

Il perimetro segnato dal correttivo della riforma fiscale. Fuori le riprese per costi indeducibili

Data Stampa 6901-Data Stampa 6901

Utili, la presunzione ha i paletti

La base ristretta non basta più. Da provare i ricavi occulti

Pagina a cura

DI GIANCARLO MARZO E
JENNIFER FUCCELLA*

La presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base entra per la prima volta in una norma di legge. E lo fa con un perimetro rigoroso: scatterà "esclusivamente" a fronte di ricavi non contabilizzati e non dichiarati oppure di costi inesistenti, accertati su elementi certi e precisi; ne restano fuori le riprese per costi reali ma indeducibili e resta in ogni caso salva la prova contraria del socio. A prevederlo è l'articolo 23 dello schema di decreto legislativo correttivo cosiddetto "omnibus", attuativo della delega fiscale di cui alla legge 111/2023, il dlgs n. 148 del 7 agosto 2026, pubblicato sul Supplemento ordinario della *Gazzetta Ufficiale* n. 185 dell'11 agosto.

In caso di accertamento del reddito delle società di capitali a ristretta base partecipativa, si presume, "salvo prova contraria", che i corrispondenti utili siano stati distribuiti ai soci "esclusivamente" se sia accertata, "sulla base di elementi certi e precisi, anche di natura presuntiva", l'esistenza di due categorie di componenti: quelli positivi imponibili "non contabilizzati e non dichiarati" e quelli negativi che hanno concorso a formare il reddito ma sono "indeducibili perché inesistenti". La disposizione dà così attuazione al criterio direttivo dell'articolo 17 della legge delega: la distribuzione occulta non discende più dal solo assetto proprietario, ma da un accertamento qualificato su specifiche componenti reddituali.

Alle origini della presunzione. Finora la regola viveva soltanto nelle aule di giustizia. La giurisprudenza di legittimità, da decenni, desume dalla ristrettezza della compagine sociale, spesso a base familiare, la reciproca conoscenza degli affari sociali e un vincolo di solidarietà tra i soci; da qui la ripartizione occulta, in capo a questi ultimi, dei maggiori utili accertati alla socie-

tà. Una massima d'esperienza applicata in assenza di una previsione di legge, a differenza delle società di persone, dove l'imputazione ai soci discende dalla trasparenza dell'articolo 5 del Tuir, e a lungo criticata in dottrina quale doppia presunzione, priva della dimostrazione di un effettivo passaggio di ricchezza. L'orientamento si è comunque consolidato e, in talune pronunce, si è esteso anche alle rettifiche fondate su costi indeducibili, con esiti particolarmente gravosi per i soci.

Una nozione senza soglie. Un aspetto resta fuori dal perimetro dell'intervento: la definizione di "ristretta base partecipativa". Lo schema utilizza la nozione senza fissare soglie numeriche di soci né requisiti di parentela: l'individuazione delle società interessate continuerà a passare dagli indici della prassi applicativa, quali l'esiguità della compagine, i legami familiari e la coincidenza tra soci e amministratori. Un chiarimento nel testo definitivo sarebbe prezioso, trattandosi del presupposto stesso di operatività della presunzione.

Il perimetro. Quanto ai presupposti, il legislatore delegato seleziona le sole ipotesi in cui la rettifica fa emergere ricchezza effettivamente occulta e, quindi, astrattamente distribuibile: i componenti positivi sottratti a contabilità e dichiarazione, tipicamente i ricavi in nero, e i costi fittizi, relativi a operazioni inesistenti, che liberano provvista occulta. Ne restano fuori le riprese che non generano alcuna disponibilità extracontabile: costi effettivamente sostenuti ma indeducibili per difetto di inerenza, violazioni della competenza, ammortamenti eccedenti i limiti fiscali, rettifiche valutative. In questi casi non esiste alcuna somma occulta che i soci possano essersi spartiti.

Il rigore probatorio. L'esistenza delle due categorie di componenti deve risultare da "elementi certi e precisi", ancorché di natura presuntiva: l'ufficio non potrà limitarsi a

richiamare l'esito dell'accertamento condotto nei confronti della società o la mera qualità di socio, ma dovrà dare specificamente conto, nella motivazione dell'avviso, degli elementi da cui desume i ricavi occulti o l'inesistenza dei costi.

Il raccordo con il processo. Lo standard degli elementi certi e precisi dialoga con l'articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. 546/1992, che impone all'amministrazione di provare in giudizio le violazioni contestate e al giudice di annullare l'atto quando la prova manca o è contraddittoria o insufficiente: un binomio, sostanziale e processuale, che rafforza la posizione difensiva del socio.

Soci e prova contraria. Gli utili dei quali si presume la distribuzione sono imponibili in capo ai soci secondo le regole ordinarie degli articoli 47, 59 e 89 del Tuir, in funzione della natura del percettore. Quanto alla prova contraria, che il correttivo lascia intatta, la Cassazione ha percorso una traiettoria in tre tappe, decisiva per impostare la difesa del socio. In un primo tempo era ammessa la sola dimostrazione che i maggiori ricavi fossero stati accantonati o reinvestiti, oppure che se ne fosse appropriato un soggetto diverso dai soci: via obbligata anche per il socio estraneo alla gestione, potendo questi comunque accedere ai libri sociali (Cass. n. 18032/2013, n. 24534/2017, n. 29412/2017 e n. 32959/2018). Si è poi aperta una seconda strada: supera la presunzione il socio che dimostri di essere stato mero intestatario formale delle quote, senza aver concretamente svolto alcuna attività di gestione e controllo (Cass. n. 24870/2021, n. 7170/2022 e n. 15991/2024). L'orientamento più recente (Cass. n. 18764 e n. 26473 del 2024, n. 16818/2025 e, da ultimo, ord. n. 10824 del 23 aprile 2026) ha consacrato questa via quale autonomo strumento liberatorio: la prova dell'assoluta estraneità del socio alla gestione e alla vita della società basta da sola, a prescindere da



ogni verifica sulla mancata percezione degli utili, perché fa venir meno la stessa massima d'esperienza su cui la presunzione riposa. La prova deve però essere rigorosa: non è sufficiente dedurre di non aver ricoperto cariche gestorie, occorrendo dimostrare, su elementi oggettivi e documentati, la concreta inesigibilità dei poteri di informazione e controllo che l'articolo 2476 c.c. riconosce al socio di srl (assenza di deleghe, mancata partecipazione alle decisioni, flussi finanziari concentrati su altri soci). Permane peraltro un filone contrapposto (Cass. n. 21158/2024), per il quale l'estraneità alla gestione non è di per sé sufficiente, occorrendo comunque provare che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti: un contrasto non ancora rimesso alle Sezioni

Unite, che resta il principale fronte di incertezza da presidiare in sede difensiva.

Il doppio binario con i testi unici. La disposizione è replicata, con formulazione identica, nel nuovo testo unico in materia di adempimenti e accertamento, dove trova posto come articolo 256-bis, con i rinvii aggiornati agli articoli 49, 70 e 98 del testo unico delle imposte sui redditi (d.lgs. 19 giugno 2026, n. 117), applicabile dal 1° gennaio 2027.

I riflessi sul contenzioso. Il nodo più delicato riguarda le liti in corso. Lo schema non qualifica la disposizione come norma di interpretazione autentica (formula che lo stesso correttivo impiega altrove, all'articolo 7 in tema di riporto delle perdite) né detta una decorrenza: prevedibile il dibattito sulla natura innovativa o ri-

cognitiva della previsione, con i contribuenti pronti a invocare i nuovi paletti nei giudizi pendenti quale espressione di un principio ormai positivizzato. Per gli accertamenti a venire la strada è segnata: senza ricavi occulti o costi inesistenti, dimostrati su elementi certi e precisi, la ristrettezza della base sociale non basta più. La norma tace, infine, sul contenuto della prova contraria: l'elaborazione giurisprudenziale sull'estraneità del socio, con il contrasto ancora aperto, continuerà a operare nell'ambito in cui la presunzione resta applicabile, in attesa di una decorrenza espressa nel testo definitivo e di un chiarimento del legislatore o delle Sezioni Unite.

***Marzo Associati**
Studio legale e tributario
— © Riproduzione riservata —

La presunzione prima e dopo il correttivo		
Profilo	Quadro attuale	Schema correttivo (art. 23)
Fonte della presunzione	Elaborazione giurisprudenziale fondata sulla ristrettezza della compagine sociale	Norma di legge, in attuazione della delega fiscale (legge n. 111/2023)
Presupposti	Maggior reddito accertato in capo alla società; applicazioni estese, in talune pronunce, anche alle riprese per costi indeducibili	“Esclusivamente” componenti positivi non contabilizzati e non dichiarati o componenti negativi indeducibili perché inesistenti, accertati su elementi certi e precisi, anche presuntivi
Nozione di ristretta base	Indici elaborati dalla prassi applicativa (esiguità della compagine, legami familiari, coincidenza tra soci e amministratori)	Nessuna definizione: la nozione resta affidata all'interprete
Prova contraria	Per l'orientamento più recente basta l'assoluta estraneità del socio alla gestione (Cass. n. 18764 e 26473/2024, n. 16818/2025, ord. n. 10824/2026); contra, Cass. n. 21158/2024, che richiede la prova della mancata distribuzione	Espressamente fatta salva; contenuto non disciplinato
Tassazione dei soci	Secondo la natura del percettore	Artt. 47, 59 e 89 Tuir; dal 2027 artt. 49, 70 e 98 del nuovo Tu redditi (d.lgs. n. 117/2026)
Testi unici	Nessuna previsione	Disposizione replicata nell'art. 256-bis del Tu adempimenti e accertamento
Decorrenza	Nessuna previsione	Nessuna disciplina transitoria; aperta la questione dei giudizi pendenti