

# Presunzione di distribuzione degli utili di società di capitali a ristretta base e nuovo riparto dell'onere della prova

di Francesco Garganese (\*) e Cecilia Maria Falcone (\*\*)

---

L'introduzione del comma 5-bis all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 ha suscitato perplessità in merito all'applicazione della **presunzione di distribuzione** tra i **soci** dei maggiori **utili** accertati nei confronti di **società di capitali a ristretta base partecipativa**. Difatti, sebbene tale meccanismo induttivo sia da molto tempo reiterato dall'Amministrazione finanziaria con l'avallo della Suprema Corte, il rigore attualmente imposto dalla nuova regola sul **riparto dell'onere della prova** nel processo tributario sembra minare alla radice la possibilità di ricorrervi per l'Agenzia fiscale. Tuttavia, un'attenta analisi della fattispecie e del dettato normativo induce a ritenere che la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili possa ancora trovare legittima applicazione nell'ordinamento tributario, svincolandola però dal suo tradizionale automatismo conseguente all'accertamento societario per meglio calibrarla, dal punto di vista probatorio, a seconda del **singolo caso** concreto.

---

Il comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, così come introdotto dalla Legge n. 130/2022, nel ripartire l'onere probatorio tra le parti del processo tributario, pone dei dubbi di coerenza con il principio di elaborazione giurisprudenziale secondo cui nelle società di capitali a ristretta base partecipativa si presume che, a seguito dell'accertamento di maggiori utili non contabilizzati, questi siano distribuiti tra i soci in proporzione alle rispettive quote. I dubbi sorgono in ragione della natura e del grado di convincimento della presunzione in questione che, pur non essendo espressamente prevista dalla legge, trasferisce sul contribuente l'onere di dimostrare la mancata distribuzione dei maggiori utili societari. Detta presunzione, a prima vista, parrebbe non conciliabile con il nuovo regime di riparto probatorio nel processo, giacché il comma 5-bis, ponendo l'obbligo a carico dell'Amministrazione finanziaria di fornire in giudizio le prove dei fatti contestati al contribuente "in modo circostanziato e puntuale" e "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", non sembrerebbe

consentire all'organo accertatore di operare in tal modo.

Non a caso, i primi pronunciamenti di merito, che hanno ritenuto illegittima la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili tra i soci, hanno fondato il proprio convincimento sulla debolezza dimostrativa che il citato meccanismo induttivo palesa nell'adagiarsi al mero accertamento presupposto, operato nei confronti della società, e nella circostanza che quest'ultima sia costituita da pochi soci.

Le prime decisioni giurisprudenziali contrarie all'applicazione della presunzione in esame, a cui hanno fatto seguito le riflessioni della dottrina, offrono, quindi, l'occasione per fare il punto della situazione sullo stato di una presunzione che, da tempo ampiamente utilizzata dall'Agenzia delle entrate nell'ambito delle proprie rettifiche, impone al socio, quale unica "via d'uscita", di dimostrare la mancata distribuzione del maggiore utile societario anche laddove quest'ultimo non sia fondato su elementi di prova certi e precisi.

Il presente contributo intende, quindi, operare una riflessione sulla fattispecie descritta al fine

---

(\*) *Avvocato e Professore a contratto di diritto tributario nell'Università degli Studi di Teramo*

(\*\*) *Cultrice di diritto tributario nell'Università degli Studi di Teramo*