. 28/06/2023) 28 giugno 2023 e Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce Sez. II, Sent., (ud. 25/01/2023) 25 maggio 2023.

3 L’accertamento presuntivo della distribuzione di utili extracontabili

3.1 Aspetti sostanziali e procedimentali nello schema di funzionamento della presunzione

La presunzione che forse viene criticata maggiormente in dottrina (sicuramente una delle più contestate) è proprio la presunzione di occulta distribuzione di utili extracontabili, la quale opera quando viene accertata la presenza di un maggiore utile in capo alle società di capitali che presentino una ristretta compagine sociale. Questa presunzione, nonostante le numerose critiche, ha trovato fertile terreno nella Corte di legittimità e nasce proprio dalla prassi delle Corti di Giustizia tributaria, fino poi a consolidarsi in un orientamento stabile in giurisprudenza, per diventare successivamente una vera e propria presunzione giurisprudenziale.

In origine si qualifica come presunzione semplice, ma risponde a uno schema di funzionamento analogo a quello della presunzione legale, che non lascia "alcun libero apprezzamento del giudice, salvo solo la prova contraria"[135] e che ha "mutato pelle e contenuto, irrigidendosi sempre più e trasformandosi in una vera e propria presunzione *de facto* assoluta, in quanto, sempre *de facto*, pressoché invincibile"[136]. Parte della dottrina non concorda con tale affermazione, ritenendo che la presunzione abbia natura relativa e non assoluta, poiché – per quanto complessa – è data possibilità al contribuente di svincolarsi tramite prova contraria, fornendo le evidenze delle contraddizioni in cui è incappata l'Amministrazione finanziaria[137].

Nella fattispecie, la giurisprudenza ritiene adeguato ricondurre dal fatto noto – e peraltro facilmente accertabile, come è la ristretta compagine societaria – il fatto non noto, cioè la distribuzione di utili in capo ai soci, sulla base della "comune esperienza"[138].

Il Fisco utilizza tale presunzione per una ragione meramente pratica (e ciò è reso possibile proprio dalla lettura della giurisprudenza che ne legittima il comportamento), ovvero

---

[135] Carinci A. – Rossetti S.*, Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?,* in il fisco, 2021, 1, p. 2707 ss.

[136] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, op. loc. cit.

[137] Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, op. cit., p. 431.

[138] Espressione usata da Cass. sez. V, sent. 10 ottobre 2024, n. 26473 al punto 7.3.

cercare di contrastare il fenomeno di distribuzione di utili "occulti", cioè utili realmente generati, ma di cui non vi sia evidenza contabile.

La fattispecie che si delinea è l'evidenza probatoria di maggiori utili; in pratica, gli uffici accertano un reddito maggiore senza trovare però il controvalore monetario. Da ciò si evidenzia come quegli utili extracontabili non vengono tassati né in capo alla società e tantomeno ai soci, provocando un fenomeno di evasione fiscale.

In tal caso l'Amministrazione presume che, tale maggiore utile, sia stato conseguentemente distribuito tra i soci, pur in assenza di una formale delibera[139] e, perciò, procede a tassarlo interamente secondo uno schema analogo a quello della trasparenza.

A tal proposito, si ritiene opportuno svolgere un parallelismo sul tema delle delibere, il quale rappresenta una fattispecie in cui il diritto tributario è dirompente rispetto al diritto commerciale.

In ambito fiscale opera una presunzione assoluta (pertanto non permette la prova contraria) regolata all'art. 47, comma 1, Tuir, la quale prevede che – indipendentemente dal contenuto della delibera assembleare di distribuzione – si presumono distribuiti l'utile di esercizio e le riserve di utili[140]. Si può scorgere la *ratio* della norma nella sua volontà antielusiva, cioè di voler evitare che – qualora siano presenti sia riserve di utili che riserve di capitale – la società proceda alla distribuzione delle ultime per posticipare il momento impositivo ai soci, il quale avviene al momento della distribuzione degli utili con una ritenuta "secca" pari al 26% quando i soci sono persone fisiche[141]; ciò perché la restituzione di capitali non determina la presenza di reddito imponibile, diversamente dalla distribuzione di utili[142]. In ogni caso, per evitare effetti rovinosi della presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di non estendere la presunzione a tutte le riserve di utili; infatti, per le riserve non liberamente disponibili[143] non opererà il meccanismo presuntivo[144].

---

[139] Falsitta G., (voce) *Utili e dividendi (imposizione su)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXVII, 1993, p. 1.

[140] Si vedano a titolo esemplificativo: Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Messina, sez. VI, sentenza 09 dicembre 2024, n. 6214 e Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Gorizia, sentenza 12 maggio 2021, n. 35.

[141] Cerato S., *I limiti alla presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili*, in https://www.ecnews.it, 19 marzo 2024.

[142] Risposta Agenzia delle Entrate del 5 ottobre 2022 - N. 492.

[143] La circolare n. 26/E del 2004 ha chiarito che il termine "disponibile" va inteso come disponibilità per la distribuzione.

[144] Circolare n. 26/E del 7 agosto 2014.

È chiaro che questo *status* può cristallizzarsi solo a seguito di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea, pertanto, il fatto di non aver preso parte alla delibera di approvazione del bilancio o di aver espresso diniego nella stessa, sarà una circostanza positiva nel convincimento circa l'estraneità del socio dalla possibile distribuzione.

L'Amministrazione finanziaria applica la presunzione di distribuzione di utili extracontabili in modo automatico, prescindendo dalla valutazione del singolo caso concreto; l'accertamento, infatti, viene riferito direttamente ai soci, alla luce del sistema di tassazione per trasparenza e addirittura la motivazione dell'avviso di accertamento in capo ai soci avviene *per relationem* rispetto a quello in capo alla società.

Nel tentativo di combattere il fenomeno evasivo l'Amministrazione finanziaria può procedere ad emettere un avviso di accertamento di maggior reddito nei confronti della società, contestando anche maggiori utili, senza valutare il caso concreto. In questo modo il Fisco non dovrà attendere la formale delibera per poter considerare i soci fiscalmente detentori di quell'utile. Così opera il meccanismo inferenziale che permette all'Amministrazione di poter riferire il maggior utile accertato in capo ai soci[145], senza – di fatto – avere l'onere di dimostrare la distribuzione di utile; infatti, gli uffici dovranno solamente provare il maggior reddito ed il fatto che esso non sia presente nelle scritture contabili.

In questa presunzione, il ragionamento inferenziale che viene applicato attiene al fatto che, una ristretta compagine sociale comporta, con maggiore probabilità, che i soci abbiano un controllo nella gestione societaria più penetrante e che, per questa ragione (e anche per il fatto che spesso si tratta di società a gestione familiare[146]), si possano accordare tra di loro per spartirsi sottobanco gli utili che non sono stati contabilizzati; in tal senso si esprime la Corte di cassazione, la quale ha ritenuto che la esiguità della base sociale "implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo[147] dei soci nella gestione sociale, che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli affari sociali e la

[145]Cass., sez. trib., sent. 11 ottobre 2007, n. 21415. Tale sentenza costituisce una sentenza di rilievo rispetto ad altre precedenti per il fatto che esterna più compiutamente il percorso logico. In particolare, si veda Benazzi A., *La ristrettezza della base sociale legittima l'accertamento basato su criteri presuntivi (nota a Cass., sez. trib., sent. 11 ottobre 2007, n. 21415)*, in Corr. trib., 2008, p. 212.

[146] Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 24/05/2024) 20 giugno 2024, n. 17107, la quale esprime al punto 5.2 che – stanti i requisiti richiesti per l'operare della presunzione – è legittimato l'utilizzo della stessa anche qualora "i soci non siano legati da rapporti familiari". Si veda anche Cass. civ., n. 11599/2021 e Cass civ., n. 19680/2012.

[147] In particolare, Cass. civ., 29 luglio 2016, n. 15828.

consapevolezza della esistenza di utili extra bilancio, alla cui distribuzione è ragionevole ritenere che tutti i soci abbiano partecipato in misura conforme al loro apporto sociale, fatta salva l'anzidetta possibilità riconosciuta al contribuente di fornire la prova contraria"[148].

Infatti, la presunzione "non può considerarsi illogica – tenuto conto della 'complicità' che normalmente avvince un gruppo così composto – la presunzione (semplice) di distribuzione degli utili extracontabili ai soci"[149], e si specifica che "la norma in forza della quale la distribuzione degli utili può essere effettuata soltanto a seguito dell'approvazione del bilancio e della relativa deliberazione (art. 2433, comma 1, del codice civile) vale soltanto per gli utili 'reali' che transitano attraverso il bilancio e che non possono essere distribuiti se prima non vi è stata la sua formale approvazione. Questo principio non opera invece per gli utili occulti, i quali non possono contare su di una deliberazione ufficiale in tal senso sicché la distribuzione va presunta avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli utili sono stati conseguiti[150]. La ragione è evidente posto che gli utili extra bilancio attengono alla patologia della gestione societaria e quindi non possono essere trattati secondo le regole che attengono alla gestione fisiologica"[151].

In sostanza, tale schema rende la presunzione in analisi grave, precisa e concordante[152], proprio perché appare ragionevole pensare alla presenza di un accordo nascosto tra i soci per ripartire l'utile non contabilizzato, sulla base del presunto legame di complicità esistente nella ristretta compagine, il quale permette di ritenere avvenuto il trasferimento di maggiori denari[153], individuando così "un caso in cui la trasparenza trova applicazione "per presunzione" giurisprudenziale"[154].

Ciò che avviene nelle società di più "piccole dimensioni" rispetto ad altre società è il fenomeno della "personalizzazione", come a voler quasi confondere il socio con la società. In queste stesse i soci sono (spesso) effettivamente interessati alla vita sociale e

---

[148]Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 08/02/2023) 01 marzo 2023, n. 6202; Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 21/10/2020) 19 gennaio 2021, n. 752; Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 24/01/2019, n. 1947; Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 29/01/2016) 29 luglio 2016, n. 15824.

[149] Cass., sez. trib., 29 gennaio 2008, n. 1906.

[150] Cass. civ., sez. V, 15 maggior 2003, n. 7564.

[151] Cass., sez. trib., 9 febbraio 2022, n. 4236 e n. 4237; Cass., sez. trib., 5 luglio 2022, n. 21295.

[152]Cass., 12 novembre 2020, n. 25501.

[153] Bastioni Ferrara F., *Presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società familiare a ristretta base azionaria: una pronuncia non convincente*, in Riv. dir. trib., 2005, p. 726.

[154] Rasi F., *La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretaa base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in Riv. Trim. Dir. Trib.

gestoria della stessa e non sono solo "semplici" investitori che strizzano l'occhio al guadagno; in sostanza nella prassi si è evidenziata questa situazione di immedesimazione tra i soci e la società con una ristretta compagine[155].

Non è sempre stato questo il punto centrale. Infatti, la Cassazione[156] ha ribadito che, sul tema dell' accertamento delle imposte sui redditi, il principio dell'art. 39 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, secondo il quale, nel caso di società di capitali a ristretta base sociale, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, benché privi di rapporti di parentela o coniugio, dal momento che deriva dalla regola di comune esperienza secondo la quale, dalla ristretta compagine sociale esiste un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo tra gli stessi.

Si presume, inoltre, che tale distribuzione di utile non dichiarato avvenga pro quota. Infatti, "l'accertata esposizione in bilancio, da parte di una società di capitali, di costi fittizi è di per sé sufficiente a far presumere l'esistenza di un maggior reddito imponibile in misura pari ai costi fittiziamente dichiarati, senza alcuna necessità per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare che dal maggior reddito siano derivati maggiori utili distribuibili ai soci, e ferma restando la possibilità, per il contribuente, di fornire la prova contraria."[157]. Il reddito che viene poi riferito ai soci viene qualificato come reddito proveniente da partecipazione a prescindere dal fatto che essi siano soci di una società che non viene tassata per trasparenza.

Ciò che si vorrebbe che l'Agenzia delle Entrate provasse è che l'utile sottratto dalla tassazione fosse stato effettivamente trasferito ai soci, tramite prova diretta o indiretta anche presuntiva. Tale prova è necessaria perché sono diverse le possibili utilizzazioni dell'utile. Ad esempio, potrà rimanere all'interno del patrimonio aziendale come "fondo nero" per compiere altre attività illecite o per incrementare la solidità del patrimonio, ma è chiaro che non sarà registrato dalle scritture contabili.

Ed è proprio in ragione del ventaglio di queste ulteriori ipotesi dell'impiego di capitale che parte della dottrina ha aspramente criticato il sistema delle presunzioni[158], al contrario

---

[155] De Chiara M.S., *La presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base*, in Tax News - Supplemento online alla Riv. Trim. Dir. Trib., Fascicolo 1 – 2025.

[156] Cass. civ. sez. VI, 2 febbraio 2016, n.1932, in *Ius tributario* 5 aprile 2016, nota di Brandi.

[157] Cass. civ., sez. trib., 29 gennaio 2008, n.1906, in Giust. civ. Mass. 2008, 1, 102.

[158] Perrone A., *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in Riv. dir. trib., 2014, 5, 575 ss.; Marcheselli A., *La presunzione di*

di Succio, il quale ritiene valido il fondamento logico e probabilistico del fenomeno presuntivo, non senza – in ogni caso – necessari "correttivi interpretativi"[159].

È pacifico che, in tale situazione ciò che ne risente è la difesa del socio, quale contribuente di fatto, le cui probabilità di vittoria risultano piuttosto scarne, tanto che Vanz ha evidenziato come la presunzione "si è irrigidita sempre più trasformandosi in una vera e propria presunzione de facto assoluta, in quanto pressoché invincibile"[160].

A partire da queste considerazioni, si era espressa la Cassazione[161] sull'onere della prova necessario a vincere la presunzione in questione, ritenendo che: "l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società di capitali a ristretta base sociale consente di imputare la loro distribuzione tra i soci in proporzione alle loro quote di partecipazione salva la facoltà per gli stessi di fornire la prova contraria che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti. In particolare, si è precisato, che la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale"[162].

Molti dubbi sono sorti anche in relazione alla possibile qualificazione di questa presunzione come presunzione di secondo grado, in contrasto con gli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., dai quali si ricava che "praesumptum *de praesumpto non admittitur"*. La critica che viene mossa alla giurisprudenza è il punto di partenza del meccanismo presuntivo, poiché se esso consiste nel fatto noto, allora quest'ultimo non necessita di prova in quanto notorio[163] o non contestato[164]. Per questa ragione, l'utilizzo della ristretta base, come punto di partenza non sembra rispettare i requisiti testé citati, anche in considerazione del fatto che proprio la Corte di legittimità ha riconosciuto tale fatto, costituente di una

---

distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie, in Riv. giur. Trib., 2016, 1, 88 ss.

[159] Succio R., *op. loc. cit.*

[160] Vanz G., *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, op. cit.

[161] Cass. sez. V trib., 10 ottobre 2024, n. 26473.

[162] Cass. civ. sez. VI, 25 ottobre 2021, n. 29794, in *Redazione Giuffrè* 2022; ma anche; Cass. civ. Sez. V, Ord., 20 dicembre 2018, n. 32959; Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., 07 dicembre 2017, n. 29412.

[163] "quale fatto acquisito alle conoscenze della collettività secondo la comune esperienza di questa" Cass. Sez. V, 28 marzo 2014 n. 7324, la quale cita a sua volta Cass. civ. sez. II, 31 maggio 2010, n. 13234; Cass. civ. sez. V trib., 5 ottobre 2012, n. 16959.

[164] Cass. 30 novembre 2009, n. 25136.

presunzione semplice[165]. In base alle considerazioni appena svolte, appare più ragionevole ritenere che il punto centrale del ragionamento deduttivo possa scovarsi nell'accertamento del maggior reddito d'impresa e che la ristretta base sia uno degli ulteriori elementi che è idoneo alla soddisfazione dei requisiti di gravità, precisione e concordanza[166].

La giurisprudenza tenta di sfuggire alle critiche sulla doppia presunzione affermando che, nel nostro ordinamento, "non esiste un divieto di presunzione di secondo grado, in quanto lo stesso non è riconducibile né agli artt. 2729 e 2697, c.c., né a qualsiasi altra norma, ben potendo quindi il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea - in quanto a sua volta adeguata - a fondare l'accertamento del fatto ignoto[167], atteso che, in tema di presunzioni, la prova inferenziale che sia caratterizzata da una serie lineare di inferenze, ciascuna delle quali sia apprezzata dal giudice secondo criteri di gravità, precisione e concordanza, fa sì che il fatto "noto" attribuisca un adeguato grado di attendibilità al fatto "ignoto", il quale cessa pertanto di essere tale, ciò che risolve l'equivoco logico che si cela nell'assunto divieto di doppia presunzione"[168].

Alla luce delle molte criticità la Corte Suprema si è interrogata sulla legittimità della presunzione[169].

Una sentenza della Corte[170] ribadisce la legittimità della presunzione in capo alla società a ristretta base partecipativa, ma in questa occasione ha sostenuto la non rilevanza dell'art. 7, comma 5 bis, D.lgs. n. 546/1992, mantenendo invariato l'onere della prova vigente. In effetti, stando alla Corte, "in tema di onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio

---

[165] Cass. civ., sez. V trib., 8 luglio 2008, n. 18640.

[166] Scanu G., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle 'piccole' società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in Riv. trib. dir. trib., n. 2/2012, 443.

[167] Cass. Civ. Sez. trib., 01 agosto 2019, n. 20748.

[168] Si segnalano in adesione a questo orientamento anche: Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 09/11/2022) 20 dicembre 2022, n. 37352; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 13/06/2019) 29 ottobre 2020, n. 23860; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 31/05/2019) 01 agosto 2019, n. 20748.

[169] Ord., 4 ottobre 2024, n.26032; Cass. civ., n. 17352/2022. Non mancano comunque orientamenti giurisprudenziali e dottrinali *ante* riforma del 1971-1973 che sono messi in luce da Rasi F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, cit., p. 38 ss.

[170] Ordinanza della Cassazione n. 12575/2024, in richiamo ad una precedente ordinanza n. 31878 del 27 ottobre 2022.

l'art. 7, comma 5 bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale".

Diverse critiche possono essere mosse alla giurisprudenza riguardo i presupposti oggettivi e soggettivi della presunzione in esame, che attengono soprattutto ai suoi elementi fondativi, proprio per il fatto che non può esistere un nesso che possa permettere di superare la soggettività di una società di capitali.

L'errore – a cui si è in precedenza accennato – sta nell'automatismo con il quale la presunzione viene applicata, che invece andrebbe accompagnata dalla valutazione delle circostanze fattuali nella singola fattispecie. Per come opera attualmente il meccanismo, infatti, comporta che l'accertamento avvenga solo tenuto conto della ristrettezza della base sociale e ne consegue, in automatico, il disinteresse verso la forma giuridica della società di capitali[171]. Affinché si possano ascrivere maggiori redditi alla società di capitali dovrebbero servire elementi di prova certi, in assenza dei quali l'affermazione degli uffici rimane una congettura[172] qualora non sussistano ulteriori e fondati indizi per integrarne i requisiti di gravità, precisione e concordanza[173]. Infatti, non è *in re ipsa* che in una società a ristretta compagine sociale, quand'anche familiare, vi sia un accordo sotteso alla distribuzione di utile extracontabile, ma dovrebbe essere dimostrato (si utilizza il condizionale perché la Corte di legittimità non richiede questo elemento probatorio).

Bisogna anche considerare che spesso, tra i soci della compagine sociale ristretta, non vi è grande uniformità di vedute, quanto, piuttosto, attriti e rivalità sul controllo aziendale e ciò a riprova di come non sia sufficiente – da solo – l'elemento della compagine ad integrare tutti i requisiti necessari al fine applicativo della presunzione. A maggior ragione, il fatto ignoto (la percezione di utili) deve potersi dedurre inferenzialmente da un fatto noto secondo il criterio dell'*id quod plerumque accidit*. Ma se il fatto conosciuto può essere fondativo di più comportamenti (ad esempio della distribuzione ma anche della

[171] CTP Bari, dec. 16 febbraio 1994, n. 6354.
[172] CTC, dec. 11 giugno 1990, n. 7027.
[173] Della Valle E., *Presunzione di riparto di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria*, in Le Società, 1991, p. 826.

formazione di riserve occulte), allora non c'è ragione di prediligere uno all'altro[174] e di conseguenza la presunzione non può essere considerata grave, precisa e concordante[175].
I problemi non si riducono al requisito soggettivo, poiché anche in tema di requisiti oggettivi la cassazione appare contestabile; in particolare riguardo al reddito.
Si è detto che – secondo la cassazione – la divisione dell'utile extracontabile si considera avvenuta "pro quota". A ben vedere, tale supposizione non riscontra verosimiglianza nella prassi, anzi appare non ragionevole presumere che tale spartizione rispetti le stesse quote del capitale sociale. Ciò perché all'interno dell'alveo societario i compiti svolti dai soci sono differenti tenuto conto sia a livello di responsabilità ma anche dei rapporti familiari o di gruppo[176].
Un'ulteriore critica, sempre in relazione al profilo oggettivo, può essere mossa relativamente al fatto che la Cassazione ritiene suscettibile di distribuzione qualsiasi tipo di utile extrabilancio. Il problema è che tale utile potrebbe invece essere impiegato diversamente, ad esempio per creare un "fondo nero" che può essere utilizzato nel modo che i soci riterranno opportuno.
Diversamente dai problemi emersi in precedenza, esso attiene alla determinazione del reddito suscettibile di distribuzione; infatti, non in tutti i casi in cui aumenta l'imponibile sussistono maggiori utili da dividere, come ad esempio nel caso di costi realmente sostenuti, ma dedotti illegittimamente[177].
In sostanza, la presunzione: i) opera come se fosse una presunzione legale anche se è di origine giurisprudenziale[178]; ii) provoca un gravoso onere della prova nei confronti del contribuente, fino ad essere diabolica; iii) viene applicata in automatico da parte dei giudici, senza troppo soffermarsi sulle caratteristiche del caso concreto.

---

[174] Cipolla G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, op. cit., p. 49.
[175] CTR Puglia, 17 aprile 2012, n. 19/5/12.
[176] CTC, dec. 12 giugno 1995, n. 2403.
[177] Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, op. loc. cit.
[178] A tal proposito si richiama Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 05/03/2025) 09 maggio 2025, n. 12288, la quale al punto 6.1 evidenzia che "Per fermo indirizzo nomofilattico, l'accertamento di un maggior reddito d'impresa in capo a una società di capitali a ristretta base proprietaria genera la presunzione semplice che tale reddito sia stato attribuito in forma di utili extracontabili ai soci, anche se non legati fra loro da vincoli familiari (cfr. Cass. n. 17107/2024), con la conseguenza che incombe su questi ultimi l'onere della prova contraria, consistente nel dimostrare che i ricavi accertati non sono stati ripartiti, bensì accantonati o reinvestiti (cfr., ex multis, Cass. n. 25322/2022, Cass. n. 24732/2022, Cass. n. 21487/2022, Cass. n. 10724/2022), oppure che essi soci sono rimasti completamente estranei alla gestione e alla vita societaria (cfr. Cass. n. 26473/2024, Cass. n. 16014/2024, Cass. n. 18042/2018).".

Ulteriore tema su cui si è pronunciata la Corte di legittimità[179] attiene all'operatività della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle "società a ristretta base azionaria" qualora la società sia partecipata a sua volta da soci-società.

In tale sentenza la Suprema Corte dimostra di aver dato seguito ad un orientamento affermato[180], secondo il quale la presunzione "non viene "neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica", ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria nei quali venga comunque riscontrata la ristrettezza della compagine sociale"[181]. Si vuol ricordare che nella specifica fattispecie il numero di rapporti era intercorso tra due società di capitali, ma la Corte ha ribadito che la presunzione opererebbe a tutti i livelli partecipativi.

Lo spirito che muove la cassazione ha due principali ragioni: la prima è che la Corte intende adeguarsi al principio stabilito dall'UE, secondo il quale si fa necessaria l'operatività degli Stati, qualora sussistesse "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione"[182]; la seconda attiene alla riforma del 2003, poiché con essa sono state accostate le società di capitali al sistema delle società personali.

La Cassazione evidenzia quella che è stata chiamata "de-tipizzazione" delle società di capitali, poiché anche per le S.r.l. l'attività produttiva deve essere riferita ai soggetti e non alla struttura. A maggior ragione, in dottrina si è ragionato sulla differenza tra S.r.l. e società di persone, sostenendo che essa – si intende esclusivamente sul piano tributaristico – sia "alquanto marginale", dal momento che in ambo i casi vi è prevalenza della compagine sociale sulla società stessa e tale è il fattore nevralgico per legittimare la presunzione in capo ai soci[183].

In questo contesto si inserisce la riforma societaria del 2003, la quale mirava ad acuire le differenze tra S.r.l. e S.p.a., ed in particolare a rendere la prima una società più funzionale rispetto alla seconda per organizzare l'impresa a ristretta base[184] al punto da rendere – in

---

[179] Cass., ord., 20 maggio 2021, n. 13841.

[180] Cass., ord., 9 giugno 2025 n. 15274; Cass. 24 dicembre 2020, n. 29503; Cass. civ., 19 dicembre 2019, n. 33976; Cass. 18 novembre 2014, n. 24572.

[181] Prosperi F., *Sull'orientamento della Cassazione secondo cui la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle "società a ristretta base azionaria" si applica anche nell'ipotesi di soci-società*, in Riv. Tel. Dir. Trib., in commento a Cass., ord., 20 maggio 2021, n. 13841, 31 gennaio 2022.

[182] Raccomandazione UE 2012/772.

[183] Russo P., *I soggetti passive dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in Riv. dir. trib, 2004, 3.

[184] Campobasso G.F., *Diritto commerciale, Diritto delle società*, Torino, 2006, 567.

certi casi – l'applicazione in via analogica delle disposizioni delle società di persone più adeguata[185].

3.2 I costi indeducibili e la determinazione del reddito

Il problema pratico più rilevante della presunzione in analisi riguarda l'applicabilità della medesima nel caso in cui venga accertata la presenza di un maggior reddito imponibile, derivante non da un provento occultato o non contabilizzato, quanto invece dalla deduzione di costi che vengono considerati dagli uffici non inerenti o anche privi di riscontro, anche se effettivamente sostenuti[186].

La giurisprudenza di legittimità, infatti, ha esteso l'applicazione della presunzione anche al caso in cui non si accerti la presenza di liquidità in capo alla società. Invero, qualora si tratti di costi concretamente sostenuti ma giudicati, per qualche ragione, non inerenti, si dovrebbe concludere nel senso che, dietro a siffatta contestazione, non c'è comunque liquidità disponibile per la distribuzione ai soci.

In linea teorica, parrebbe logico che l'elemento fondativo dell'accertamento fosse l'effettiva possibilità da parte dei soci, di incamerare liquidità sufficiente mediante la distribuzione degli utili non dichiarati; diversamente, i giudici della Corte di legittimità hanno ritenuto possibile l'applicazione della presunzione anche in questi casi e, per conseguenza, la possibilità di emettere accertamenti a carico della società, ove emerga che il reddito imponibile non corrisponde alle risorse distribuibili, analogamente a quando vengono recuperate dalla tassazione delle spese effettivamente sostenute, ma che sono indeducibili dalla base imponibile.

Molteplici sentenze delle Corte di cassazione si esprimono in tal senso: talune ritengono che "non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi"[187]; altre statuiscono che tale presunzione abbia margine applicativo anche nelle ipotesi di costi fiscalmente indeducibili, poiché risultano

[185] Zanarone G., *Introduzione alla nuova società a responsabilità limitata*, in Riv. soc., 2003, 1, 58 ss.
[186] Coppola P., *Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria*, Riv. Dir. Trib., 18.10.2022 in commento a Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 24/05/2022) 25 agosto 2022, n. 25322.
[187] Cass. civ., n. 17959/2012.

fiscalmente neutrali "nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la quale tuttavia è da considerare comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte dovute"[188]; altre ancora ritengono che "anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più variegate ragioni …ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società ...matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, infatti, ... si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato ... che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione"[189].

Tale orientamento giurisprudenziale non ha trovato il favore della dottrina[190], la quale ha osservato che: un costo effettivamente sostenuto, ma non riconosciuto, in quanto non documentato) provoca di certo un aumento di utile, al contrario un costo effettivamente sopportato, ma senza la possibilità di dedurlo nella determinazione del reddito (in quanto non concesso dalla legge) aumenta la base imponibile, ma non anche la liquidità in relazione a quella visibile in contabilità; pertanto, non si potrà ritenere che i soci abbiano distribuito quel reddito accertato. Il filo conduttore delle sentenze citate è il convincimento che – per i giudici – basta che emerga del maggior reddito imponibile in capo alla società e non che sussistano delle risorse di cui vi sia disponibilità alla distribuzione.

Secondo Schiavolin[191] è ugualmente possibile ritenere conforme il meccanismo della presunzione al sistema nel quale i dividendi sono tassati solo quando effettivamente percepiti dal socio ex artt. 45, 47 e 89 Tuir. In sostanza, a seguito dell'accertamento di una somma potenzialmente distribuibile tra i soci, vi è una fase in cui ciascun socio può

---

[188] Cass. civ., n. 3980/2020 e Cass. civ., n. 25501/2020.

[189] Cass. civ., n. 2224/2021, par. 17.6.

[190] Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle societa' di capitali a «ristretta base» tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, op. cit., p. 433 ss.; Coppola P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata)*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 15 novembre 2021, p. 926 ss.; Rasi, La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretta base proprietaria, cit., p. 119 ss.

[191] Schiavolin R., *La "presunzione giurisprudenziale" di distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa e l'onere della prova contraria in capo ai soci*, Convegno di studi per i giudici tributari delle regioni Emilia-Romagna, Lombardia, Veneto – Università di Brescia, 10 e 11 Giugno 2022.

dimostrare che la società ha sostenuto un esborso corrispondente ai costi indeducibile dimostrando che ad essi non seguono somme distribuibili.

A seguito dalla riforma di cui al d. lgs. 344/2003, si applica il regime degli articoli *supra* citati in relazione agli utili distribuiti ai soci "in qualsiasi forma"[192] e l'art. 27 d.p.r. n. 600/1973, il quale dispone che la doppia imposizione venga calmierata indipendentemente dall'applicazione dell'Ires alla società, la quale avrà l'onere di pagare questo tributo sul reddito che le viene accertato. È proprio in tale occasione che opera la presunzione. Quando gli utili distribuiti soggiacciono alla ritenuta d'imposta, ai soci non vengono notificati gli avvisi di accertamento, in quanto tali utili non sono inclusi nel loto reddito. Infatti, in tale circostanza sarà la società – in qualità di sostituto d'imposta – a ricevere l'accertamento, oltre che per l'Ires sul reddito proprio, anche per le ritenute non effettuate sugli utili presuntivamente distribuiti. Si precisa che la riscossione coattiva potrebbe coinvolgere in solido i soci ex art. 35, d.p.r. n. 602/1973 nel caso in cui le ritenute non vengano applicate né versate[193].

Qualcuno in dottrina ha parlato di "trasparenza per presunzione" [194], ma tale espressione può causare confusione ed è utilizzata per evidenziare le conseguenze pratiche degli orientamenti giurisprudenziali simili all'imputazione al socio del reddito accertato in capo alla società e non della liquidità suscettibile di divisione.

Risulta piuttosto chiaro perché la presunzione in tal caso non appaia ragionevole. Un utile occulto può nascere dalla mancata dichiarazione di ricavi, i quali costituiscono un ricavo "in nero" distribuibile ai soci; ma può essere anche originato da costi fittiziamente dichiarati e tuttavia, mai sostenuti. In queste fattispecie, tali condotte comportano una riduzione dell'utile che viene dichiarato, provocando una tassazione inferiore; essi non solo riducono l'imponibile, ma occultano anche l'utile che sarà poi suscettibile di distribuzione.

---

[192] Art. 47 e 89 Tuir.

[193] G. Consolo, *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori,* in Riv. Telem. dir. Trib., 2019, p. 80 ss.

[194] A titolo esemplificativo se ne segnalano alcuni: Furian, *Utili presunti in capo ai soci se l'accertamento societario è annullato per vizi procedurali*, in il fisco, 2022, 1, p. 557 ss; Rasi F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., p. 38 s.; Serranò MV*., La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario*, in Dir. Prat. Trib., 2022, p. 550 ss.

I giudici della Cassazione non sembrano cogliere la distinzione tra la deduzioni di costi effettivamente sostenuti allorché indeducibili, con la deduzione di costi mai sostenuti, mentre ad una parte della giurisprudenza[195] si dà il plauso di aver individuato la distinzione tra il reddito fiscalmente rilevante e l'utile distribuibile[196].

In particolare, si osserva una recente sentenza della Corte di Cassazione che ritiene analoga la fattispecie di costi indeducibili inesistenti al caso in cui "il costo è indeducibile, per le più variegate ragioni (magari perché è stato violato il principio di competenza d.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 109, sicché la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il d.P.R. n. 917 del 1986, art. 99), ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società. Anche in tali casi la società matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, infatti, la società ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche in questo caso si genera un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione"[197].

Tale ordinanza richiama alcuni precedenti[198] attraverso i quali la Corte di Cassazione[199], in relazione alla determinazione di reddito, aveva ritenuto che "i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché quando essi siano 'fittizi' o 'indeducibili', scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi"[200].

---

[195] A tal proposito se ne segnalano alcune: Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. I, Sent. del 7 maggio 2021, n. 133; Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. V, Sent. del 13 novembre 2019, n. 1099; Comm. Trib. Prov., Reggio Emilia, Sez. II, Sent.dell'11 maggio 2018.

[196] Dami F., *Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel "nuovo" processo tributario*, GT, 2023, 1.

[197] Cass., civ. Ord. Sez. VI, 25 agosto 2022, n. 25322 al punto 3.1.

[198] Cass. civ., sez. V, ord. 7 marzo 2018, n. 5428, la quale aveva statuito per la legittimità dell'imputazione di utili che provenissero dalla mancata documentazione di costi in acquisto e Cass. civ., sez. V, ord. 28 novembre 2018, n. 28697.

[199] Cass. civ., sez. V, sentt. 19 ottobre 2012, n. 17959 e 17960; Cass. civ., sez. V, sent. 1° ottobre 2010, n. 20529.

[200] Orientamento che riceve critica da Beghin M., op. loc. cit.;V. Ficari, *"Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi"*, in Corr. Trib., 2008, pag. 1054 ss.

Bisogna premettere che non tutto l'utile che non è transitato nella società, e, non è presente nelle scritture contabili, comporta *de plano* la presenza di liquidità distribuibile. Nel caso in cui la società abbia fornito prestazioni o ceduto beni "in nero" è chiaro che potrà operare il meccanismo presuntivo, poiché – ferme restando le osservazioni compiute in tema di ristrettezza della base sociale – sicuramente vi sarà un utile maggiore rispetto al risultato contabile e si ipotizza, ragionevolmente, un accordo di natura extracontabile. In tale situazione ad un incremento dell'utile si può ricollegare un aumento del reddito d'impresa[201].

Invece, nel caso del disconoscimento dei costi, che sono certi e documentati non si dubita dell'esistenza di capitale impiegato per acquisire risorse o servizi, poiché tale denaro è presente nel conto economico del bilancio. Nel caso di costi effettivamente sostenuti – anche se dedotti in maniera illecita (che sia per ragioni di competenza o inerenza) – il fatto di aver "recuperato" i costi portati in deduzione, comporta di certo un aumento del reddito imponibile, ma non conduce ad un aumento di utile effettivamente distribuibile, considerato inoltre, che la rettifica opera con le variazioni in aumento rispetto alla dichiarazione che la società avrebbe dovuto depositare e quindi le somme non torneranno nella disponibilità della società. A tal proposito si osserva che la presunzione *de quo* "non può trovare applicazione nei casi in cui il maggior reddito imponibile accertato nei confronti della società non sia chiaramente rappresentativo di una disponibilità finanziaria occulta che possa essere stata distribuita ai soci; in tali casi, infatti, manca del tutto il presupposto di imponibilità dei dividendi in capo ai soci ex art. 47 TUIR, rappresentato dalla percezione degli stessi"[202].

L'operare del meccanismo presuntivo deve avvenire in ossequio al regime di tassazione per esenzione delle società di capitali e la difficoltà consta nel capire quando esso possa essere applicato. Innanzitutto, la presunzione ha come presupposto una situazione di illeceità, che può consistere nell'aumento di utile o nella riduzione di una possibile perdita registrata, secondo il concetto di utile civilistico. Di conseguenza essa opera nel caso di occultamento di ricavi o deduzione di costi inesistenti, tenuto conto che sono diverse le sentenze che stanno limitando la possibilità di accertamento sui soci di minoranza, ritendo

[201] Beghin M., op. loc. cit.
[202] A.I.D.C. di Milano, Nota di Comportamento n. 198 del 2017.

che essi non abbiano "peso" nella gestione della vita societaria[203] ed in particolare considerati i problemi della prova contraria come si vedrà in seguito.

Seguendo tale impostazione risulta difficile comprendere per quale motivo si possa ritenere che la società abbia impiegato quel capitale, che è stato utilizzato per sostenere dei costi evidenziati dalle scritture, per una distribuzione "in nero".

La stessa fattispecie si riscontra qualora l'accertamento verta sul disconoscimento dei costi per inerenza, poiché non si discute la sussistenza del costo, ma si discute la sua riconoscibilità all'attività di impresa; pertanto, si esclude di per sé che quei denari possano essere stati trasferiti in via occulto ai soci[204].

Vi è una fattispecie che può risultare dubbia ed è quella in cui i costi non sono inerenti poiché riguardano personalmente il socio; ma in tale circostanza, l'Amministrazione può rinvenire tale deduzione illecita, senza doverlo *ex se* distribuito occultamente pro-quota tra i soci, dal momento che, seguendo i soldi, si osserva che quelle somme – poi prelevate per scopi personali dal socio – erano presenti nella società; pertanto, non si comprende perché ritenerle presuntivamente distribuite[205].

Per quanto tale considerazione, seppur tecnica, possa risultare chiara, spesso – nella prassi – il Fisco non utilizza questo ragionamento nell'emissione di accertamento sui soci.

Tale modalità operativa degli uffici è criticabile per diverse ragioni: i) non esiste l'analogia tra le due casistiche presentate, poiché l'indeducibilità di un costo è un effetto giuridico[206] che deriva dall'applicazione della normativa sul reddito di impresa e può essere generata da diverse cause, come ad esempio un difetto di inerenza di una componente di reddito o una irregolarità dettata da una regola di competenza; ii) è vero che la base imponibile Ires riceva variazioni derivate dalla non deducibilità di un costo, ma questo avviene con espresso riferimento alla base della società e non a quella dei soci. Quando la società affronta un costo con le risorse presenti nella società, che in sede di accertamento viene considerato non deducibile, sicuramente si crea un maggior reddito

---

[203] Cass sez. VI Civile, Ordinanza n.27445 del 01 dicembre 2020, al punto 2.8 evidenzia che il socio può dimostrare "estraneità da intendersi nel senso che il socio deve fornire la prova di avere ricoperto un ruolo meramente formale di semplice intestatario delle quote sociali, senza avere concretamente svolto alcuna delle attività di gestione e controllo riservate dalla legge (e dallo statuto) al socio della società a responsabilità limitata (artt. 2475 e 2476 c.c.).". Si richiama sul tema Sez. 6 – 5, Ordinanza n. 18042 del 09 luglio 2018; Sez.5 n. 17461 del 2017; Sez.5-6 n. 1932 del 2016.

[204] Basilavecchia M., *La difficile individuazione degli utili da partecipazione*, in Corr. trib., 2005, 5, 365 ss.

[205] Coppola P., op. loc. cit.

[206] Beghin M., op. loc. cit.

Ires, ma non può operare il meccanismo presuntivo. I costi indeducibili permangono nel conto economico che rimane il medesimo, con la conseguente applicazione della variazione in aumento; infatti, la rettifica nella fase di accertamento non modifica il bilancio presentato[207].

Il problema della indeducibilità dei costi per qualsiasi ragione non è da considerarsi come un grave errore e – come già evidenziato – comporta un aumento reddituale ma non ricavi maggiori perché vi sarà solo una variazione in aumento e di certo non presume una occulta distribuzione.

Ciò che appare difficile da comprendere è come la giurisprudenza possa confondere l'utile che viene generati dalla gestione societaria con il reddito che quest'ultima deve dichiarare periodicamente. Infatti, l'utile di esercizio (indicato nel conto economico) non corrisponde alle risorse che la società abbia prodotto e utilizzi per la gestione della stessa. Allo stesso modo si è consapevoli che se i soci hanno registrato una perdita nel bilancio, può accadere comunque che l'assemblea distribuisca un dividendo, poiché viene prelevato dalle riserve disponibili[208].

Il ragionamento dei giudici di legittimità muove da due considerazioni fondanti: i) l'aumento del reddito imponibile viene assimilato ad un aumento dell'utile distribuibile; ii) la base sociale ristretta permette di applicare la presunzione di distribuzione.

Tale convincimento è causato da quelle fattispecie in cui si provava la presenza di utili in nero che non transitavano all'interno della società e, dal momento che non era possibile tassarli in capo a quest'ultima, avviene una tassazione in capo ai soci per evitare che non venga versato alcun tributo. È chiaro che a redditi che non provocano liquidità distribuibile non si può ritenere altrettanto[209].

La dottrina[210] ha ritenuto di escludere l'applicazione della tassazione per trasparenza, qualora la dimostrazione di utili extracontabili derivi da mezzi presuntivi o inidonei alla prova di utili suscettibili di distribuzione. Pertanto, non può essere applicata la

---

[207] Rasi F., *L'inarrestabile "lotta" della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?* in Riv. tel. dir. trib., 2022, 2, 632 ss.

[208] Dami F., *op. loc. cit.*

[209] Stevanato D., *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario [nota a Cass., sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803]*, in Corr. trib., 2004, 13, 1011 ss.; Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni [nota a Cass., sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803]*, cit., p. 433 ss.

[210] Lovecchio L., *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nelle società a ristretta base sociale*, in il fisco, 2014, 20, 1943 ss.; Pagani G., *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?*, in il fisco, 2010, 27, 4286 ss.

presunzione quando l'accertamento del maggior reddito avvenga con: i) rettifica che faccia emergere il disconoscimento di costi realmente sopportati; ii) rettifica di singole componenti negative di reddito per ridurre la base imponibile fiscalmente rilevante, ma dalle quali non deriva liquidità distribuibile; iii) rettifiche sulle svalutazioni di componenti dell'attivo patrimoniale.

Quanto fin d'ora analizzato è stato dichiaro anche dall'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, la quale si è così espressa: "la presunzione secondo la quale nel caso di ristretta compagine sociale i maggiori redditi imponibili definitivamente accertati in capo ad una società di capitali si presumono attribuiti pro quota ai suoi soci può trovare applicazione solo qualora il maggior reddito imponibile accertato in capo alla società implichi una comprovata esistenza di corrispondenti disponibilità finanziarie occulte"[211].

Queste considerazioni appaiono molto più coerenti con il dettato costituzionale, ma non è quello che pensano anche i giudici di legittimità – come è emerso dall'ordinanza n. 25322/2022 – i quali continuano a confondere il piano del reddito imponibile (che è un concetto prettamente fiscale ed è generato dalle regole per la sua determinazione) con quello degli utili suscettibili di distribuzione (i quali attengono ad un piano civilistico da intendersi come "liquidità).

Un secondo profilo da analizzare riguarda la corretta qualificazione del reddito riferito ai soci. La Cassazione è costante nel suo orientamento di ritenere il reddito dei soci quale reddito di partecipazione e di imputarlo per trasparenza, anche qualora essi siano partecipanti di una società di capitali che non ha opzionato il regime di trasparenza, invece che qualificarlo come reddito di capitale.

Da un lato è pur vero che l'imputazione per trasparenza ha un'utilità pratica per il Fisco, poiché determina con immediatezza la posizione fiscale del socio, ma dall'altro non si condivide il suo utilizzo e per qualcuno[212] è preferibile la qualifica di reddito di capitale al fine di limitare il fenomeno evasivo da utile extracontabile[213].

---

[211] Norma di comportamento n. 198/2017 dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, chiamata "Attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo a società di capitali con ristretta compagine sociale".

[212] Rasi F., *La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, loc. cit.

[213] A tal proposito si segnala un orientamento minoritario che predilige la non utilizzabilità della tassazione per trasparenza: Cass., sez. trib., 14 maggio 2007, n. 10982; Cass., sez. trib., 5 maggio 2003, n. 6780.

Il tema dell'imputazione del reddito porta con sé complicazioni non banali e ha risvolti pratici soprattutto in tema di accertamento[214].

Per determinare l'applicabilità della presunzione si deve partire dal presupposto che il regime di tassazione è quello di esenzione, il quale viene applicato per adempiere al contributo dell'imposta Ires in capo alle società di capitali che non siano in un regime trasparente. A tal fine bisogna distinguere gli esercizi (accertabili) prima del 1° gennaio 2018 e dopo questa data. Per gli esercizi antecedenti alla data è necessaria operare la distinzione tra partecipazione qualificata, che prevede un numero differente di percentuali da applicarsi in base all'anno di produzione dell'utile, e partecipazione non qualificata che prevede la ritenuta alla fonte pari al 26%. Al contrario, per gli accertamenti compiuti dal 2018 la ritenuta è del 26% a prescindere dalla qualificazione, qualora il socio sia una persona fisica che abbia la partecipazione fuori dall'esercizio dell'impresa.

La stortura che si può creare, qualora il Fisco applichi il meccanismo presuntivo agli utili da partecipazione tassabili alle persone fisiche, è che essa applicazione comporterà automaticamente un accertamento nei confronti – anziché del socio – della società, la quale opererà la ritenuta alla fonte che non risulterà avvenuta sugli utili celati, con tutto quello che ne consegue in ambito sanzionatorio[215].

Si potrebbe quanto meno pensare che il socio rimanga estraneo alla vicenda, ma non è così. Infatti, qualora l'accertamento si cristallizzasse, il socio potrebbe essere chiamato per la ritenuta non effettuata dalla società[216].

Ci si chiede per quale ragione si faccia ricorso alla tassazione per trasparenza. Essa tassazione risponde all'esigenza di evitare la doppia imposizione[217], la quale è vietata nel nostro ordinamento dal 2003 e nasce da un'errata applicazione del Fisco; con la stessa, infatti, si procede a tassare, in una volta, tutto il reddito societario in capo al socio con un'aliquota marginale massima (del socio) che potrà essere inferiore all'aliquota prevista nel calcolo dell'Irpef.

---

[214] Pagani G., *op. loc. cit.*

[215] Coppola P., *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti*, in Riv. Dir. Trib., 21 luglio 2021.

[216] Art. 35 D.P.R. n. 602/1973.

[217] Schiavolin R., *Natura del tributo: funzioni e caratteri generali*, in Tesauro F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Imposta sul reddito delle persone giuridiche e Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 3.

L'abbaglio che spesso commettono gli uffici nell'applicare la presunzione è quello di – in contrasto agli artt. 44, 47 e 89 Tuir – tassare il maggior reddito in capo alla società con Ires pari al 24%, ma poi riferire quel reddito ai soci pro-quota, come se fosse tassabile per trasparenza, come se già non lo avesse tassato in capo alla società.

Tale situazione è piuttosto grave considerato che il regime di tassazione per trasparenza prevede che il reddito d'impresa venga riferito ai soci "indipendentemente dalla percezione", in modo tale che l'unica imposta a cui viene sottoposto sia quella personale dei soci; invece, nelle società di capitali (che non hanno optato per il regime di trasparenza) la tassazione in capo alla società si cumula con quella in capo ai soci quando l'utile venga distribuito[218].

Ne consegue che il Fisco opera in modo illecito quando applica la presunzione rispetto ad una società che non ha optato per il regime trasparente, poiché prima il reddito viene accertato in capo alla società, ma poi lo presume diviso tra i soci, mancando di calcolare l'utile civilistico al netto dell'Ires già imposta alla società[219].

La situazione che si è delineata risulta ben peggiore se si pensa che è supportata dai giudici di legittimità; infatti, se da un lato anche si volesse "perdonare" l'errore degli uffici in fase applicativa, chi risulta imperdonabile è la Cassazione che avvalla la legittimità degli avvisi di accertamento ed ignora la violazione del divieto di imposizione (tralasciando tutta la violazione delle regole in tema di norme sulla tassazione che, a questo punto, risulta meno grave)[220].

L'avvallo di tale condotta degli uffici viene motivato nelle sentenze sostenendo che: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67, postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto. Tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, quale quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini dell'IRPEG, quale utile della società, sia ai fini dell'IRPEF, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a base delle due diverse imposizioni"[221].

---

[218] Cass., sentenza 30 gennaio 2024, n.2752 al punto n. 7.3 che richiama Cass. n. 8730 del 2021.
[219] Coppola P., op. loc. cit.
[220] Cass. ord., 30 marzo 2021, n. 8730 e Cass. ord., 2 aprile 2021, n. 9137.
[221] Cass. civ., sez. trib., sent. 20 febbraio 2020, n. 4400 che rimanda a Cass. n. 19687 del 2011 e a Cass. n. 8351 del 2002. Ma allo stesso modo CTR Lombardia 26 febbraio 2021, n,809.

Tale statuizione è decisamente criticare proprio perché – come si è detto – il reddito accertato alla società e quindi tassato Ires, è lo stesso che viene accertato e tassato Irpef ai soci, per il quale attualmente si prevede l'imputazione per esenzione al fine di evitare la doppia imposizione.
Al paragrafo successivo si illustrerà come la qualifica del reddito abbia un risvolto pratico in tema di accertamento.

3.3 La distribuzione occulta tra provvedimenti impositivi e sostituzione tributaria

Prima di procedere all'analisi del tema è necessario fare una premessa.
Per quanto riguarda i dividendi percepiti da persone fisiche residenti in Italia a partire dal 1° gennaio 2018 (L. 205/2017 c.d. Legge di bilancio 2018) si applica una sola ritenuta alla fonte complessiva, pari al 26%. Sono fattispecie in cui la società opera come sostituto d'imposta, mentre i soci sono i sostituiti. In tal caso si parla di ritenuta totale perché la ritenuta che fa la società esaurisce il rapporto fiscale; infatti, sul sostituito non pende l'onere di presentare una dichiarazione tributaria (come invece era in precedenza), dal momento che il reddito è già stato tassato tramite la ritenuta. Il sostituto d'imposta è il soggetto tenuto a adempiere al versamento della ritenuta all'ente impositore, mentre il sostituto d'imposta non intratterrà alcun rapporto con l'erario. A questo punto ci si può domandare cosa accada se il sostituto non adempia alla sua obbligazione nella fattispecie in cui il Fisco accerti utili extracontabili. L'obbligazione è in capo al sostituto, ma la capacità contributiva è riferibile al sostituito, sul quale infatti viene applicato l'obbligo di rivalsa.
Il punto centrale è il seguente: se il sostituto non adempie all'obbligo di effettuare la ritenuta – e contestualmente versarla – sarà egli stesso ad essere sottoposto ad accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria[222], senza che il socio possa essere coinvolto. Invero, quest'ultimo soggetto non è tenuto a versare l'imposta, non intrattiene

[222] Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Bari, sez. III, sentenza 28 aprile 2025, n. 1011.

rapporti con l'erario, e non può pertanto, essere qualificato come un evasore[223]. Infatti, il socio/sostituito riceverà il denaro al netto, avendo già subito un depauperamento e, di conseguenza, pagato il tributo. Per questa ragione il Fisco agirà solamente nei confronti del sostituto/società per ottenere quanto previsto *ex lege*.

La legge – in ogni caso – non libera del tutto il sostituito, poiché è prevista una coobbligazione ex art. 35 D.P.R. n. 602/1973, solo nei casi in cui la ritenuta non sia avvenuta e di conseguenza, versata; pertanto, potrà essere chiesta liberamente al sostituto o al sostituito. La *ratio* di tale previsione è evitare le fattispecie in cui vi sia complicità tra i due soggetti, come nel caso della distribuzione occulta di capitali, in cui non viene versata alcuna ritenuta, ma vi è un sottostante accordo di pagamento del sostituto in favore del sostituito.

Nella fattispecie, *ut supra*, l'unico evasore sarà il sostituto (e nei suoi confronti sarà rivolto l'accertamento), mentre il sostituto (il quale viene ad essere un contribuente di fatto) sarà un mero coobbligato nella fase di riscossione forzata[224].

Infatti, se il Fisco applica la presunzione in relazione agli utili da partecipazioni in capo alla persona fisica (per gli esercizi post 2017, indipendentemente se qualificati o non), la mancata ritenuta alla fonte porterà la società e non il socio, a subire l'atto di accertamento dei maggiori redditi (senza dimenticare che il socio non rimane indenne per la coobbligazione *ut supra*). Allo stesso modo, la società e non il socio sarà tenuta alla prova contraria dell'accantonamento o reinvestimento[225].

Compiuta la premessa, si vuole informare il lettore che la fattispecie che si procede ad analizzare appartiene ad un precedente sistema (cioè gli esercizi *ante* 2017) in cui l'accertamento veniva svolto sia nei confronti della società che del socio, con tutte le conseguenze che si andranno a delineare in tema processuale e di onere probatorio. Pertanto, nelle note si citeranno, talvolta sentenze appartenenti al precedente sistema, talaltra sentenze che evidenziano le differenze con quello dell'attuale.

L'accertamento della ristrettezza della compagine sociale è un elemento facilmente reperibile, poiché è sufficiente controllare l'iscrizione nel registro delle imprese, senza che possano ricadere dubbi su di esso e – allo stesso modo – è possibile osservare le quote

---

[223] Beghin M., *Diritto delle imposte. Princìpi, istituti e regole per la tassazione dei redditi e dei consumi*, Padova, Cedam, 09/2024, p. 83-84.
[224] Beghin M., op. cit., p. 85-87.
[225] Coppola P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria,* loc. cit.

di partecipazione al capitale sociale, ebbene, dal momento che quest'ultimo è soggiogato ad imposte, è razione pensare che l'utile sottratto alle stesse sia diviso tra i soci con le rispettive quote partecipative[226].

Tale sistema comporta che L'Amministrazione finanziaria debba procedere a dimostrare sia la ristretta base sia l'accertamento societario, ma tali elementi possiedono una forte rilevanza probatoria.

Il primo è un elemento noto affinché la presunzione possa trovare spazio ed è tendenzialmente ritenuto pilastro della stessa per il suo carattere oggettivo e dunque, incontestabile; il secondo invece, si colloca in una fase logicamente e giuridicamente precedente e può costituire solamente un indizio e non una prova, poiché la sua oggettività è meno stabile, tanto che deve essere valutata caso per caso[227].

Seguendo queste considerazioni la Corte di cassazione[228] ha constato che, quando vi siano due giudizi pendenti separatamente, uno di accertamento del maggior reddito in capo alla società e l'altro di partecipazione in capo al socio, la sospensione è imposta ex art. 295 c.p.c., in forza dell'art.1 D.lgs. n. 546/1992, fino a che non sia sciolto il giudizio pendente sulla società, poiché tale sentenza (che contiene la pronuncia sull'accertamento), si colloca "a monte" di tutte le controversie nascenti sul maggior reddito che origina da ricavi occultati o costi fittizi per operazioni inesistenti.

La presunzione agisce in entrambi i casi delineati, poiché ciò che importa è il ricalcolo del maggior reddito dichiarato, a prescindere dall'operazione economica.

Nella seconda fattispecie, il costo dichiarato coincide con il denaro rimanente nella disponibilità della società e che, pertanto, può essere distribuito tra i soci. Allo stesso modo avviene nel caso di costi non deducili, i quali contribuiscono ad elevare l'utile che sarà nella disponibilità dei soci[229].

Succio muove una critica alla dottrina per cui "tale ultima impostazione non appare, però, affatto condivisibile, se solo si considera che la nozione di reddito fiscale imponibile non coincide necessariamente con quella di utile finanziario distribuibile. Il reddito imponibile, infatti, è correlato alle regole di determinazione del reddito d'impresa e alle variazioni da apportare al risultato del conto economico che si contrappone al concetto di

---

[226] Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, op cit, pp.433.
[227] Cass. civ., 23 maggio 2019, n. 13989; Cass. civ., 22 giugno 2021, n. 17696.
[228] Cass., sez. V, ord. 26 gennaio 2021, n. 1574.
[229] Cass., sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224.

utile civilisticamente inteso, caratterizzato da effettiva liquidità a disposizione dell'impresa"[230].

Infatti, si considerano le norme del Tuir per determinare il reddito imponibile, ma nella circostanza di reddito occultato, esso non è inserito nelle scritture contabili, proprio perché lo si vuole sottrarre all'imposizione.

La giurisprudenza ha chiarito che l'accertamento di maggior reddito in capo alla società di capitali a ristretta base avalla la presunzione di distribuzione, poiché origina dalla compagine societaria e non è connessa invece, al tipo di accertamento svolto, salva la prova contraria, *ut supra*.

In primis, In base a quanto finora detto, è coerente interpretare l'art, 17 lett. h), n. 4) della legge delega n. 111/2023, il quale ritiene, per non incappare nell'abuso della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, che: "la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci".

In secundis, L'accertamento societario può riguardare sia il calcolo delle maggiori componenti positive del reddito sia di minori elementi negativi.

Di maggior interesse è quale natura abbia il maggior reddito dei soci, il quale viene considerato reddito finanziario, escludendo la qualifica di reddito di impresa affibbiatogli dalla giurisprudenza.

Prima della riforma compiutasi nel 2023, l'esenzione parziale era relativa agli utili societari, come aveva stabilito la Corte di cassazione[231] "unicamente nel caso in cui, come questa Corte ha più volte sottolineato, si fa riferimento ai soli redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile, di talché l'atipicità era riferita solo alla nomenclatura attribuita agli stessi dalla società, ma rimaneva condizionata al positivo riscontro della loro effettiva maturazione per effetto dell'inserimento in bilancio[232] per i redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile e non per gli utili

[230] Garganese F. – Falcone C.M., *Presunzione di distribuzione degli utili di società di capitali a ristretta base e nuovo riparto dell'onere della prova,* in Corr. trib., 2024, 1, 77 ss.

[231] Cass., sez. Lavoro, ord. 30 gennaio 2024, n.2757, la quale conferma l'orientamento interpretativo di Cass., sez. V-VI, ord. n. 35293/2022.

[232] Cass., sez. V, ord. 30 marzo 2021, n. 8730.

extrabilancio; tali utili una volta accertati per altra via, vanno imputati e quindi sottoposti a imposizione in misura ordinaria quindi intera e non ridotta"[233].

Si è accennato in precedenza, come la Corte in un primo momento accettava come prova contraria per vincere la presunzione solamente la dimostrazione che i maggiori ricavi erano stati reinvestiti o accantonati[234]. Successivamente la stessa ha ritenuto di lasciare al socio la possibilità di essere salvo dalla presunzione, qualora dimostrasse la totale estraneità ai compiti gestori della società[235].

La Corte di legittimità nella sentenza del 10 ottobre 2024, n. 26473, evidenzia la "esistenza di arresti anche recenti […][236] che ribadiscono la tesi tradizionale – sostenuta nelle sue conclusioni anche dall'ufficio del Pubblico Ministero – secondo cui il contribuente non può limitarsi a denunciare la propria estraneità alla gestione e caducazione societaria, ma può solo dimostrare, eventualmente anche ricorrendo alla prova presuntiva, che i maggiori ricavi non sono stati effettivamente realizzati dalla società e che quest'ultima non li ha distribuiti, ma accantonati e reinvestiti, ovvero che degli stessi se ne è appropriato altro soggetto, perché un ulteriore "agevolazione probatoria" colliderebbe con le ragioni che legittimano la presunzione posta dalla ristretta base sociale e ne svuoterebbe il contenuto". In sostanza, si richiede alla società di dare prova contro sé stessa: i) dapprima di aver celato o reindirizzato quegli utili contestati – dall'Amministrazione finanziaria – ai fini Ires e di non aver adempiuto alla ritenuta d'imposta pari al 26% sugli utili non contabilizzati ed al suo versamento; ii) in seguito, di aver svolto tale operazione al fine di distribuire gli stessi tra i soci; iii) infine, la società dimostrerebbe, come prova contraria, anche di averli tenuti nel suo patrimonio netto[237].

I giudici aderiscono alla tesi più recente[238] che concede la dimostrazione dell'estraneità del socio alla vita societaria, la quale, una volta effettivamente dimostrata, delegittima l'agire della presunzione.

Bisogna distinguere tra la prova del maggior reddito e la qualificazione proveniente dalla sua fonte di produzione, poiché in merito ad essa qualificazione come reddito di impresa

---

[233] Cass., sez. civ., ord. n. 9137/2021.
[234] Cass., sez. V., sent. 18 ottobre 2017, n. 24534; Cass., sez. VI, ord. 24 luglio 2013, n. 18032.
[235] Cass., sez. V, ord. 7 giugno 2024, n. 15991; Cass., sez. VI-V, ord. 4 marzo 2022, n. 7170; Cass., sez. V, ord. 15 settembre 2021.
[236] Cass., sez. V, sent. 9 luglio 2024, n. 21158.
[237] Coppola P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria,* loc. cit.
[238] Cass., sez. V, ord. 9 luglio 2024, n. 18764.

viene quantificato l'ammontare del denaro diviso tra i soci, in violazione dei doveri fiscali.

La giurisprudenza spiega che, quando si parla della qualificazione del reddito[239], si intende una seconda fase dell'*iter* argomentativo, poiché è già stata fornita la prova – come da onere dell'Amministrazione finanziaria – e la si è rapportata con la prova contraria della società o dei soci; si è dato conto che la prova degli uffici è superiore rispetto a quella dei soci/società e si sta, pertanto, procedendo a stabilire il *quantum* dovuto e la sua qualificazione nella gamma delle categorie reddituale al fine di decretare il tributo dovuto da ogni soggetto.

La legge delega di riforma fiscale, all'art. 17, comma 1, lett. h) ha previsto "la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci", con ciò rendendo inapplicabile la presunzione al di fuori dai casi tipizzati dalla legge. Nel caso di violazione delle norme tributarie riguardo all'inerenza dei costi, non modifica automaticamente il reddito dei soci, ma comporta un minor utile e di conseguenza un reddito societario inferiore, il quale sarà oggetto di rettifica per determinare accuratamente il debito tributario.

In tale fattispecie, vi è una violazione normativa che non nasconde denari occulti di pronta liquidità e distribuzione, pertanto da qui, emerge la *ratio* della norma e cioè che alla base della presunzione di distribuzione degli utili c'è da comprendere se gli stessi esistano e soprattutto, che l'accertamento li abbia dimostrati[240].

La dottrina ha sostenuto, inoltre, che "la ricchezza non transitata nel bilancio e non indicata nella dichiarazione dei redditi [è] riconducibile ad una violazione di norme tributarie sostanziali capace di generare, in capo all'ente, risorse monetarie [poiché la] mancanza della suddetta liquidità impedisce che si possa immaginare un'effettiva

[239] Cass., sez. civ., 30 gennaio 2024, n. 2752.

[240] Beghin M., *Presunzione di occulta distribuzione di utili extracontabili: don't follow the rules, but the money*, in Ipsoa, pubblicato il 4 luglio 2025.

distribuzione"[241]. Ancora la dottrina[242] aveva precedentemente attribuito al riformato art. 7, comma 5-bis, D.lgs. n. 546/1992, il pregio e la speranza di collocare in modo differente l'utilizzo della presunzione, portando maggior certezza del diritto e maggiore affidabilità nelle aule di tribunale, cosa che ad oggi, non sembra avvenuta.

L'Amministrazione finanziaria, in considerazione di quanto anche precedentemente riportato, se presumesse una ripartizione della somma per dei costi realmente sostenuti ma non deducibili, non vi sarebbe il requisito di oggettività a fondamento della pretesa ex art. 7, comma 5-bis, D.lgs. n. 546/1992, poiché l'inosservanza normativa comporta la rideterminazione del reddito, ma non comporta la prova di una liquidità occultata e suscettibile di distribuzione[243].

Seguendo questa interpretazione si supererebbe l'orientamento della Corte di cassazione[244] che ha sostenuto il mancato mutamento di riparto dell'onere della prova ex art. 7, comma 5-bis, D.lgs. n. 546/1992, poiché la norma è applicabile solo ai giudizi successivi alla modifica della stessa – e quindi dal 16 settembre 2022[245] – dovendo operare l'art. 11 delle preleggi in assenza di disposizioni transitorie.

Vi sono due esigenze da bilanciare: da una parte l'onere del giudice di annullare l'atto impositivo, qualora la prova dell'accertamento risulti claudicante; dall'altra l'esigenza di ragioni oggettive per provare la liquidità della società.

Si può osservare come tra le due fattispecie vi sia una relazione, poiché se l'atto di accertamento deve avere alla base delle ragioni concrete, allora si può desumere che, nel processo, la prova deve essere idonea a non lasciare incertezza[246] sui fatti, anche se essi sono provati tramite il sistema presuntivo.

---

[241] Beghin M., *Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei "costi indeducibili"*, op. loc. cit.

[242] Moschetti G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in Riv. tel. dir. trib., 2021, 1, 243 ss; Muleo S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in www.giustiziainsieme.it, 20 settembre 2022.

[243] Schiavolin R., *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta degli utili di società di capitali a base ristretta si allontana sempre di più dai dati normativi,* cit. 1273 ss.

[244] Cass., sez. V, ord. 9 luglio 2024, n. 18764.

[245] Cass., sez. V, ord. 25 luglio 2024, n. 20816.

[246] Si richiama in tal senso la terminologia del c.p.p., il quale all'art. 533, comma 1, asserisce che: "Il giudice pronuncia sentenza di condanna se l'imputato risulta colpevole del reato contestatogli al di là di ogni ragionevole dubbio".

Pertanto, si ritiene superata la previsione della giurisprudenza di legittimità, in relazione agli avvisi di accertamento emessi antecedentemente al 16 settembre 2022[247], la quale sosteneva che "non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi"[248].

Ciò significa che si deve escludere che la presunzione possa operare *pro futuro* riguardo ai costi indeducibili, poiché di essi "non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la quale tuttavia è da considerare comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte dovute"[249].

Secondo altra giurisprudenza di legittimità[250] "anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più variegate ragioni […], ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto […] la società matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, infatti, la società ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato […] che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione"[251].

La riforma ha quindi l'effetto di ridimensionare lo schema presuntivo, poiché il novero delle fattispecie a cui esso potrà essere applicato verrà non solo ridotto, ma aumenterà nella soglia di gravità in base all'importanza della violazione tributaria.

Per questo, la valutazione sull'applicabilità del meccanismo presuntivo dovrà avvenire con riguardo al singolo caso di specie, senza sgretolare il ragionamento presuntivo sin d'ora visto ed in tal senso, secondo Succio, lo stesso acquisisce maggiore equilibrio poiché consiste in una "semplificazione del sindacato da essa esercitabile sulla ricostruzione presuntiva dei fatti da parte dei giudici di merito"[252].

---

[247] Lovisolo A., *op. loc. cit.* spec. 48; Comelli A., *in Commentario breve alle leggi del processo tributario*, V ed., Padova, 2023, sub art. 7, par. XVI.
[248] Cass. civ., 19 ottobre 2012, n. 17959.
[249] Cass. civ., 12 novembre 2020, n. 25501.
[250] Cass. civ., 4 maggio 2021, n. 11599 e Cass. civ., 2 febbraio 2021, n. 2224.
[251] In dottrina invece: Coppola P., *Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria,* cit., p. 847 ss; Rasi F., *L'inarrestabile "lotta" della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?,* op. loc. cit.
[252] Schiavolin R., *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta degli utili di società di capitali a base ristretta si allontana sempre di più dai dati normativi*, op. cit., il quale richiama in nota Cass. civ., 12 giugno 2002, n. 8351.

La norma non solo non solo non ha sortito l'effetto di equilibrio sperato, ma ha lasciato senza disciplina il rapporto tra l'accertamento societario, che, come detto, si pone "a monte" e l'accertamento in capo ai soci, che invece sta "a valle".

La giurisprudenza[253] è concorde nel ritenere applicabile l'art. 295 c.p.c., il quale sospende il giudizio di accertamento in capo ai soci[254] qualora il giudice debba ancora statuire su una controversia pregiudiziale, dal cui esito dipende la causa pregiudicata[255].

Visto che tale soluzione è confinata alla pendenza del giudizio, la sospensione provvisoria del secondo giudizio (logicamente) ha la funzione di consentire la formazione del giudicato dell'accertamento "a monte", creando così una base di partenza del sistema presuntivo, poiché se in sede giudiziale il giudice decidesse di annullare l'avviso di accertamento in capo alla società, il presupposto logico[256] fondante l'accertamento successivo in capo ai soci verrebbe meno[257] e, se non emerge l'utile extrabilancio, viene meno la prova del fatto ignoto, dal momento che non sarà sufficiente la ristretta base; pertanto, non si potrà asserire che i soci abbiano prodotto dell'utile extrabilancio[258]. Se dal giudizio nei confronti della società emerge una minore produzione di utili extracontabili o addirittura non ne risulta alcuna, tale fatto si rifletterà nel giudizio pendente dei soci poiché "rimuove (in tutto o in parte) il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione".[259]

Se il giudicato non annulla l'accertamento societario, ma lo conferma, allora non vi saranno dubbi sull'esistenza dell'utile extracontabile, il quale verrà ritenuto provato; ciò su cui si può disquisire, in tal caso, è sulla presenza della prova contraria relativa all'effettiva distribuzione ai soci di utile, ricordando che il contribuente sarà tenuto a dare prova dell'assoluta estraneità alla gestione societaria[260].

---

[253] Cass., 8 febbraio 2012, n. 1867 e Cass., 31 gennaio 2011, n. 2214.

[254] Coppola P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria,* loc. cit.

[255] Cass., Sez. Un., n. 14815/2008.

[256] Cass. civ., 10 dicembre 2021, n. 39285, ritiene che l'accertamento in capo alla società sia "presupposto" e "pregiudicante" rispetto all'accertamento in capo ai soci.

[257] Cass. civ., 24 novembre 2015, n. 23899.

[258] Cass. civ., 17 novembre 2022, n.33978.

[259] Cass. civ., 22 giugno 2021, n. 17696; Cass. civ., 23 maggio 2019, n. 13989.

[260] Si osservi invece che – in ossequio a quanto dedotto in premessa – il socio non deve più provare alcunché, ma è la società che sarà tenuta alla prova contraria, in coordinamento con il socio (se è una persona fisica). A tal proposito si osservi Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Benevento, sez. II, sentenza 04 aprile 2025, n. 515, la quale prevede che "Il criterio della c.d. "ristretta base sociale" costituisce valida presunzione di distribuzione tra i soci degli utili extracontabili di una società e tale presunzione può

La rettifica dell'accertamento in capo alla società provoca un litisconsorzio[261] tra società e soci, dal momento che il giudizio sarà plurisoggettivo, alla base del quale vi è un unico rapporto tra le parti del processo.

Per i soci questa è la soluzione più sicura, poiché ognuno sarà nelle condizioni di poter produrre prova dell'illegittimo accertamento in capo alla società, contestando l'atto per far venir meno l'operare della presunzione su di lui; infatti secondo cassazione "la sussistenza di utili extracontabili costituisce il presupposto non della presunzione di distribuzione degli stessi tra i soci, ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili societari"[262].

A tal proposito è la validità dell'accertamento in capo alla società a costituire il "presupposto indefettibile per legittimare la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati"[263].

Seguendo tale assunto, si comprende come sarà di certo possibile che si giunga a pronunce non omogenee, per il fatto che la prova contraria di estraneità potrebbe essere provato da alcuni soci, ma non da altri.

È evidente che si crea una posizione discriminatoria tra i soci e l'Amministrazione finanziaria. I primi, infatti, non hanno la possibilità di impugnare l'accertamento societario – che è bene ricordare possa cagionare a loro danno – dal momento che non avranno la legittimazione; né in nessun caso possono intervenire finché non sopraggiungano gli effetti dell'accertamento "a valle"; mentre la seconda può sostenere le proprie posizioni giuridiche in entrambi i processi e con il vantaggio della presunzione[264].

---

essere superata con idonea ed opportuna prova contraria da parte della società contribuente." (sottolineature dello scrivente).

[261] Muscarà S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi "ravvedimenti operosi" della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso,* in Riv. dir. trib., 2011, 1, I, 19; Coppa D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in Rass. trib., 2008, 4, 978.

[262] Cass. civ., 11 aprile 2016, n. 7103.

[263] Cass. civ., 17 novembre 2022, n. 33978.

[264] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1015; Piccininni L. – Manzon E., *Il giudicato tributario,* in Consolo C., - Melis G. – Perrino A.M., *Il giudizio tributario,* Milano, 2022, 777 ss., nell'opera si sostiene che il motivo per il quale il giudicato nei riguardi della società si riflette sul giudicato dei soci deriva da una relazione sostanziale nell'accertamento dell'imponibile e ciò comporta un "riflesso" nel giudicato dei soci, a favore o contro che sia.

In ogni caso, a prescindere dalle considerazioni che possono prodursi in tal senso, l'avviso di accertamento nei riguardi della società rimane inattaccabile per i soci, poiché tale atto deve essere notificato solo alla società[265]; secondo dottrina[266] appare possibile chiamare in causa l'art. 14, comma 3, D. Lgs. n. 546/1992[267] e l'art. 105 c.p.c.; infatti, pur vero che attualmente l'accertamento avviene nei riguardi della società ed il socio ben potrebbe non essere a conoscenza del processo, è vero anche che egli può avere interesse a dispiegare intervento in qualità di coobbligato solidale per la rivalsa. Il socio, in una simile fattispecie, avrà la possibilità di dispiegare intervento adesivo dipendente[268] (ad *adiuvandum)*, il quale si ritiene ammissibile qualora un terzo non sia destinatario di un atto (altrimenti si potrebbe dispiegare intervento adesivo autonomo), ma abbia un interesse (giuridicamente qualificato) a supportare la parte in causa, come nel caso del socio per evitare di subire la rivalsa. Si deve ricordare che al socio che propone intervento adesivo dipendente, si estendono gli effetti del giudicato, in quanto egli diventa parte del processo[269]. In tale intervento non si deduce in giudizio un diritto proprio, ma si sostiene la domanda della parte che il terzo predilige per la vittoria; infatti, tale posizione è di "rinforzo (ma, ad un tempo, anche di controllo) di una delle parti"[270] e non permette di proporre alcuna domanda relativa alla propria posizione, senza cagionare un'espansione del *thema decidendum*[271].

È evidente la dipendenza tra l'atto di accertamento della società e la posizione del socio, ciononostante l'atto di accertamento non deve essere portato a conoscenza dei soci; pertanto, si può sancire così l'autonomia della posizione del socio rispetto alla società. In sostanza, il legame socio-società assume valore una volta divenuto definitivo l'accertamento "a monte", mentre non assume rilevanza nella fase antecedente e cioè nel momento di riconoscere al socio il diritto di conoscere l'avviso di accertamento in capo alla società.

---

[265] Cass. civ., 6 febbraio 2021, n. 3568; Cass. civ., 10 gennaio 2013, n. 441.
[266] Albertini F., *La Cassazione precisa il fondamento della piena legittimità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, Riv. Tel. Dir. Trib., 19 luglio 2021.
[267] Schiavolin R., *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta degli utili di società di capitali a base ristretta si allontana sempre di più dai dati normativi*, cit., 1249.
[268] La legittimità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario è ravvisabile in Cass., sez. V, ordinanza 11 marzo 2021, n. 6845.
[269] Consolo C., *Spiegazioni di diritto processuale civile. Il processo di primo grado e le impugnazioni delle sentenze*, vol. II, XII ed., Torino, 2019, 59
[270] Id., op. cit. p. 47.
[271] Chizzini A., Intervento in causa, in Digesto priv., vol. X, Torino, 1993, p. 144.

Si ritiene a tal proposito immotivato lo squilibrio[272] tra l'Amministrazione finanziaria, che potrà opporre al socio l'accertamento qualora definitivo, ed il socio, che non potrà a sua volta opporre la carenza notificatoria dello stesso.

Ciò che non convince la dottrina, non è tanto il fatto che l'accertamento in capo alla società sia preclusivo della difesa del socio, poiché esso è il fisiologico epilogo nel regime di trasparenza delle società di persone; non convince il fatto che la Corte abbia esteso il perimetro anche alle società di capitali a ristretta base proprietaria, con quello che Contrino, definirebbe un "incidente di percorso"[273].

Invece per quanto attiene agli esercizi antecedenti al 2018 è interessante analizzare una recente sentenza della Corte di Giustizia di secondo grado Friuli-Venezia Giulia, ovvero sent. 30 gennaio 2025, n. 38, la quale sviluppa il rapporto tra i due accertamenti, inclusa la legittimazione ad impugnare del socio.

I soci impugnavano gli accertamenti in capo a loro stessi, contestando l'erronea sussistenza del maggior reddito accertato "a monte" alla società e di conseguenza l'imputazione pro quota dei maggiori utili. In primo grado i ricorsi vengono accolti, ma la sentenza viene impugnata dall'Amministrazione finanziaria, adducendo che l'orientamento maggioritario della giurisprudenza stabilisce che il socio non può legittimamente contestare l'accertamento, poiché cristallizzatosi; in aggiunta, essendo tale accertamento in capo alla società, solo quest'ultima sarebbe idonea alla contestazione (tramite legale rappresentante).

Per orientare la decisione i giudici fanno riferimento alla legittimazione straordinaria del fallito qualora il curatore sia rimasto dormiente nell'impugnare gli atti impositivi[274] e la Corte analizza come il singolo socio abbia contezza dell'inerzia del curatore, solo in seguito alla notifica dell'accertamento personale. Dal momento che nel caso di specie gli accertamenti erano relativi all'anno 2019 e la legittimazione all'impugnazione straordinaria è stata avvalorata nel 2023[275], allora la Corte valuta che: "La seconda questione che si pone è se l'impugnazione "sostanziale", sotto il duplice profilo della legittimità degli stessi e della fondatezza nel merito e probatoria, degli accertamenti nei

[272] Perrone A., *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria,* op. loc. cit.
[273] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria",* op. cit., 1114-5 ss.
[274] Cass., sez. trib., sent. 30 luglio 2024, n. 21333.
[275] Cass., sez. Un., sent. 28 aprile 2024, n. 11287.

confronti della società, poteva farsi valere, com'è avvenuto nel caso che ci occupa, e cioè senza una formale impugnazione del legale rappresentante della società fallita, degli avvisi di accertamento notificati alla società, con l'impugnazione degli avvisi diretti ai soci, impugnazione ad opera dei soci stessi, in quanto gli avvisi loro diretti presuppongono la legittimità e la fondatezza degli accertamenti nei confronti della società".

I giudici ritengono essenziale non comprimere il diritto di difesa del singolo socio negando l'impugnazione dei presupposti dell'accertamento personale, fin tanto che su di essi presupposti non sopraggiunga un giudicato sostanziale. Pertanto, si afferma riconosciuto il principio di impugnazione sostanziale qualora non vi sia proposizione del ricorso.

Vi sono dei punti ulteriori da analizzare: i) ammesso il riconoscimento della legittimità dei soci ad impugnare l'accertamento "a monte" in fase di contestazione del loro accertamento, se non vi è un giudicato significa che i soci devono necessariamente avere ben chiare le vicissitudini societarie con annesse le prove documentali a sostegno; ii) l'impugnazione non può avvenire efficacemente senza che i soci siano coinvolti nella fase amministrativa antecedente all'emanazione dell'accertamento societario e ciò comporta delle conseguenze in tema sanzionatorio; iii) l'obiettivo del Fisco è riferire ai soci i maggiori utili accertati alla società, ci si chiede perché allora l'accertamento in capo alla stessa non debba essere notificato ai soci[276]; iv) continua l'asimmetria informativa non solo tra le parti, ma anche tra gli stessi soci, soprattutto quando subentrino procedimenti penali.

La considerazione da fare è che – con riferimenti ai punti *ut supra* citati – si necessita di conoscere gli atti, ma anche di avere a disposizione le informazioni e gli elementi di prova, anche se – è bene ricordare – i soci non rappresentano la società e non vi sarà litisconsorzio necessario con soci e società come parti.

Se l'accertamento societario si consolida in seguito al giudicato, la Corte di legittimità si orienta per l'esclusione di qualsiasi contestazione[277], ma ci si chiede se è definitivamente preclusa ai soci ogni possibilità di impugnazione sostanziale, ad esempio qualora i soci

[276] Glendi C., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario. – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in GT - Riv. giur. trib., 2023, 3, 247-262.
[277] Cass., sez. trib., ord. 27 novembre 2024, n. 30568.

non amministratori vengano estromessi dall'istruttoria della società e non abbiano, pertanto, conoscenza dall'atto impositivo[278] e tantomeno del processo a cui non prenderanno parte[279].

Con specifico riguardo a tali fattispecie, vi è chi ha sostenuto – in virtù dei capisaldi in tema di garanzie alla difesa nell'ordinamento – che si potrebbe persino ritenere inefficace il giudicato della società per rideterminare gli utili extracontabili, i quali si riflettono sulle singole basi imponibili Irpef in capo ai soci[280].

Come si accennava poc'anzi non vi è litisconsorzio necessario tra la società e i soci.

È necessario analizzare il problema della scelta tra sospensione e litisconsorzio necessario nell'accertamento in capo a società di capitali a ristretta base e comprendere le ragioni per le quali si è giunti a tale conclusione.

In questo contesto segna un punto di partenza essenziale la sentenza n. 14815/2008 delle Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione[281] (si segnala che la sentenza in oggetto riguardava l'impugnazione di accertamento Ilor), la quale esclude la sospensione necessaria, ritenendo – prima – assente il requisito dell'identità di parti, in particolare: "la sentenza avente ad oggetto il reddito della società non può avere l'efficacia (vincolante) propria del giudicato nei confronti dei soci che non abbiano partecipato (e non abbiano avuto la possibilità di partecipare) al relativo processo" – poi soprattutto – "l'accertamento, più che essere graduale, è unico: non si tratta di processi da "mettere in fila", ma da unificare".

In sostanza, la sentenza evidenzia come, almeno dal punto di vista processuale, vi sia un unico giudizio al quale saranno partecipi gli interessati, dato dalla riferibilità automatica del reddito della società ai soci e dalla unitarietà dell'iter logico-giuridico che deve svolgere il giudice nel ricostruire la fattispecie, integrando così un ipotetico litisconsorzio necessario originario ex art. 14 d.lgs. n. 546/1992[282].

---

[278] Marcheselli A., *Accertamenti tributari – Poteri del fisco – Strategie del difensore*, Milano, 2022, 467.
[279] Cass., sez. trib., ord. 12 settembre 2017, n. 21157; Cass., sez. trib., sent. 26 novembre 2014, n. 25115.
[280] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria",* op. cit., 1113 ss.
[281] Buttus S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario,* in GT - Riv. giur. trib., 2013, 2, 109, in commento a Cass., Sez. Un., 20 giugno 2012, n. 10145; Basilavecchia M., *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, in Corr. trib., 2008, 28, 2270.
[282] Glendi C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gordo del litisconsorzio necessario*, in GT - Riv. dir. trib., 2008, 11, 933.

A seguito della pronuncia, si è ragionato se applicare questa soluzione anche alle società di capitali a ristretta base, ma le considerazioni svolte in merito al funzionamento del meccanismo presuntivo hanno portato la giurisprudenza ad essere attenta al rischio di giudicati contrastanti; pertanto, la soluzione alternativa proposta – nel caso di impugnazione da parte dei soci dei rispettivi accertamenti – è la sospensione processuale[283].

Ciononostante, vi è chi ha sostenuto l'applicazione del litisconsorzio necessario, tramite analogia, in ossequio ai principi espressi dalle Sezioni Unite nella sentenza *de quo*, procedendo ad una assimilazione tra le società di capitali a ristretta base e le società di persone realizzata in fatto dall'ufficio e sulla base della stretta connessione tra gli accertamenti emessi in capo alla società e ai soci [284].

Tra costoro emerge Procopio, il quale ha sostenuto che tale equiparazione nella disciplina sarebbe idonea "da un lato evitare contrasti logici tra giudicati e, dall'altro, di trattare giuridicamente in modo unitario un accertamento sostanzialmente unitario"[285]; allo stesso tempo Benaglia concorda con l'utilizzo dell'istituto, ma lo colloca in un momento successivo, poiché "il socio, destinatario dell'avviso nel quale si contesta il maggior reddito, in sede di opposizione dovrà richiamare in causa quanto accertato in capo alla società, contestandone gli elementi e le assunzioni che l'ufficio fiscale ha utilizzato per determinare tali maggiori redditi"[286].

Queste "spinte" dottrinali non hanno convinto la giurisprudenza prevalente[287], che ha circoscritto l'ambito di applicazione del litisconsorzio necessario al regime di trasparenza fiscale[288], trovando concorde De Marco, il quale ritiene che "mediante la scelta per trasparenza si tende ad equiparare la società di capitali a quella di persone, accomunate dal riconoscimento attribuito ai soci di influire sull'indirizzo e sulla gestione dell'attività sociale, consentendo agli stessi soci ed alle società di capitali, di accedere ad

---

[283] Russo A., *Sospensione o riunione della controversia della società a ristretta base e di quella del socio*, in Il fisco, 2014, 33, 3284; Sassara G., *Inapplicabile la sospensione necessaria del giudizio verso il socio in pendenza di quello verso la società a ristretta base Commento*, in Il fisco, 2018, 28, 2761.

[284] Pagani G., *op. loc. cit.*

[285] Procopio L., *La sospensione del processo tributario ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile*, in Il fisco, 2013, 9, 1311

[286] Benaglia G., *Il litisconsorzio necessario e la sospensione dei processi per i soci di società a "ristretta base"*, in Il fisco, 2016, 13, 1251

[287] Cass. ord., 29 agosto 2017, n. 20507; Cass., 2 ottobre 2008, n. 24441.

[288] Cass. ord., 1° dicembre 2015, n. 24472.

un regime fiscale impositivo sul risultato dell'attività produttiva, cioè sul reddito (non sull'utile) prodotto e determinato dalla società, imputandolo pro quota al socio"[289].

La Corte di legittimità ha chiarito che il rapporto tra i due accertamenti è un rapporto di consequenzialità "ove il reddito nei confronti della società risulti accertato in maniera definitiva, il giudizio nei confronti del socio è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa"[290], dal momento che l'accertamento societario è un elemento logicamente e giuridicamente antecedente rispetto all'accertamento in capo ai soci.

Bisogna ricordare che l'eventuale sentenza passata in giudicato dispiegherà i suoi effetti anche riguardo a quei soci che non hanno preso parte al giudizio, pertanto, l'unica soluzione possibile nel rapporto dei giudizi società-soci rimane la sospensione del giudizio in attesa della sentenza relativa alla società[291]; nel dibattito si inseriscono anche Antico e Genovesi, i quali asseriscono che – indipendentemente dalla scelta tra litisconsorzio e sospensione – è certo che "le posizioni dei soci devono dipendere dalla posizione della società"[292].

3.4 La presunzione di distribuzione occulta e la prova contraria da parte del contribuente: difficoltà e conseguenze pratiche

Per quanto riguarda l'onere della prova in capo al socio della società[293], è già stato detto che taluni in dottrina ritengono la presunzione relativa, in quanto concede al socio la prova

---

[289] De Marco S., *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, in Dir. prat. trib., 2008, 6, 1129.

[290] Cass., 10 gennaio 2013, n. 441. Tale sentenza è stata criticata da Benaglia G., *Il litisconsorzio necessario e la sospensione dei processi per i soci di società a "ristretta base"*, in Il fisco, il quale ritiene incostituzionale ex art. 24 Cost. l'impossibilità di avvalersi di tutela giurisdizionale da parte del soggetto onerato.

[291] Cass. ord., 18 febbraio 2011, n. 4089; Cass. ord., 4 marzo 2011, n. 5339; Cass., 8 febbraio 2012, n. 1867. Anche se sono emerse delle sentenze non concordi all'orientamento prevalente, come ad esempio la Comm. trib. prov. di Reggio Emilia con la sentenza del 15 marzo 2018, n. 22, la quale ha ritenuto non necessaria la sospensione del giudizio.

[292] Antico G. - Genovesi M., *Problematiche sostanziali e processuali delle società a "ristretta base"*, in Il fisco, 2018, 40, 3815.

[293] Come in premessa, si riflette sul fatto che, attualmente, l'onere della prova è esclusivamente in capo alla società, tenuto conto del fatto che il socio potrebbe non essere presente al processo. Si veda Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Bari, sez. III, sentenza 28 aprile 2025, n. 1011, nella quale si dice che "È onere della parte ricorrente fornire elementi probatori idonei a dimostrare che tali utili non siano stati distribuiti ma reinvestiti o accantonati. Nel caso di specie, la società non ha fornito alcun riscontro probatorio in tal senso" (sottolineatura dello scrivente).

liberatoria. Quest'ultimo infatti, può difendersi dimostrando la propria estraneità all'assetto societario attraverso la dissociazione[294] o attraverso la prova che la conoscenza delle attività della stessa gli era impossibile per ragioni a lui non imputabili nonché, in ogni caso, che non era coinvolto direttamente nella gestione degli affari, mentre non sarà sufficiente "né la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili, né il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci"[295].

Questa affermazione può essere criticata[296], obiettando che "maggiore conoscibilità degli affari societari" non sempre (*rectius*, non per forza) comporta una reale conoscenza degli affari per i più disparati motivi, ad esempio taluni potrebbero ignorare gli affari societari perché disinteressati o esclusi. Inoltre, se anche si ritenesse la "maggiore conoscibilità" come indicatore di conoscenza, di certo risulterebbe più improprio ritenerlo parametro per la distribuzione di capitale tra i soci.

Un altro appunto che si può fare al meccanismo presuntivo è che, anche qualora i soci fossero tutti a conoscenza dell'attività economica e così, degli utili extracontabili, ciò non impone che questo capitale sia stato tra essi suddiviso, poiché esso capitale potrebbe essere stato reinvestito o tenuto in gestione, con la conseguenza che i soci non avrebbero da versare ai fini Irpef nulla più di quanto già versato.

Bisogna considerare che, in ragione della dimensione societaria in analisi, spesso si hanno rapporti di parentela, nei quali, normalmente, esiste una figura accentratrice che gestisce gli affari in modo individuale.

Proprio per questa ragione, l'art. 116 c.p.c. permette al giudice l'ultima parola nella valutazione delle presunzioni semplici[297], poiché dovrà tenere in considerazione la gestione di fatto della società per valutare se sussista un soggetto autoritario o se vi sia equilibrio tra i consociati.

---

[294] Cass., sez. trib., 3 giugno 2021, n. 15393.
[295] Cass., sez. civ., 2 marzo 2011, n. 5076.
[296] Zizzo G., *La forza è nulla senza controllo: la tassazione dei soci delle società a ristretta base partecipativa nel caso di accertamento redditi in capo alla società partecipata di maggiori,* op. cit.
[297] Locatelli G., *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in Cort. Trib., 2018, 38, 2914 ss.

È da segnalare che la dottrina concorda che nel giudizio tributario i principi dell'onere della prova seguono l'art. 2697 c.c., in cui l'Amministrazione finanziaria sarà parte attrice[298].

Per quanto riguarda la prova dei fatti a fondamento della pretesa, sarà possibile addurre non solo la prova diretta ma anche la prova presuntiva; pertanto, l'Agenzia delle Entrate, *ut supra*, dovrà fornire la prova della fondatezza dell'atto impositivo, esprimendo in modo chiaro il percorso che ha portato alla contestazione, permettendo al contribuente di ricevere le informazioni necessarie[299].

Il legislatore al fine di agevolare l'ufficio nella dimostrazione di certi fatti concede la possibilità di provare gli stessi tramite presunzioni relative, le quali sono regolate all'art. 2727 c.c., e ciò provoca, altresì, un'inversione dell'onere della prova di modo che sarà il contribuente a dover fornire la prova contraria[300] ed in mancanza, sarà provato il fatto. Tali presunzioni sono delle conseguenze che il legislatore o il giudice fanno discendere da un fatto noto per risalire ad un fatto noto; le presunzioni non previste ex lege sono apprezzate dal giudice che non le ammetterà se non sono gravi, precise e concordanti.

La Corte di cassazione ha sostenuto che il fatto noto non consta tanto nell'accertamento di utili extracontabili, ma nella ristretta compagine sociale[301].

Tale impostazione è stata criticata da Paparella, il quale ha evidenziato "l'improprietà nell'assumere una caratteristica strutturale del soggetto societario come presupposto utile a dare contezza alla successiva argomentazione presuntiva" e prosegue "allorquando si valorizzi ai fini probatori un qualsiasi elemento costitutivo del contratto societario si perviene alla discutibile conclusione di poter astrattamente dimostrare (in via presuntiva) tutto ed il contrario di tutto"[302].

Tale previsione porta con sé delle conseguenze, quali il fatto che il socio per poter vincere la prova presuntiva debba dimostrare che quegli utili extracontabili sono stati accantonati

---

[298] Tinelli G., *Prova (dir. trib.),* in Enc. Giur., XXV, Roma, 1991, 5.
[299] Ligrani – Saggese, *L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della legge 31 agosto del 2022, n. 130*, in Fondazione Nazionale dei commercialisti, 2022, par. 3.
[300] Taruffo M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto,* loc. cit.
[301] Cass. sez. V, 4 maggio 2021, n. 11599; Cass., sez. V, 12 novembre 2012, n. 19680.
[302] Paparella F., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in Dir. prat. trib., 1995, II, 463.

o reinvestiti[303], nonché l'estraneità alla partecipazione della vita societaria (prova che è piuttosto rigorosa) o che siano riferibili ad altri soggetti[304].

Il tema è piuttosto delicato, poiché se la società avesse accantonato gli utili extracontabili in una riserva di patrimonio netto o li avesse reinvestiti, non potrebbe di certo mancare una contropartita contabile. Pertanto, se si parte dalla considerazione che tali proventi sono "in nero" risulta evidente l'irrazionalità della prova negativa richiesta. In entrambi i casi (accantonamento e reinvestimento) il Fisco avrebbe la possibilità di operare: nel primo dovrebbe operare un recupero dell'imposta sugli utili sospesi, nel secondo dovrebbe dimostrare il nesso mancante tra l'investimento e la ragione sociale e che quell'utile è stato generato dall'impiego di risorse societarie (prova positiva)[305]. Invece, in ragione dell'inoperosità dell'Amministrazione finanziaria, è il socio a dover fornire la prova negativa che gli utili sono stati reinvestiti o accantonati, la quale viene quasi cancellata dalla Corte di legittimità[306], che ha sostenuto che anche in caso di perdita di bilancio, non può escludersi che il denaro non contabilizzato possa essere stato distribuito. Se è vero che alla base del nesso inferenziale "vi è il fatto che "i ricavi conseguiti da operazioni "in nero" non risultano né accantonati né reinvestiti e, quindi, che (e si può, quindi, presumere che) sono stati distratti dalla società per essere distribuiti ai soci"[307], ci si chiede perché allora chiedere al socio di dimostrare che i ricavi "in nero" di un determinato esercizio in perdita sono stati reinvestiti o accantonati.

Si osserva, in sostanza, che nelle suddette condizioni di ristrettezza della compagine si può ritenere verosimile che i soci – secondo l'esperienza comune – dividano l'utile extracontabile. La cassazione nelle sue sentenze utilizza di frequente l'avverbio "normalmente", in riferimento al quale si capisce che la logica su cui si basa la presunzione è l*'id quod plerumque accidit,* cioè il grado di esperienza in determinate circostanze; ma, proprio perché non si vuol fare di tutta l'erba un fascio, la Corte prevede la possibilità di prova contraria, la quale, però, se non viene fornita, conferma che il meccanismo logico è fondato, rendendo attendibile la presunzione.

---

[303] Cass., sez. VI, ord. 14 febbraio 2020, n. 3735; Cass., ord. 22 aprile 2021, n. 10732.

[304] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1115 e ss.

[305] Coppola P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria*, loc. cit.

[306] Cass., sez. V, sent., 22 novembre 2017, n. 27778.

[307] Cass., sez. V, 8 luglio 2008, n. 18640.

La Corte di legittimità ha fornito un'ulteriore interpretazione dell'onere probatorio gravante sul contribuente, ritenendo che egli debba più che altro provare la sua totale estraneità alla gestione societaria, dimostrando il suo ruolo squisitamente formale e cioè, di essere titolare delle quote partecipative ma di non aver svolto alcuna attività – che la legge gli consente – all'interno delle operazioni societarie[308]. Tale dimostrazione soggiace anche al principio di vicinanza della prova, poiché, sebbene l'attività istruttoria venga svolta dall'Amministrazione finanziaria, solo il contribuente può dimostrare la sua estraneità. È bene ricordare che il principio in questione non è racchiuso in una regola dell'onere probatorio, ma costituisce un'eccezione che può emergere in casi specifici per scongiurare l'esercizio malevolo dell'art. 2697 c.c.[309].

Anche in tal caso però non vi sono certezze; infatti, in alcune situazioni la prova del socio è stata ritenuta convincente, ad esempio nei casi in cui quest'ultimo abbia provato di non essere stato in Italia durante il periodo accertato o di aver votato sfavorevolmente alle delibere, nonché di aver mosso accuse all'amministratore[310]; in altri casi invece è stato richiesto al socio di dimostrare solo un ruolo formale[311], addirittura se il socio impugna l'accertamento societario, pur essendo realmente estraneo alle vicende societarie, può essere ritenuto "partecipante attivo"[312].

In sostanza, il socio[313] per vincere la presunzione di distribuzione "deve fornire elementi chiari univoci e documentati, non potendo basarsi esclusivamente su difficoltà economiche o sull'assenza di incrementi patrimoniali personali"[314] e non saranno sufficienti nemmeno garanzie personali in favore della società.

Proprio in tal senso dottrina e giurisprudenza si differenziano, poiché mentre quest'ultima impone che l'onere di prova contraria sia in capo al contribuente, la prima ritiene che la prova sarebbe di competenza dell'Amministrazione finanziaria, per alimentare '*id quod*

---

[308] Cass., Sez. V, ord. 7 giugno 2024, n. 15991.

[309] Deotto D. – Lovecchio L., *Processo tributario, stop al principio di vicinanza della prova*, in Il Sole 24 Ore, 2 ottobre 2022.

[310] Cass., sez. V, sent., 23 dicembre 2019, n. 34282; Cass. sent., 29 dicembre 2019, n. 27639, n. 27638 e n. 27637.

[311] Cass., sez. VI civ., Ord.1° dicembre 2020, n.27445.

[312] Cass., sez. VI civ, Ord. 18 febbraio 2020, n. 3980.

[313] Si richiama Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Benevento, sez. II, sentenza 04 aprile 2025, n. 515, in cui si osserva che tale onere, ormai, è in capo alla società. In tal caso il socio dovrà coordinarsi con la società, se è persona fisica non operatore economico.

[314] Redazione Edotto, *Utili extracontabili: come superare la presunzione di attribuzione ai soci,* pubblicato il 6 febbraio 2025, in commento a Cass., Sez. trib., ord. 2 febbraio 2025, n. 2464.

plerumque accidit e di conseguenza che ci si troverebbe più davanti ad una prova contraria, ma ad una integrazione del fisco[315].

Dal momento che si è parlato anche di vicinanza della prova, è da rilevare che risulta più agevole per l'Amministrazione finanziaria integrare elementi a sostegno della presunzione, rispetto che chiedere al contribuente di provare un fatto negativo. L'Amministrazione, infatti, può utilizzare gli strumenti telematici uniti all'ampia banca dati, al fine di verificare la compatibilità dei movimenti bancari dei soci con i redditi dichiarati o con il loro tenore di vita[316]; tali elementi sarebbero idonei ad avvalorare la distribuzione di utili extracontabili[317].

Il secondo rilievo, infatti, inerisce al comma 5-bis, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546 del 1992, il quale porterebbe l'onere probatorio in capo all'Erario ad un livello ancora più gravoso, poiché il comma in questione, prevede che il giudice sia tenuto all'annullamento dell'atto impositivo, qualora la prova dello stesso sia del tutto mancante o deficitaria. Ciò avviene quando l'ufficio non dimostra oggettivamente le ragioni fondative della pretesa. Nella sentenza citata, i giudici ritengono che la presunzione non abbia valore probatorio, ma deve essere supportata da ulteriori elementi, come ad esempio: movimentazioni bancarie, incrementi patrimoniali, spese significative non coerenti con il "tenore di vita" del contribuente ecc…

È chiaro che tale previsione sia favorevole al contribuente e tenda a delineare un orientamento diverso rispetto a quelli precedenti sul tema dell'onere della prova, concretizzando così i desideri di parte della dottrina sull'applicazione del nuovo comma 5-bis[318].

La decisione sembra avere all'origine ciò che sostiene la norma nella prima parte, cioè che "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto

---

[315] Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, cit., p. 436.

[316] Piccardo A., *Sul valore meramente indiziario della ristretta base azionaria ai fini della prova della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato a carico della società",* in Dir. prat. trib., 2000, II, 1130, il quale rileva come la giurisprudenza aveva già tentato di onerare il fisco di ricercare "fatti indice" della distribuzione dell'utile, senza però incidere sul solido orientamento della Suprema Corte.

[317] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, op. cit., 1124.

[318] Carinci A., *L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.lgs. n. 546/1992*, in *il tributario.it*, 17 marzo 2023; Ficari, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.* fascicolo 6/2023; Golisano, *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in Riv. tel. dir. trib., del 15 giugno 2023, 1 ss.

impugnato"[319], ma parte della dottrina non condivide tale assunto, sostenendo che l'art. 7, comma 5-bis d.lgs. n. 546/1992 non elimina il peso probatorio delle presunzioni, poiché la disciplina richiede una maggiore precisazione e non un'eliminazione.

Quanto detto in ultima battuta viene confermato dalla seconda parte del comma, che impone che "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".

Da ciò si evince che si vuole prevedere – più che altro – una regola valutativa della prova per il giudice.

Si ritiene corretto informare che parte della dottrina[320] avrebbe tentato di aprire la strada probatoria al principio del "più probabile che non", il quale principio in diritto penale è sotteso alla soglia del ragionevole dubbio. In tale contesto si porta alla scissione giuridica e logica tra il fatto noto e la controprova, di cui sono onerati rispettivamente l'ufficio ed il contribuente[321].

Di recente la Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Salerno ha prodotto dei ragionamenti proprio sulla scorta del novellato comma 5-bis, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546 del 1992[322]. Nella sentenza è emerso un primo rilievo riguardo all'Agenzia delle Entrate, la quale dovrebbe dimostrare che le presunzioni sono fondate su elementi gravi, precisi e concordanti e non si dovrebbe onerare il contribuente di dover fornire la prova contraria sulla mancata divisione degli utili, poiché questa stessa andrebbe a delinearsi come una *probatio diabolica*, considerata non ammissibile [323].

La prova si definisce "diabolica" per il fatto che il socio deve dimostrare una fatto impossibile dal punto di vista tecnico e cioè che la società produca *in primis* utili extracontabili e poi che gli stessi vengano accantonati o redistribuiti. Il problema consiste

---

[319] Viotto A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 336 ss.

[320] Marcheselli, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 72.

[321] Locatelli G., *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base partecipativa*, loc. cit.

[322] Petrosino, *La presunzione di distribuzione di utili extra bilancio alla prova del nuovo art. 7, comma 5-bis, d.lgs. b. 546 del 1992: un possibile "cambio di rotta"*, in Tax News – Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, Giappichelli, 22 dicembre 2024.

[323] Tramite sentenza n. 1470, depositata il 3 aprile 2024.

nel fatto che, sia in caso di accantonamento che in caso di reinvestimento, si tratta di utili emergenti dalle scritture contabili e non sicuramente utili occulti. In sostanza, ciò che la Suprema Corte richiede è una autodenuncia dei soci amministratori, ma è anche una denuncia verso gli altri soci, considerati gli estremi penalistici.

Ciò che si richiede al contribuente è una prova negativa, sulla mancata distribuzione che – logicamente – non può avvenire dal momento che per provarla è richiesta una contabilità, dal momento che una società che produce utili occulti di certo non può reinvestirli o accantonarli in via celata. Pertanto, la prova richiesta ha natura ossimorica, ovvero impossibile[324].

Con ciò non si vuole intendere che non vi siano ragioni per onerare il socio di fornire elementi sulla non avvenuta distribuzione, poiché possono esservi dei fatti che solo il socio può conoscere nel dettaglio e che, pertanto, sono estranei al Fisco.

Il groviglio sembra potersi sciogliere proprio tramite il criterio della vicinanza della prova[325], il quale, però, attiene ad un contesto processuale, diventando così impossibile astrarre una regola generale e dovendo così ricavare la soluzione caso per caso; in dottrina vi è chi predilige tale soluzione sostenendo che: "proprio la creazione di un comportamento 'normale' nella società di capitali a ristretta base sociale è il punto debole del ragionamento della Corte, poiché al contrario si dovrebbero, a nostro avviso, considerare le vicende del singolo caso. Vicende che, necessariamente, non possono che differire a seconda delle ipotesi ed il cui accertamento può anche esser effettuato tramite indizi, purché gravi, precisi e concordanti" [326].

Alla consolidazione di tale lettura si frappongono due ostacoli.

Il primo riguarda la difficoltà che incontra il giudice nel dover stabilire, nel caso concreto, la parte onerata di produrre elementi favorevoli o contrari al meccanismo dell'*id quod plerumque accidit*, dal momento che il processo tributario non prevede una vera e propria fase istruttoria. Pertanto, una regola generale ed astratta permetterebbe di eliminare questo primo ostacolo.

Il secondo problema è più ostile e riguarda la prova *in re ipsa*, poiché la prova contraria risulta impossibile nella maggior parte dei casi. Ad esempio, se vi sono denari realizzati

---

[324] Coppola P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria*, loc. cit.

[325] Cipolla G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 562 ss.

[326] Muleo S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in GT - Riv. giur. trib., 2008, 715.

tramite fenomeno evasivo, essi rimangono nella disponibilità societaria e creano il c.d. fondo nero[327], il quale si colloca – per sua natura – al di fuori dalla contabilità. In tale situazione i denari non sono distribuiti ai soci e ci si chiede allora per quale motivo il socio debba essere tassato su di essi, dal momento che l'imposizione è un fenomeno strettamente connesso alla capacità contributiva e non è uno strumento sanzionatorio[328].
È evidente che, in tale fattispecie, il socio non ha mezzi per dimostrare di non aver ricevuto alcun utile, però al tempo stesso non è ragionevole colpevolizzarlo per la mancata prova contraria di un fatto negativo; nella struttura presuntiva egli risulterebbe soccombente, non tanto perché ha ricevuto l'utile, ma perché non ha degli elementi da portare a sostegno della sua tesi.
Proprio per queste considerazioni appare necessario domandarsi se la presunzione, incardinata nell'*id quod plerumque accidit* e nella mancanza della prova contraria sia affidabile, ma bisogna anche interrogarsi sul peso probatorio della non dimostrazione di un fatto, soprattutto perché ci si trova al cospetto di una presunzione giurisprudenziale e non legale.
Di grande rilievo è l'analisi del contenuto della prova contraria; infatti, è stato constatato che "il socio per superare la presunzione dell'avvenuta "distribuzione" di un utile extracontabile dovrebbe farsi carico di una prova contraria negativa, in realtà impossibile, con la conseguenza di dover concludere che ciò che viene chiesto è un paradosso in fatto, una prova diabolica che, come tale, non dovrebbe essere ammessa dall'ordinamento"[329].
Molta altra autorevole dottrina[330] è concorde con tale affermazione, ritenendo che, data la diabolicità della prova, la presunzione possa essere quasi definibile assoluta.
Sempre sul tema della prova contraria – costituzionalmente garantita – bisogna considerare che, la stessa, potrà avere ad oggetto il fatto contrario a quello protagonista

---

[327] Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, op. cit., 1126.
[328] Perrone A., *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria,* op. cit.
[329] Lovecchio L., *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nella società a ristretta base sociale,* in il fisco, 2014, 20, 1943 ss.
[330] Cedro M., *In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnai di maggiore tutela per i soci,* in Rass. trib., 2020, 3, 846 ss.; Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria",* in Rass. trib., 2013, 5, 1115; Marcheselli A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie,* in GT – Riv. giur. trib., 2016, 1, 88 ss.

della presunzione, ovvero su fatti che dimostrano la non compatibilità con la realizzazione del fatto oggetto della medesima[331].

La cassazione[332] si è espressa in tema sostenendo che il socio amministratore possa – nella prova contraria – dimostrare, non solo apportando la propria terzietà gestoria in luogo di un amministratore di fatto, ma anche dimostrando la mancata ricezione di utili extracontabili, causata dalla sottrazione degli stessi ad opera di questi e, in tali casi, la prova dell'apprensione dell'utile extracontabile del gerente è tale da poter essere opposta al fatto non conosciuto (la distribuzione ai soci dell'utile accertato).

Rispetto alla ristretta compagine societaria – quale fatto noto – tale fatto opponibile ha un grado di probabilità più elevato, poiché il ragionamento offerto, cioè l'apprensione dell'utile extracontabile da parte dell'amministratore di fatto, comporta una logicità che è concorde con la premessa, quale la sussistenza di un amministratore di fatto diverso dal vero amministratore *ex lege*, dimostrando quindi, credibilità.

Ferme restando tutte queste considerazioni, si deve escludere – sempre secondo Succio – che la Corte abbia voluto legittimare una presunzione "quasi senza possibilità si effettiva prova contraria"[333].

Infatti, si osserva come dal novellato comma 5-bis emergano dei corollari sulla presunzione esaminata: i) non sussiste alcuna inversione dell'onere probatorio dal momento che nessuna norma produce tale effetto, con la conseguenza che il socio ha uno spazio assai più vasto nella sua difesa, che sia per affermare l'invalidità del meccanismo presuntivo o che sia per dimostrare la sua totale estraneità al compito gestorio aziendale[334]; ii) la prova della distribuzioni dei denari "in nero" deve essere precisa e – al fine dell'accertamento personale – sarà necessaria una migliore puntualizzazione rispetto alla motivazione contenuta nell'atto impositivo[335]; iii) la pretesa deve fondarsi su fatti dimostrati e che siano coerenti con le disposizioni tributarie e "viene così apertamente

---

[331] Patti S., *Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione,* in Riv. dir. civ., 2001, 4, I, 487, nel quale non sussistono perplessità dottrinali sulla possibilità o meno della prova di non ricezione degli utili extracontabili; provare ciò vuole dire provare un fatto negativo. Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria",* op. cit.; Marcheselli A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie,* op. cit.

[332] Cass., sez. V, sent. 29 luglio 2024, n. 21158; Cass. sez. VI-V, ord. 4 marzo 2022, n. 7170.

[333] De Vizia E. – De Risi E., *Società a ristretta base partecipativa: tra automatismo presuntivo e onus probandi, divergenze tra pronunce di legittimità e merito,* in GT – Riv. giur. trib. 2024, 8/9, 720 ss.

[334] Cass., sez. trib, ord. 2 febbraio 2025, n. 2464; Corte di Giustizia di secondo grado Lombardia, sent. 14 gennaio 2025, n. 133.

[335] Corte di Giustizia di secondo grado Campania, sent. 7 gennaio 2025, b. 179.

sconfessata l'illegittima introduzione di inediti regimi di tassazione"[336], rilevando come l'art. 5 Tuir dispone il regime di trasparenza per i redditi e non per gli utili.
Ciò che emerge dalla prassi applicativa è che le speranze radicate nella riforma tributaria siano sfumate, senza lasciare alcuna certezza nel diritto.

[336] Arezzi S., *Ancora sulle società a ristretta base. La difesa sostanziale del socio contro il prodromico accertamento. Un approccio pragmatico ad un sistema inerziale,* in Riv. dir. trib., in commento a Corte di Giustizia di secondo grado Friuli-Venezia Giulia, sent. 30 gennaio 2025, n. 38, 3 luglio 2025.

3.5 Conclusioni

Alla luce della ricerca svolta e dei ragionamenti espressi, risulta chiaro come la presunzione di occulta distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base societaria possa essere criticabile sotto diversi aspetti.

Tale presunzione si colloca al centro di diverse esigenze che necessitano di un bilanciamento. Da un lato si vuole aiutare il Fisco a combattere il fenomeno evasivo e si vuol garantire una maggiore efficienza dell'azione impositiva, dall'altra si dovrebbero rispettare i principi costituzionali posti a garanzia del contribuente, in tema di capacità contributiva e di tutela del diritto alla difesa.

Ciò che emerge dalla disamina è la complessità del fenomeno presuntivo, dettata dalla copiosa produzione in tema giurisprudenziale e dottrinale, spesso (per non dire sempre) in contrasto tra loro.

In origine, la presunzione *de quo* aveva natura di presunzione semplice, ma tramite un processo di consolidamento giurisprudenziale, si è trasformata in una presunzione di fatto, la quale ha mostrato un carattere di rigidità piuttosto marcato. Questo ha fatto riflettere una parte della dottrina che l'ha definita una presunzione quasi assoluta.

Ciò che lascia quanto meno perplessi, non è solo il suo discutibile meccanismo applicativo, quanto il fatto che l'operare della presunzione non sia legittimato dalla legge, ma dalle statuizioni dei giudici.

Questo fenomeno è reso possibile dall'attuale sistema legislativo, il quale sta vivendo una fase decadenziale ed ha perso il suo carattere di unicità (e forse credibilità), tanto da consentire al giudice di sostituirsi al legislatore nel creare delle norme di prassi che diventano, a tutti gli effetti, *regulae juris*.

Se è vero che la *ratio* della presunzione nasce dall'esigenza di porre un freno al fenomeno evasivo della mancata tassazione di utili generati "in nero", è vero anche che la trasformazione della presunzione ha raggiunto un punto tale da essere più garantista per l'Amministrazione finanziaria che per il contribuente, il quale vede di molto compresso il suo diritto alla difesa, dimostrando un netto sbilanciamento in favore dell'ente accertatore.

Si è detto che il pilastro che rende operativa la presunzione è la ristrettezza della compagine sociale, sulla base del fatto che, quando il numero dei soci è limitato, risulta

probabile pensare ad un accordo nascosto per la divisione degli utili occultati al Fisco, in ragione di un presunto vincolo di solidarietà e di un'*affectio societatis* che lega i soci tra loro e alla società. Tuttavia, buona parte della dottrina ha evidenziato che, tale requisito ignora le complesse dinamiche societarie e non rappresenta l'"id quod plerumque accidit", in quanto spesso i rapporti tra i soci in una società di piccole dimensioni è conflittuale, ancorché di gestione familiare.

Per giunta, la giurisprudenza utilizza questo stesso assunto per negare la "*praesumptio de praesumpto*" sostenendo che il ragionamento inferenziale non origini dall'accertamento induttivo dei maggiori ricavi, quanto appunto dalla ristrettezza della base societaria.

Una delle principali criticità della presunzione consta nell'automatismo applicativo della stessa; infatti, una volta accertato il reddito, l'Amministrazione finanziaria presume che esso sia stato pro quota distribuito tra i soci (pur senza trovare traccia di una delibera di distribuzione), senza però procede ad una valutazione concreta del caso. Tale distorsione applicativa comporta un'inversione dell'onere della prova, infatti l'Amministrazione è tenuta alla sola dimostrazione del maggior reddito in capo alla società, mentre sarà il socio (*rectius,* la società) a dover fornire la controprova diabolica. Da ciò che è emerso in tema di prova contraria si può ben dire che il socio abbia più probabilità di successo (che rimane comunque esigua) quando cerchi di dimostrare la sua estraneità alla gestione societaria, piuttosto che l'accantonamento o il reinvestimento. In quest'ultimo caso, infatti si richiede una prova negativa, ma soprattutto un'autodenuncia del socio amministratore o una denuncia verso gli altri soci amministratori. Per queste considerazioni, la prova si può definire diabolica e compromette il diritto di difesa del contribuente persona fisica.

Una seconda criticità rilevante attiene alla confusione in sede giudiziale tra il maggior reddito imponibile accertato e la liquidità effettivamente suscettibile di distribuzione. Il nucleo del problema si evidenzia nella differenza tra costi indeducibili fittizi e costi indeducibili realmente sostenuti. Le fattispecie sono profondamente differenti, in quanto in quest'ultimo caso all'aumento di reddito non corrisponde (o almeno, non necessariamente) un aumento di risorse distribuibili; ma, la giurisprudenza ignora la distinzione, sostenendo che il dato rilevante sia solo l'aumento di reddito. In tale situazione l'applicazione della presunzione di distribuzione ha un esito irragionevole, poiché vengono riferiti ai soci, denari che sono stati realmente utilizzati per sostenere dei costi.

Un ulteriore tema produttivo di confusione in giurisprudenza è la qualificazione del reddito che viene imputato ai soci. I giudici di legittimità inquadrano i redditi suddetti come redditi di partecipazione, tassandoli per trasparenza, anche qualora la società di capitali non abbia scelto tale regime opzionale. La ragione è di nuovo pratica, così facendo gli uffici hanno la possibilità di tassare il reddito una sola volta in capo ai soci e senza, peraltro, doversi preoccupare dell'effettiva percezione. Si crea così una stortura nella prassi applicativa, poiché spesso il Fisco "dimentica" di aver tassato il reddito in capo alla società e procede a tassarlo nuovamente in capo ai soci. La dottrina invece, sostiene ragionevolmente che il reddito debba essere qualificato come reddito di capitali e debba seguire il regime ordinario di tassazione, risultando imponibile solo al momento della percezione degli utili.

Nell'elaborato si è inoltre analizzato il rapporto tra l'accertamento societario e l'accertamento in capo ai soci, il cui legame rappresenta uno snodo fondamentale nella disciplina fino al 2017. L'orientamento prevalente in giurisprudenza ritiene che il primo sia un presupposto indefettibile del secondo, al punto da richiedere una sospensione del giudizio sul socio (art. 295 c.p.c.), fintanto che non si è cristallizzato l'accertamento "a monte". In questa circostanza non si ritiene di dover considerare processualmente illogico quanto previsto dalla giurisprudenza maggioritaria, ma ciò non significa che non sussistano comunque delle problematiche. Il tema che si innesta è la legittimità o meno del socio ad impugnare l'accertamento societario che incontra un'opinione sfavorevole dei giudici di legittimità. È evidente l'ulteriore distorsione che si crea in sfavore del contribuente: l'Amministrazione finanziaria può avvalersi dell'accertamento societario che vincola il socio, ma il socio può solo subirne gli effetti sfavorevoli. Si sono anche prodotte delle considerazioni – in merito alla disciplina dell'accertamento degli esercizi a partire dal 1° gennaio 2018 – nelle quali si è osservato come, ormai, l'accertamento venga disposto esclusivamente in capo alla società, senza il coinvolgimento del socio, ma con la possibilità da parte di quest'ultimo di dispiegare intervento adesivo dipendente a sostegno delle deduzioni compiute dalla società. Pertanto, si osserva come l'onere della prova penda in capo alla società, con il socio che ben può essere estraneo all'attività processuale, dal momento che egli non intrattiene alcun rapporto col Fisco.

Seppur vero che la riforma fiscale è intervenuta sull'onere della prova, prevedendo che la presunzione possa operare solo in caso di utili non contabilizzati o di costi inesistenti

contabilizzati, di fatto, ha illuso molti. Il senso dell'art. 17, lettera h. legge 111/2023 è di richiedere la presenza di denari realmente distribuibili e che l'accertamento li abbia intercettati. Tuttavia, per l'attuale applicazione che se ne fa in sede applicativa, sembra che nulla sia cambiato.

La tesi ha mostrato come la presunzione di occulta distribuzione di utili extracontabili costituisca un meccanismo assai potente e pericoloso. Di certo ha avvantaggiato il Fisco nella sua lotta all'evasione, ma dall'altra parte ha sacrificato alcuni principi costituzionali a tutela del contribuente. Ciò che si vorrebbe prospettare per il futuro della presunzione è una sua reale qualifica come presunzione relativa che possa bilanciare al meglio le esigenze dell'Erario con quelle del contribuente. È chiaro che, affinché ciò possa avvenire è richiesto un intervento chiaro ed efficace del legislatore, ma soprattutto una valutazione concreta e specifica dei casi da parte della giurisprudenza, facendo ordine sui concetti fiscali.

In chiusura, solo un bilanciamento tra questi poteri può dare equilibrio alla presunzione.

4 BIBLIOGRAFIA

Albertini F., *La Cassazione precisa il fondamento della piena legittimità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, Riv. Tel. Dir. Trib., 19 luglio 2021.

Andrioli V., *Presunzioni (Diritto romano)*, in Noviss. Dig. it., XIII, Torino, 1966, 765-766.

Arezzi S., *Ancora sulle società a ristretta base. La difesa sostanziale del socio contro il prodromico accertamento. Un approccio pragmatico ad un sistema inerziale,* in Riv. dir. trib., in commento a Corte di Giustizia di secondo grado Friuli-Venezia Giulia, sent. 30 gennaio 2025, n. 38, 3 luglio 2025.

Basilavecchia M., *La difficile individuazione degli utili da partecipazione*, in Corr. trib., 2005, 5, 365 ss.

Bastioni Ferrara F., *Presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società familiare a ristretta base azionaria: una pronuncia non convincente*, in Riv. dir. trib., 2005, p. 726.

Beghin M., *Diritto delle imposte. Princìpi, istituti e regole per la tassazione dei redditi e dei consumi*, Padova, Cedam, 09/2024, p. 83 ss.

Beghin M., *Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei 'costi indeducibili' (nota a Cass. Sez. trib., 12 novembre 2020, n. 25501*), in il fisco, 2021, 1, p. 79 ss.

Beghin M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in GT - Riv. giur. trib., 2004, 5, 436.

Benaglia G., *Il litisconsorzio necessario e la sospensione dei processi per i soci di società a "ristretta base"*, in Il fisco, 2016, 13, 1251.

Benazzi A., *La ristrettezza della base sociale legittima l'accertamento basato su criteri presuntivi (nota a Cass., sez. trib., sent. 11 ottobre 2007, n. 21415)*, in Corr. trib., 2008, p. 212.

Benigni E., *Presunzioni giurisprudenziali e riparto dell'onere probatorio,* Torino, 2014, p. 199.

Bullo A - De Campo E., *La riforma del processo tributario: il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 merita qualche riflessione*, Fin. e Fisc., 2022, 30, 1603.

Carinci A. – Rossetti S.*, Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?,* in il fisco, 2021, 1, p. 2707 ss.

Carnelutti F., *La prova civile*, Roma, 1947, 56.

Chiovenda G., *Principi di diritto processuale. Le azioni. Il processo di cognizione*, Napoli, 1965, 853 ss.

Chizzini A., Intervento in causa, in Digesto priv., vol. X, Torino, 1993, p. 144.

Cipolla G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005., 449.

Cipolla G.M., *Le presunzioni nell'ordinamento tributario*, in Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità, cit., pp. 152-153**.**

Cipolla G.M., *Prova (diritto tributario)*, Dig. Comm., 2008, 740.

Comoglio L. P., *Le prove civili*, Torino, 2010, 671 ss.

Comoglio L.P. – Ferri C. – Taruffo M., *Lezioni sul processo civile*, I, Bologna, 2011, 508.

Consolo C., *Spiegazioni di diritto processuale civile. Il processo di primo grado e le impugnazioni delle sentenze*, vol. II, XII ed., Torino, 2019, 59.

Contrino A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria",* in Rass. trib., 2013, 5, 113 ss.

Coppa D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in Rass. trib., 2008, 4, 978.

Coppola P., *Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria*, Riv. Dir. Trib., 18.10.2022 in commento a Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 24/05/2022) 25 agosto 2022, n. 25322.

Coppola P., *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti*, in Riv. Dir. Trib., 21 luglio 2021.

Coppola P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata)*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 15 novembre 2021, p. 926 ss

Dami F., *Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel "nuovo" processo tributario*, GT, 2023, 1.

De Chiara M.S., *La presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base*, in Tax News - Supplemento online alla Riv. Trim. Dir. Trib., Fascicolo 1 – 2025.

De Marco S., *Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità*, in Dir. prat. trib., 2008, 6, 1129.

De Vizia E. – De Risi E., *Società a ristretta base partecipativa: tra automatismo presuntivo e onus probandi, divergenze tra pronunce di legittimità e merito,* in GT – Riv. giur. trib. 2024, 8/9, 720 ss.

Deotto D. – Lovecchio L., *Processo tributario, stop al principio di vicinanza della prova*, in Il Sole 24 Ore, 2 ottobre 2022.

Deotto D., Lovecchio L., *L'amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, Fisco, 2022, 39, 3717.

Fabbrini G., *voce Presunzioni*, in Dig. it. (disc. priv.), XIV, Torino, 1996, p. 279 ss.

Faccioli M., *"Presunzioni giurisprudenziali" e responsabilità sanitaria*, in Contr. e impr., 2014, I, p. 89.

Falsitta G., (voce) *Utili e dividendi (imposizione su)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXVII, 1993, p. 1.

Ficari V., *Presunzione di assegnazione di profitti extra-bilancio ai soci e attribuzione di costi fittizi*, in Corr. trib., 2008, 1054.

G. Consolo, *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori,* in Riv. Telem. dir. Trib., 2019, p. 80 ss.

Gabelli M., *Osservatorio fiscale - Nel processo tributario il giudice deve valutare la prova in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*, Le Soc., 2024, 4, pp. 508 e ss.

Garganese F. – Falcone C.M., *Presunzione di distribuzione degli utili di società di capitali a ristretta base e nuovo riparto dell'onere della prova,* in Corr. trib., 2024, 1, 77 ss.

Giovannini A., *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, RTDT, 2023, 2.

Giussani A., *Sulla "vicinanza" della prova del vizio della cosa venduta*, in Riv. dir. proc., 2020, III p. 255 ss.

Glendi C., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario. – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in GT - Riv. giur. trib., 2023, 3, 247-262.

Glendi C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, Dir. Prat. Trib., 2022, 6.

Glendi C., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato,* GT, 2023, 6, 476.

Golia M., *Onere della prova e presunzioni giurisprudenziali,* Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civile, fasc.1, 1° marzo 2023, p. 243.

Locatelli G., *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in Cort. Trib., 2018, 38, 2914 ss.

Lovecchio L., *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nelle società a ristretta base sociale*, in il fisco, 2014, 20, 1943 ss.

Lovisolo A., *Limiti della presunzione e distribuzione di utili nelle società a ristretta base azionaria, in Dir. prat. trib.,* 1971, II, 543 ss.

Lovisolo A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, Dir. Prat. Trib., 2023, 1.

Manzon E., *Il giudicato tributario,* in Consolo C., - Melis G. – Perrino A.M., *Il giudizio tributario,* Milano, 2022, 777 ss.

Marcheselli A.*, La farmacia dei sani – Episodio 4 – onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in Riv. dir. trib., 15 dicembre 2022.

Marcheselli A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in Riv. giur. Trib., 2016, 1, 88 ss.

Marcheselli A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore,* Giappichelli, 2008, parte I, sez. II.

Menchetti E.M., *"Multilivello" la presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa,* nota a Cass. civ. n. 13841/2021, in Tax News, 10 febbraio 2023.

Mirarchi D., *La Corte di Cassazione sul nuovo (immutato) onere probatorio, L'iva*, 2023, 2, 42.

Moschetti G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in Riv. tel. dir. trib., 2021, 1, 243 ss.

Muleo S.*, Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in GT - Riv. giur. trib., 2008, 715.

Muleo S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in www.giustiziainsieme.it, 20 settembre 2022.

Muleo S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in Carinci A., Pistolesi F., (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Giuffrè, 2022, 98.

Muscarà S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi "ravvedimenti operosi" della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso,* in Riv. dir. trib., 2011, 1, I, 19.

Pagani G., *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?*, in il fisco, 2010, 27, 4286 ss.

Palazzolo S., *voce Presunzione (dir. priv.)*, in Enc. diritto, XXXV, 1986, p. 266.

Paparella F., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in Dir. prat. trib., 1995, II, 463.

Patti S., *Spunti di teoria generale sull'onere della prova (anche in relazione al diritto tributario)*, in Obbl. e contr., 2009, VIII-IX, p. 682.

Patti, *Note in tema di presunzioni semplici*, in Riv Trim. di Dir. e Proc. Civile, 2020, III, p. 891 ss.

Patti S., *Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione*, in *Riv. dir. civ*., 2001, I, 487.

Patti - Poli S., *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022.

Perrone A., *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in Riv. dir. trib., 2014, 5, 575 ss

Piccardo A., *Sul valore meramente indiziario della ristretta base azionaria ai fini della prova della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato a carico della società",* in Dir. prat. trib., 2000, II, 1130.

Procopio L.*, La sospensione del processo tributario ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile*, in Il fisco, 2013, 9, 1311.

Prosperi F., *Sull'orientamento della Cassazione secondo cui la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle "società a ristretta base azionaria" si applica anche nell'ipotesi di soci-società*, in Riv. Tel. Dir. Trib., in commento a Cass., ord., 20 maggio 2021, n. 13841, 31 gennaio 2022.

Ramponi L., La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano, Torino, 1890, 19.

Rasi F., *L'inarrestabile "lotta" della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?* in Riv. tel. dir. trib., 2022, 2, 632 ss.

Rasi F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p.17.

Rasi F., *La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretaa base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in Riv. Trim. Dir. Trib.

Rizzo N., *Ipotesi sulle presunzioni semplici*, in Responsabilità Civile e Previdenza, fasc.2, 1° febbraio 2024, pag. 393.

Russo A., *Sospensione o riunione della controversia della società a ristretta base e di quella del socio*, in Il fisco, 2014, 33, 3284.

Russo P., *I soggetti passive dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in Riv. dir. trib, 2004, 3.

Sacco R.*, Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto,* in Riv. dir. civ., 1957, p. 399 ss., spec. p. 407.

Sbroiavacca A., *Onere della prova e utilizzo di presunzioni di origine giurisprudenziale: compatibilità con l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/92 e primi orientamenti giurisprudenziali*, in Giurisprudenza delle imposte, Fascicolo 3/2023 – Vol. XCVI, pag. 280.

Scanu G., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle 'piccole' società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in Riv. trib. dir. trib., n. 2/2012, 443.

Schiavolin R., *La "presunzione giurisprudenziale" di distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa e l'onere della prova contraria in capo ai soci*, Convegno di studi per i giudici tributari delle regioni Emilia-Romagna, Lombardia, Veneto – Università di Brescia, 10 e 11 Giugno 2022.

Schiavolin R., *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta degli utili di società di capitali a base ristretta si allontana sempre di più dai dati normativi,* in Dir. prat. trib., 2023, 4, 1246.

Schiavolin R., *Natura del tributo: funzioni e caratteri generali*, in Tesauro F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Imposta sul reddito delle persone giuridiche e Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 3.

Stevanato D., *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario [nota a Cass., sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803]*, in Corr. trib., 2004, 13, 1011 ss.

Succio R., *La presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base: il punto sulla giurisprudenza (parte seconda)*, nota a Cass. sez. V, sent. 10 ottobre 2024, n. 26473, in Riv. dir. trib., 6 febbraio 2025.

Taruffo M., *Considerazioni sulle prove per induzione,* in Riv. trim. dir. proc. civ., 2010, 4, 1165 ss.

Taruffo M., *Il regime probatorio: i principi generali,* Contr. e impr., 2014, I, p. 1.

Taruffo M*., La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, 264 ss.

Taruffo M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in Riv Trim. di Dir. e Proc. Civile, 1992, III, p. 733.

Taruffo M., *Commento all'art. 116 c.p.c.*, in Carratta, A.-Taruffo, M., *Commentario del codice di procedura civile. Libro primo: disposizioni generali art. 112-120. Poteri del giudice*, Bologna, 2011, 519 ss.

Taruffo M., *Presunzioni*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1991, 3 ss.

Tassani T., *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, Giuffrè, 2007, 332 ss**.**

Tinelli G., *Diritto processuale tributario,* Padova, 2021, 218.

Tinelli G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, Dir. Prat. Trib., 2023, 3, 933.

Tinelli G., *Prova (dir. trib.),* in Enc. Giur., XXV, Roma, 1991, 5.

Vallebona A., *L'onere della prova nel diritto del lavoro*, Padova, 1988, p. 14.

Vanz G*., Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, Dir. Prat. Trib., 2021, 6, 2586 e nota 7.

Verde G., *Le presunzioni giurisprudenziali (Introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova)*, in Foro it., 1971, 177 ss.

Verde G., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, in Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civile, 1992, III, p. 715 ss., spec. p. 721 ss.

Viotto A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 336 ss.

Zaccaria G., *Postdiritto. Nuove fonti, nuove categorie*, Bologna, Il Mulino, 2022, pp. 19-20.

Zanarone G., *Introduzione alla nuova società a responsabilità limitata*, in Riv. soc., 2003, 1, 58 ss.

PRASSI

Circolare n. 26/E del 2004.

Circolare n. 26/E del 7 agosto 2014.

Risposta Agenzia delle Entrate del 5 ottobre 2022 - N. 492.

GIURISPRUDENZA

Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, Sez. VIII, Sent., (data ud. 20/06/2023) 31 agosto 2023, n. 4987.

Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce, Sez. II, Sent., (data ud. 25/01/2023) 25 maggio 2023, n. 850.

Corte di giustizia tributaria di secondo grafo Lombardia Milano, Sez. V, Sent., (data ud. 18/09/2023) 10 ottobre 2023, n. 3025

la Corte di giustizia tributaria di primo grado Piemonte Torino, Sez. III, Sent., (data ud. 20/04/2023) 05 maggio 2023

Corte di giustizia tributaria di primo grado Lombardia Milano Sez. V, Sent., (ud. 28/06/2023) 28 giugno 2023

Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce Sez. II, Sent., (ud. 25/01/2023) 25 maggio 2023.

Cass. civ., Sez. V, 15 maggior 2003, n. 7564.

Corte di Giustizia di secondo grado Friuli-Venezia Giulia, sent. 30 gennaio 2025, n. 38, 3 luglio 2025.

Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Bari, Sez. III, sentenza 28 aprile 2025, n. 1011.

Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Benevento, Sez. II, sentenza 04 aprile 2025, n. 515

Corte di Giustizia di secondo grado Campania, sent. 7 gennaio 2025, b. 179.

Cass. civ., Sez. II, sentenza 21 giugno 1985, n. 3721

Cass. civ., Sez. I, sentenza 17/02/1986, n. 941

Cass. civ., SS.UU., sentenza 06 aprile 1990, n. 2870

Cass. Civ., Sez. I, 11 marzo 1993, n. 2959

Corte di Giustizia di secondo grado Lombardia, sent. 14 gennaio 2025, n. 133.

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia con la sentenza del 15 marzo 2018, n. 22

Cass. civ., Sez. I, sentenza 28 maggio 2004, n. 10271

Cass., Sez. trib., 14 maggio 2007, n. 10982

Cass. civ., Sez. III, 19 agosto 2007, n. 17457
Cass., Sez. civ., 11 settembre 2007, n. 19088
Cass., Sez. trib., sent. 11 ottobre 2007, n. 21415
Cass. civ., Sez. trib., 29 gennaio 2008, n.1906, in Giust. civ. Mass. 2008, 1, 102.
Cass. civ., Sez. V trib., 8 luglio 2008 n. 18640
Cass., Sez. civ., 31 ottobre 2008, n. 26331
Cass. civ., Sez. I, sent. 26 novembre 2008, n. 28224
Cass. civ., Sez. IV lav., sent. 22 gennaio 2009, n. 1632
Cass., Sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9519
Cass., Sez. civ., 29 luglio 2009, n. 1757
Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 14785.
Cass. civ., Sez. II, 31 ottobre 2011, n. 22656
Cass. civ., Sez. V, sent. 19 ottobre 2012, n. 17959
Cass. civ., Sez. V trib., sentenza 10 gennaio 2013, n. 441
Cass., Sez. VI, ord. 24 luglio 2013, n. 18032.
Cass. Sez. V, 28 marzo 2014 n. 7324
Cass., Sez. trib., sent. 26 novembre 2014, n. 25115.
Cass. civ. Sez. VI, 2 febbraio 2016, n.1932, in *Ius tributario* 5 aprile 2016
Cass. civ., Sez. VI, 11 aprile 2016, n. 7103.
Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 29/01/2016) 29 luglio 2016, n. 15824.
Cass. civ., Sez. III, 4 agosto 2017, n. 19485
Cass. civ., Sez. VI, ordinanza 29 agosto 2017, n. 20507
Cass., Sez. trib., ord. 12 settembre 2017, n. 21157
Cass., Sez. V., sent. 18 ottobre 2017, n. 24534
Cass., Sez. V, sent., 22 novembre 2017, n. 27778.
Cass. civ., Sez. V, ord. 7 marzo 2018, n. 5428
Cass. civ., Sez. VI, ordinanza 09 luglio 2018, n. 18042
Cass. civ., Sez. I, 2 ottobre 2018, n. 23950
Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 24/01/2019, n. 1947
Cass. civ., Sez. II, 6 febbraio 2019, n. 3513
Cass. civ., Sez. V trib., ordinanza 23 maggio 2019, n. 13989
Cass. civ., Sez. V, 5 giugno 2019, n. 15454
Cass. civ. Sez. trib., 1 agosto 2019, n. 20748.
Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 31/05/2019) 01 agosto 2019, n. 20748.
Comm. trib. Puglia, Taranto, 10 ottobre 2019
Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. V, Sent. del 13 novembre 2019, n. 1099
Cass., Sez. V, sent., 23 dicembre 2019, n. 34282
Corte giustizia UE, Sez. VII, 30 gennaio 2020, n. 156.
Cass., Sez. VI, ord. 14 febbraio 2020, n. 3735

Cass., Sez. VI civ, Ord. 18 febbraio 2020, n. 3980.
Cass. civ., Sez. trib., sent. 20 febbraio 2020, n. 4400.
Comm. Trib. Prov., Reggio Emilia, Sez. II, Sent.dell'11 maggio 2018.
Cass. civ., Sez. III, 22 giugno 2020, n. 1218
Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 13/06/2019) 29 ottobre 2020, n. 23860
Cass Sez. VI Civile, Ordinanza n.27445 del 01 dicembre 2020
Cass., Sez. VI civ., Ord.1° dicembre 2020, n.27445.
Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 21/10/2020) 19 gennaio 2021, n. 752
Cass., Sez. V, ord. 26 gennaio 2021, n. 1574.
Cass., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224
Cass. civ., Sez. III, 6 febbraio 2021, n. 3568
Cass. civ., Sez. V trib., ord. 11 marzo 2021, n. 6854
Cass., Sez. V, ordinanza 11 marzo 2021, n. 6845.
Cass. civ., Sez. V trib., ord. 30/03/2021, n. 8730
Cass., Sez. V, ord. 30 marzo 2021, n. 8730
Cass. civ., Sez. V trib., ord. 02 aprile 2021, n. 9137
Cass. civ., sez. VI, ord. 22 aprile 2021, n. 10732
Cass. Sez. V, 4 maggio 2021, n. 11599
Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. I, Sent. del 7 maggio 2021, n. 133;
Cass. civ., Sez. V trib., ord. 20 maggio 2021, n. 13841
Cass., Sez. trib., 3 giugno 2021, n. 15393.
Cass. civ., Sez. V trib., 22 giugno 2021, n. 17696
Cass., Sez. V, ord. 15 settembre 2021.
Cass. civ., Sez. VI, 25 ottobre 2021, n. 29794, in *Redazione Giuffrè* 2022
Cass., Sez. trib., 9 febbraio 2022, n. 4236 e n. 4237
Cass., Sez. VI-V, ord. 4 marzo 2022, n. 7170
Cass., Sez. trib., 5 luglio 2022, n. 21295
Cass., civ. Ord. Sez. VI, 25 agosto 2022, n. 25322
Cass. civ., Sez. V trib., ord. 17 novembre 2022, n. 33978
Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 09/11/2022) 20 dicembre 2022, n. 37352
Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 08/02/2023) 01 marzo 2023, n. 6202
Cass. civ., Sez. III, sentenza 26 aprile 2023, n. 10978
Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 20/10/2023) 17 novembre 2023, n. 32009.
Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 23/01/2024) 30 gennaio 2024, n. 2746
Cass., Sez. lavoro, ord. 30 gennaio 2024, n.2757
Cass., Sez. civ., 30 gennaio 2024, n. 2752.
Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 18 marzo 2024, n. 7199.
Cass., Sez. Un., sent. 28 aprile 2024, n. 11287.
Cass., Sez. V, ord. 7 giugno 2024, n. 15991

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 24/05/2024) 20 giugno 2024, n. 17107

Cass., Sez. V, sent. 9 luglio 2024, n. 21158.

Cass., Sez. V, ord. 9 luglio 2024, n. 18764.

Cass., Sez. V, ord. 25 luglio 2024, n. 20816.

Cass., Sez. V, sent. 29 luglio 2024, n. 21158

Cass., Sez. trib., sent. 30 luglio 2024, n. 21333.

Cass., Sez. V trib., 10 ottobre 2024, n. 26473.

RINGRAZIAMENTI

Non avrei mai pensato di scrivere i ringraziamenti dopo una sessione di laurea rimandata, quasi ancora non sono sicuro che questa volta sia tutto vero, ma lo è.
È ironica la sorte, non ho avuto (per fortuna) particolari difficoltà nel corso di questi cinque anni e, all'ultimo, si è presentato l'ostacolo più ostile, proprio quando pensavo di aver finito. Sono stati mesi complicati. Emotivamente è stato difficile accettare di aver sbagliato qualcosa o di "non aver rispettato i piani", ma la vita è fatta anche di questi momenti e, quando si presentano, non bisogna mai mollare. Vorrei poter dire che è solo merito mio, ma sappiamo tutti che sarebbe una bugia e io non voglio mentire.
Voglio ringraziare i miei genitori, che mi hanno permesso di studiare questi cinque anni senza dovermi mai preoccupare di portare a casa un contributo economico, concedendomi l'opportunità di frequentare questa incredibile università al meglio e senza mai farmi mancare nulla; ma, soprattutto, li ringrazio per avermi spinto ad andare al liceo classico, perché non so se sarei qui altrimenti.
Ringrazio mia nonna e mio nonno, per essere stati dei secondi genitori e per farmi sentire voluto bene incondizionatamente.
Ringrazio le mie zie e i miei zii per essere, prima che parenti, dei veri e propri amici con cui ci si può sempre confidare e con cui è bello passare ogni momento. Grazie a voi amo fare i pranzi e le cene di famiglia perché mi fate sentire bene.
Ringrazio, in generale, tutta la mia famiglia perché, nonostante le difficoltà, è sempre presente e sempre pronta a festeggiarmi nei momenti positivi e a rincuorarmi in quelli negativi; il vostro sostegno è un elemento imprescindibile per la mia vita.
Ringrazio la mia famiglia di Massafra per non aver mai dato importanza alla distanza, per avermi sempre accolto non come un nipote che viene *una tantum*, ma come parte integrante della famiglia e vi ringrazio per aver reso Massafra, in qualche modo, casa mia.
Ringrazio Annina per avermi supportato e, soprattutto, sopportato in questi anni, per essere la mia forza, per essere la mia migliore amica, per farmi sentire speciale.
Ringrazio mio fratello, per essere mio fratello.
Ringrazio Biro (un cane nei ringraziamenti? Si) per tutto quello che dai a me, a Fede e alla mamma quotidianamente, e anche se ormai dormi tutto il giorno, averti come compagno di viaggio è un privilegio che non speravo nemmeno di avere.

Ultimi ma non ultimi, voglio ringraziare i miei amici di università. Ho deciso di non utilizzare la parola “colleghi” o “compagni” perché siete molto di più. Il termine “amico” viene espresso in greco con “philia” che rappresenta un legame profondo che arricchisce chi lo coltiva ed io mi sento ricco. Mi ricordo perfettamente il mio primo giorno di università in cui speravo di non condividere il mio percorso con chi avevo appena conosciuto perché speravo in “qualcosa di meglio”, solo che quel “meglio” lo avete superato. Siete sempre stati un sostegno incredibile per me e, nella sventura di questi ultimi mesi, ho avuto modo di accorgermi di quanto, sono fortunato ad essere vostro amico.

Voglio ringraziare tutti nuovamente, perché mi rendo conto di quanto possa essere difficile avere nella vostra vita una persona che ha tutti i difetti che ho io (non li elenco perché rischierei di dimenticarne qualcuno), ma posso assicurarvi che mi sento un ragazzo privilegiato a poter vivere persone come voi.