



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

EdN/UCO/fm

Roma, 8 maggio 2026
Informativa n. 75/2026

**ALLE SIGNORE E AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI
DEGLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: documento "Accertamento tributario e certezza del diritto nella prospettiva della legge delega n. 111/2023"

Cara, Caro Presidente,

il Consiglio Nazionale, congiuntamente alla Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, ha pubblicato il documento "**Accertamento tributario e certezza del diritto nella prospettiva della legge delega n. 111/2023**", elaborato dalla Commissione di studio "Accertamento e rapporti con l'amministrazione centrale e locale", alla quale è delegata la Consigliera nazionale Rosa D'Angiolella.

Il presente documento prende le mosse dal principio sancito dall'articolo 17 della legge delega per la riforma fiscale, secondo cui il procedimento accertativo deve garantire un'applicazione coerente del diritto sostanziale, assicurando prevedibilità, stabilità e tutela dell'affidamento del contribuente.

L'elaborato si propone di approfondire le aree in cui l'incertezza interpretativa e applicativa ha avuto particolare rilevanza, con l'obiettivo di fornire indicazioni utili per un miglior equilibrio tra esigenze erariali e tutela dei diritti del contribuente. Attraverso l'analisi della normativa vigente, della giurisprudenza e della dottrina, il documento formula proposte operative per il legislatore delegato, con l'obiettivo di garantire maggiore certezza giuridica nel procedimento accertativo.

Al seguente link <https://commercialisti.it/documenti-studio/> troverai tutti i documenti di studio, tra cui quello in oggetto.

Ti invito a dare la massima diffusione dell'Informativa tra i Tuoi iscritti.

Con i migliori saluti.

F.to il Presidente
Elbano de Nuccio



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO

Accertamento tributario e certezza del diritto nella prospettiva della legge delega n. 111/2023

a cura di:

Filippo Cicognani
Alessandro Petrillo
Mario Tortorelli

7 MAGGIO 2026

■ **AREE DI DELEGA CNDCEC**
Contenzioso tributario

■ **VICE PRESIDENTE CON DELEGA**
Rosa D'Angiolella

■ **COMMISSIONE DI STUDIO CNDCEC**
Accertamento e rapporti con l'amministrazione
centrale e locale

■ **PRESIDENTE**
Andrea Poddighe



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

David Moro

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Taponatti

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

Eliana Quintili

Maria Lucetta Russotto

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Giuseppe Venneri

Gabriella Viggiano

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele



Commissione di studio CNDCEC “Accertamento e rapporti con l’amministrazione centrale e locale”

Consigliere CNDCEC delegato

Rosa D’Angiolella - *Consigliere delegato Area “Contenzioso tributario”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore area “Fiscalità” Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Andrea Poddighe

Segretario

Alessandro Petrillo

Componenti

Alberto Arrigoni
Guido Berardo
Elvira Catuogno
Filippo Cicognani
Marco Cramarossa
Filippo Dami
Stefano Innocenti
Piero Leinardi
Loredana Lesto
Isabella Liguori

Francesco Marrone
Marco Nastasi
Rosa Angela Raspanti
Giuseppe Ripa
Alessandro Savorana
Massimiliano Tasini
Mauro Tortorelli
Marco Valenti
Antonio Viotto



Sommario

1. INTRODUZIONE	1
2. LA CERTEZZA DEL DIRITTO TRIBUTARIO NELLA DISTINZIONE TRA DEFINITIVITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E LIMITI TEMPORALI ALLE ATTIVITÀ ISTRUTTORIE SUL FATTO GENERATORE DI COMPONENTI REDDITUALI AD EFFICACIA PLURIENNALE O DI PERDITE RIPORTATE IN DIMINUZIONE DAL REDDITO IN PERIODI D'IMPOSTA SUCCESSIVI A QUELLO DELLA LORO MATURAZIONE	3
2.1. Il quadro della situazione	3
2.2. Proposte per il legislatore delegato	7
3. CERTEZZA DEL DIRITTO E ACCERTAMENTI SU PRESUNZIONI BASATE SUL VALORE DI MERCATO DEI BENI E DEI SERVIZI	8
3.1. Premessa	8
3.2. Il valore di mercato come possibile fondamento degli accertamenti contabili presuntivi nel sistema delle imposte sui redditi	9
3.3. Considerazioni in base all'esito dei precedenti interventi del legislatore: l'intervento interpretativo del 2015 sugli accertamenti dei corrispettivi derivanti da cessioni di immobili e di aziende e sul <i>transfer price</i> domestico (segue)	11
3.4. (continua) Il tentativo dell'abrogato d.l. n. 223/2006 di qualificare espressamente come presunzione lo scostamento fra il valore normale e il corrispettivo derivante da cessioni di beni immobili e relative pertinenze	13
3.5. Proposte per il legislatore delegato	14
4. LA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE UTILI DI SOCIETÀ DI CAPITALI "FAMILIARI" O A RISTRETTA BASE SOCIALE	16
4.1. La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili extrabilancio in presenza di accertamenti nei confronti della società di capitali a ristretta base partecipativa	16
4.2. I profili critici dell'elaborazione giurisprudenziale	17
4.3. Proposte per il legislatore delegato	20



1. Introduzione

Fra i numerosi criteri direttivi contenuti nella legge delega per la riforma fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111, d'ora in avanti anche "Legge Delega"), l'art. 17, comma 1, in materia di accertamento, conclude, alla lettera h), con l'indicazione di assicurare la certezza del diritto¹.

Per la collocazione della disposizione, ciò significa che il procedimento accertativo deve garantire la conforme applicazione del diritto sostanziale.

Nella prospettiva di tale previsione, la certezza del diritto tributario deve essere perseguita in un'accezione coerente con i principi generali della riforma da essa delineata, quali sono stabiliti dai precedenti articoli 2 (Principi generali del diritto tributario nazionale) e 3 (Principi generali del diritto tributario dell'Unione Europea e internazionale) della Legge Delega e considerando che lo Stato di diritto costituisce un principio generale del Trattato dell'Unione Europea che ha nella certezza del diritto uno dei perni determinanti, come più volte affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea².

La certezza del diritto esige una normativa chiara, precisa e prevedibile soprattutto quando, come nel diritto fiscale, comporta conseguenze finanziarie per i destinatari degli atti impositivi³.

In tale quadro, le determinanti di matrice europea del principio di certezza del diritto tributario ne rafforzano la rilevanza costituzionale come espressione del principio di legalità, del principio di capacità contributiva e come garanzia di tutela dei diritti.

¹ V. art. 17, comma 1, lett. h), legge 9 agosto 2023, n. 111, secondo cui "1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'attività di accertamento, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali:

....

h) assicurare la certezza del diritto tributario, attraverso:

1) la previsione della decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore, per i componenti a efficacia pluriennale, e la perdita di esercizio, per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti;

2) la revisione dei termini di accertamento dell'imposta sui premi di assicurazione, al fine di allinearli a quelli delle altre imposte indirette, del relativo apparato sanzionatorio, nonché delle modalità e dei criteri di applicazione dell'imposta, nell'ottica della razionalizzazione delle relative aliquote;

3) la limitazione della possibilità di fondare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e di minori componenti reddituali negativi sulla base del valore di mercato dei beni e dei servizi oggetto delle transazioni ai soli casi in cui sussistono altri elementi rilevanti a tal fine;

4) 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. ...".

² V., per prima, la sentenza 9 luglio 1981, causa C-169/80, Adm. Douanes c. Gondrand Frères SA e Garancini SA.

³ Sulla certezza del diritto tributario, v. per tutti: GIOVANNINI, "Certezza del diritto" in materia tributaria: il ruolo della giurisprudenza, in *Innovazione e diritto*, 5/2014, 6 ss.; RAGUCCI, *L'etica del legislatore tributario e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2016, 441 ss.; CONTRINO, *Sulla certezza del diritto in materia tributaria tra unità del diritto e pluralità di ordinamenti giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2024, ai quali si rinvia per ulteriori riferimenti.



Le fonti europee e costituzionali devono essere coordinate con gli articoli 2, 3, 4, 6 e 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) i quali, pur non menzionando espressamente la certezza del diritto, implicitamente la tutelano.

Il quadro deve essere ricostruito in base alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE, della Corte costituzionale e della Corte di cassazione che si è soffermata sull'importanza della certezza del diritto.

L'articolo 17, comma 1, lett. h), della Legge Delega ha per oggetto la certezza del diritto fiscale sotto quattro profili diversi, accomunati dall'essere tutti oggetto di un dibattito giurisprudenziale oscillante e caratterizzato da soluzioni che hanno evidenziato numerose criticità che hanno destato l'interesse della dottrina.

Fra detti profili, gli ambiti relativi all'accertamento dei componenti di reddito ad efficacia pluriennale (n. 1)), agli accertamenti presuntivi basati sul valore di mercato (n. 3)) e agli accertamenti degli utili "extrabilancio" nei confronti dei soci delle società di capitali a ristretta base partecipativa (n. 4)), sono stati previsti fin dalla prima stesura del disegno di Legge Delega e riguardano esclusivamente la disciplina procedimentale nonostante la necessità di coordinamento con la disciplina sostanziale nelle linee di seguito evidenziate.

A differenza di questi, il n. 2) non era presente nel disegno di Legge Delega ma è stato inserito in sede di approvazione e riguarda l'imposta sui premi di assicurazione.

La previsione riflette l'esigenza, implicitamente manifestata da una sentenza della Corte di cassazione, di "una revisione dei termini di accertamento dell'imposta sui premi di assicurazione, al fine di allinearli a quelli delle altre imposte indirette, del relativo apparato sanzionatorio"⁴.

L'imposta sui premi di assicurazione è infatti disciplinata da una legge assai risalente (l. 29 ottobre 1961, n. 1218) che prevede un peculiare procedimento applicativo del tributo a fronte del quale, in linea con l'ordinamento al tempo vigente, l'articolo 29 delimita "l'azione dello Stato per il conseguimento delle imposte e delle soprattasse previste dalla presente legge" a un termine di prescrizione con durata variabile a seconda della violazione commessa.

La richiesta della Legge Delega è opportuna perché la previsione di un termine di prescrizione, anziché di decadenza, fu ritenuta impropria fin dai primi autorevoli commenti della dottrina⁵ e non è più coerente con l'ordinamento vigente rispetto al quale rappresenta una singolarità, e ciò in particolare al confronto con il sistema delle imposte indirette. Si deve infatti sottolineare che, nel tempo, il diritto fiscale ha via via sostituito i termini di prescrizione con termini di decadenza in modo più coerente con i poteri che caratterizzano l'azione impositiva, lasciando i termini di prescrizione ai casi nei quali è sorto il diritto di credito dell'Erario relativo all'imposta e alla sanzione dovute.

Sotto questo profilo la richiamata sentenza della Suprema Corte n. 3848 del 2023 ha evidenziato la necessità di adeguare la disciplina delle sanzioni prevista dalla legge n. 1216/1961 alla disciplina

⁴ V. Cass., sez. V, 8 febbraio 2023, n. 3848.

⁵ V. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, 182 ss.



generale in materia, tenendo conto, in particolare, degli articoli 2, 20 e 26 del d.lgs. 18 dicembre 1972, n. 472 e dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Inoltre, forse per sopperire a una mancata previsione in altre parti della Legge Delega, l'articolo 17 in esame non si limita all'accertamento perché affianca alla revisione dei termini che lo regolano quella delle modalità e dei criteri di applicazione dell'imposta "nell'ottica della razionalizzazione delle relative aliquote".

L'ampiezza e la specificità dell'argomento richiedono una riflessione non consentita nei termini del presente elaborato che, pertanto, si concentra sui tre profili previsti fin dal disegno di Legge Delega (n. 1), n. 3) e n. 4) dell'art. 17), l'eterogeneità dei quali rende utile esaminarli separatamente.

2. La certezza del diritto tributario nella distinzione tra definitività dell'obbligazione tributaria e limiti temporali alle attività istruttorie sul fatto generatore di componenti reddituali ad efficacia pluriennale o di perdite riportate in diminuzione dal reddito in periodi d'imposta successivi a quello della loro maturazione

2.1. Il quadro della situazione

L'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria è soggetto a termini di decadenza stabiliti dalla legge in modo da bilanciare l'interesse erariale al controllo e all'eventuale rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti con l'esigenza di questi ultimi di certezza dei rapporti tributari anche nella prospettiva del principio dell'affidamento⁶.

In assenza di accertamento, il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge cristallizza l'operato del contribuente stabilizzando il rapporto tributario relativo al presupposto realizzato nel periodo d'imposta che, per tale ragione, si dice definitivo⁷.

Per l'ente impositore, il termine di decadenza dal potere di accertamento è fissato in modo da concedere un congruo periodo di tempo che consenta alla parte pubblica di organizzare efficientemente l'attività di controllo e l'accertamento delle imposte evase; per contro, per la parte privata tale termine delimita il periodo di tempo oltre il quale il contribuente può ritenere imm modificabile – nell'*an* e nel *quantum* – il rapporto tributario, evitando che l'eccessivo protrarsi del termine in esame renda difficile ricostruire con certezza il fatto economico oggetto di tassazione e pregiudichi la difesa del soggetto passivo.

⁶ Sui termini di decadenza che regolano l'azione amministrativa di accertamento dell'Agenzia delle entrate, v. per tutti RANDAZZO, *Decadenza e prescrizione nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5/2021.

⁷ Sul tema, v. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.



Decorsi i termini di decadenza, il diritto accetta che l'esigenza di stabilità (ovvero di certezza) dei rapporti giuridici sia superiore a quella dell'accertamento amministrativo della loro rispondenza alla legge.

Attualmente, i termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi sono stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 il quale stabilisce che "ai fini delle imposte sui redditi, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata".

In contrasto con la sua rilevanza strutturale e con il divieto di proroga previsto dallo Statuto del contribuente⁸, i termini di decadenza per l'accertamento sono stati oggetto di ripetuti interventi che li hanno resi meno univoci. Si pensi alle modifiche strutturali della previsione normativa⁹, alle sospensioni speciali in situazione di emergenza¹⁰, all'allungamento in caso di notifica dello schema d'atto¹¹ o per chi aderisce alla disciplina del concordato preventivo biennale¹² oppure alla riduzione di un anno prevista dalla disciplina degli Indicatori sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "Isa") per i contribuenti che risultano "affidabili"¹³.

Negli ultimi anni si è assistito a una tendenza degli uffici fiscali a "superare" i limiti temporali previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 nell'accertamento dei componenti reddituali ad efficacia pluriennale derivanti da elementi economici e patrimoniali sorti in un determinato periodo d'imposta ed oggetto di specifica disciplina ai fini fiscali (quali ad esempio gli ammortamenti, le quote degli interessi passivi eccedenti la parte deducibile nell'esercizio di competenza, la rateazione delle plusvalenze sui beni strumentali, le svalutazioni di crediti a rate costanti, ecc.).

In tali ipotesi, la rilevanza del componente pluriennale in un periodo d'imposta successivo a quello di competenza ha luogo in virtù di una mera imputazione temporale prevista dalla legge in forza dell'effetto del fatto generatore (o fatto-base) e, in specie, della qualificazione giuridica a questo attribuita nel periodo d'imposta al quale è unitariamente imputato concorrendo alla relativa obbligazione tributaria¹⁴.

⁸ V. l'art. 3, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212.

⁹ Si vedano le varie modifiche dell'art. 43 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che si sono succedute nel tempo, allungando, accorciando o differenziando i termini di decadenza dall'accertamento delle imposte sui redditi.

¹⁰ V., ad esempio, l'art. 12 d.lgs. n. 159/2015 sulla sospensione dei termini di decadenza in presenza di eventi eccezionali e l'art. 67, comma 4, d.l. 17 marzo 2020, n. 18 sulla sospensione dei termini di decadenza per l'emergenza Covid.

¹¹ V. l'art. 6-bis, comma 2, l. 27 luglio 2000, n. 212.

¹² V. l'art. 2-quater d.l. n. 113/2024 e l'art. 12-ter, d.l. n. 84/2025 sulla proroga di un anno del termine di decadenza per l'accertamento previsto dalla disciplina del concordato preventivo biennale.

¹³ V. l'art. 9-bis d.l. n. 50/2017.

¹⁴ Per tutti, v. CONTRINO, *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il colpo di grazia della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 673. Per ulteriori riferimenti v. BEGHIN, *Il rapporto tra fatti economici e documentazione contabile nella prospettiva dell'accertamento di fattispecie reddituali ad efficacia pluriennale*, in *Giur. trib.*, 2021, 671 ss.; CASTALDI, *Intorno al principio di autonomia dei periodi impositivi e ai termini decadenziali di accertamento*, in *Riv. trim. dir.*



In buona sostanza, la rilevanza giuridica dell'onere pluriennale non è autonoma perché ha come presupposto il fatto-base quale dichiarato dal contribuente nel periodo d'imposta originario.

Ciononostante, in diverse occasioni l'Amministrazione finanziaria ha accertato componenti reddituali ad efficacia pluriennale ben oltre i termini di decadenza per l'accertamento del periodo d'imposta al quale è stato imputato il fatto generatore.

Su questa linea i componenti reddituali pluriennali sarebbero quindi accertabili, ad esempio, anche dopo più di venti anni, come potrebbe accadere nel caso degli ammortamenti dei beni immobili.

La tendenza in esame ha trovato un supporto da parte delle Sezioni Unite della Corte di cassazione che, con la sentenza 25 marzo 2021, n. 8500¹⁵, hanno pronunciato il seguente principio di diritto: "nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, d.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio".

Secondo la Suprema Corte il termine di decadenza per l'accertamento si "rinnova" di anno in anno, nel senso che il suo oggetto è il controllo del reddito di ciascuna singola annualità presa in esame e, siccome il reddito verificato costituisce un dato complessivo unitario costituente l'esito dell'interdipendenza di una molteplicità di voci rilevanti, la sua verifica non si presta a essere limitata a taluni componenti soltanto, con la salvezza di altri (quelli pluriennali) che, in ipotesi, non siano stati sottoposti a verifica negli anni precedenti per i quali sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento; diversamente, sempre secondo la Cassazione, si verrebbe a introdurre un limite di accertabilità, non solo temporale ma anche sostanziale, che non sarebbe previsto dalla legge (non potendosi esso ravvisare, in particolare, in quanto disposto, sull'oggetto dell'accertamento, negli articoli 39 e 40 del d.P.R. n. 600/1973). Da ciò conseguirebbe che l'accertamento dovrebbe essere possibile, su ogni annualità, anche con riguardo all'originario fatto costitutivo dell'elemento pluriennale dedotto e non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione. In pratica, superando i criteri d'imputazione temporale previsti dal Tuir prima ancora che il termine di

trib., 2019, 194 ss.; FRANSONI, *Termini di decadenza dal potere di accertamento e componenti reddituali pluriennali*, in *Casi e osservazioni di diritto tributario*, Bari, 2022, 123 ss.; GLENDI, *Termine di decadenza per oneri pluriennali: il giudice non condivide il dictum delle SS.UU.*, in *Giur. trib.*, 2021, 709 ss.; INGRAO, *Prime osservazioni su oneri pluriennali e accertamento dei ratei annuali: le Sezioni Unite superano gli equivoci causati dalle sentenze del 2018 e del 2019 ma ne creano di nuovi*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, II, 155 ss.; PEDROTTI, *Considerazioni intorno alla decadenza dal potere di accertamento in caso di componenti reddituali ad efficacia pluriennale*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, II, 66 ss.; SCHIAVOLIN, *Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, 280 ss. e più di recente GALLIO, *Accertamento su componenti pluriennali oltre i termini del primo periodo d'iscrizione ... ma ancora per poco?* Nota a Cass., Sez. V, 31 agosto 2023, n. 25517, in *il fisco*, 38/2023, 3639 ss. e PASSAGNOLI, *Prospettive di riforma in tema di accertamento dei tributi e componenti reddituali ad efficacia pluriennale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, I, 1228 ss.

¹⁵ Per altri precedenti, v. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, 14 giugno 2021, n. 162, Cass., sez. V, 18 agosto 2022, n. 24880, Cass., sez. V, 31 agosto 2023, n. 25517, e di recente Cass., sez. V, 7 luglio 2025, n. 18425.



decadenza previsto dal citato art. 43, la Cassazione ritiene che il reddito di un periodo comprenda anche i fatti di gestione imputati a periodi d'imposta precedenti ai quali la legge collega effetti anche per i periodi successivi. Onde l'accertamento metterebbe in discussione non solo questi ultimi ma anche i primi.

Ciò significa un protrarsi caso per caso del termine di decadenza dell'accertamento oltre il limite previsto dall'art. 43 d.P.R. n. 600/1973 generando situazioni non solo di incertezza, ma antigiridiche, contrarie alla funzione stabilizzatrice che caratterizza i termini di decadenza¹⁶.

Anche se criticata dalla dottrina con diffuse argomentazioni¹⁷, l'autorevole impostazione sostenuta dalle Sezioni Unite ha sbilanciato il termine di decadenza portandolo a favore dell'Amministrazione e, anche se trovasse conferma nel dato normativo, rende incerta la soggezione del contribuente al potere di accertamento e gli addossa l'onere di conservare tutta la documentazione relativa alle componenti reddituali per un periodo di tempo lungo e indefinito, ben oltre i termini attualmente previsti dalla legge.

Da una parte, la suddetta decisione delle Sezioni Unite ha confermato la necessità di attribuire all'Amministrazione finanziaria un termine congruo per eseguire i controlli e per emettere l'eventuale accertamento, termine che però sembra già sufficiente nella attuale misura ordinaria di oltre cinque anni dalla presentazione della dichiarazione che da sempre caratterizza il sistema tributario; nello stesso tempo, la soluzione della Suprema Corte ha confermato l'esigenza prioritaria di non vanificare o rendere incerti i termini di decadenza con un'applicazione caso per caso a seconda della presenza di elementi a rilevanza pluriennale che accrescerebbe la soggezione del contribuente all'esercizio del potere impositivo per un tempo sostanzialmente imprevedibile.

In tale prospettiva, la certezza del diritto tributario dovrebbe essere perseguita delimitando l'esercizio del potere di accertamento con termini di decadenza oggettivi, univoci e indifferenziati; ciò deve avvenire bilanciando in pari modo la previsione di un termine ragionevole per la tutela dell'interesse erariale a organizzare l'esercizio del potere di controllo e di accertamento da parte dell'ente impositore con il diritto dei contribuenti a ritenere cristallizzato ("certo") il proprio operato relativo al periodo d'imposta in un tempo prevedibile e che non renda oltremodo difficoltoso il diritto di difesa.

La Legge Delega si mostra consapevole che l'operato dell'Amministrazione e la giurisprudenza (che lo ha avallato) hanno creato una situazione di incertezza sulla portata del diritto fiscale con effetti che non si limitano al versante dell'accertamento, ma si estendono anche all'*an* e al *quantum* del tributo.

Per tale ragione, la previsione contenuta al n. 1) della lettera h) del comma 1 dell'art. 17 della Legge Delega¹⁸ chiede al legislatore delegato di assicurare la certezza del diritto tributario stabilendo la decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore, per i componenti a efficacia pluriennale e la perdita di esercizio, per

¹⁶ V. Corte cost. 15 luglio 2005, n. 280.

¹⁷ Per tutti v. CONTRINO, *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il colpo di grazia della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 654 ss.

¹⁸ V. precedente Nota 1.



evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi eventualmente richiesti.

2.2. Proposte per il legislatore delegato

In attesa dell'attuazione delle delega legislativa, si ritiene utile contribuire alla riflessione.

Se da una parte il legislatore della Riforma ritiene necessario dare certezza (cioè, in questo caso, definitività) ai dati dichiarati dai contribuenti ponendo termini che evitino l'esercizio *sine die* o comunque con tempi incerti del potere di accertamento in presenza di componenti di reddito a rilevanza pluriennale, si ritiene anche necessario che i termini per l'accertamento siano adeguati a consentire all'Agenzia delle entrate di svolgere i controlli ed, eventualmente, a emettere gli atti impositivi.

Per quanto riguarda i componenti ad efficacia pluriennale, l'obiettivo della certezza del diritto, alla quale sono funzionalmente orientati i termini di decadenza, richiede che questi ultimi siano stabiliti oggettivamente e senza differenziarli, ad esempio, a seconda della rilevanza uniperiodale o pluriennale dei componenti che concorrono alla formazione del reddito del periodo d'imposta.

In tale prospettiva, in continuità con le previsioni dei termini di decadenza che caratterizzano storicamente il diritto fiscale, si ritiene che la certezza del diritto sia già oggi assicurata conservando l'attuale previsione dell'art. 43 d.P.R. n. 600/1973, per il quale <<1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte>>.

Infatti, se si considera che il diritto sostanziale collega la rilevanza tributaria del componente pluriennale alla qualificazione del fatto generatore del quale esso è il riflesso, non si può pensare che tale qualificazione possa variare a seconda del momento nel quale avviene l'accertamento, con il paradosso che nel tempo alcuni componenti pluriennali concorrerebbero secondo l'originaria qualificazione del fatto-base e altri secondo una diversa qualificazione attribuitagli da un accertamento operato in un periodo d'imposta successivo, con avviso emesso oltre il decorso del termine di decadenza riferito al periodo d'imposta originario.



Né si vede per quale ragione, per componenti reddituali specificamente disciplinate dal Tuir (ad es. plusvalenze e sopravvenienze attive rateizzate, ammortamenti, svalutazioni in quote costanti, ecc.) l'usuale termine di decadenza dell'accertamento debba variare a seconda della rilevanza – in unico periodo d'imposta o pluriennale – del fatto generatore.

La stabilizzazione dell'obbligazione relativa al periodo d'imposta di imputazione del fatto-base – che consegue al decorso del termine di decadenza senza esercizio del potere di accertamento – non può che riguardare tanto le caratteristiche di fatto quanto la qualificazione giuridica. Peraltro, tale effetto non deriva dall'operato del contribuente, ma dall'inazione dell'Amministrazione a fronte di un termine chiaramente previsto dalla legge.

Il che pone il dubbio che l'incertezza non sia nella legge, ma derivi dalla prassi di accertamento avallata dalle Sezioni Unite che di fatto allunga il tempo per l'accertamento a disposizione dell'Amministrazione – ovvero della parte “forte” del rapporto tributario in quanto dotata del potere (“oggetto” della decadenza in esame) di emettere atti impositivi dotati di efficacia autoritativa, finanche direttamente esecutiva come previsto dal d.l. n. 78/2010 – mettendo a repentaglio la certezza del contribuente sulla definitività dei dati dichiarati e il suo diritto di difesa in caso di verifica, il tutto con pregiudizio del suo affidamento sull'operato dell'Amministrazione, ma prima ancora sul diritto.

3. Certezza del diritto e accertamenti su presunzioni basate sul valore di mercato dei beni e dei servizi

3.1. Premessa

La legge delega n. 111/2023 richiede che, nella revisione dell'attività di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore delegato debba assicurare la certezza del diritto limitando la possibilità di fondare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi sulla base del valore di mercato dei beni e dei servizi oggetto delle transazioni ai soli casi nei quali sussistono altri elementi rilevanti a tal fine¹⁹.

Si tratta di un'indicazione riferita a uno specifico settore impositivo con l'obiettivo di eliminare le incertezze che potrebbero allontanare dal diritto sostanziale l'esito dell'accertamento analitico-presuntivo²⁰.

Il criterio direttivo contenuto nella legge delega risulta in linea con le indicazioni della giurisprudenza²¹.

¹⁹ V. precedente Nota 1.

²⁰ V. l'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

²¹ Fra le tante pronunce della Suprema Corte v.: ord. 1° luglio 2025, n. 17481; ord. 23 marzo 2023, n. 8379; 9 febbraio 2023, n. 4105; 28 agosto 2022, n. 24880; 28 gennaio 2022, n. 2596; 25 gennaio 2022, n. 2229; ord. 9 febbraio 2018, n. 3170; 11 gennaio 2018, n. 450; 20 dicembre 2016, n. 26279; 12 novembre 2014, n. 24054; 26 settembre 2014, n. 20429; 29 settembre 2011, 11642; 29 gennaio 2008, n. 1915; 13 aprile 2007, n. 8890; 11 gennaio 2006, n. 339; 14 febbraio 2002, n. 2124; 30 maggio 2002, n. 7935; 8 maggio 2000, n. 5769.



3.2. Il valore di mercato come possibile fondamento degli accertamenti contabili presuntivi nel sistema delle imposte sui redditi

Come noto, le imposte sui redditi hanno per obiettivo la tassazione del reddito effettivo, che il legislatore valorizza ritenendolo in via generale espresso dai corrispettivi che caratterizzano i singoli fatti di gestione. Questi ultimi sono infatti l'oggettiva espressione in valuta dei flussi di ricchezza sottesi alle operazioni economiche poste in essere nell'esercizio delle attività produttive del reddito di lavoro autonomo e d'impresa, come tali soggette anche all'Iva.

Nel settore delle imposte sui redditi, il valore di mercato dei beni e dei servizi è espresso dal valore normale.

Il valore normale è definito dall'art. 9, commi 3 e 4, Tuir²² e rappresenta un parametro al quale il legislatore ricorre in via speciale nei casi in cui non vi è un corrispettivo monetario (ad esempio, permuta o autoconsumo esterno) oppure quando, come nel *transfer price* internazionale²³, il corrispettivo monetario non è ritenuto un'affidabile espressione del valore di mercato per l'influenza delle logiche commerciali e finanziarie che sovente caratterizzano le operazioni interne dei gruppi multinazionali. Ai fini del *transfer price*, il legislatore ha tuttavia abbandonato il criterio del valore normale in favore del valore di libera concorrenza come espressione del valore di mercato²⁴.

L'indicazione della Legge Delega interessa la disciplina degli accertamenti c.d. "analitico-induttivi" e in tale ambito la possibilità di accertare, in via presuntiva sulla base del valore di mercato dei beni e dei servizi, l'infedeltà del corrispettivo pattuito risultante dalle scritture contabili²⁵.

²² Ai sensi del quale: "3. Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

4. Il valore normale è determinato: a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese; b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti; c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo." Sul valore normale v. per tutti CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997.

²³ V. l'art. 110, comma 7, Tuir.

²⁴ V. la modifica all'art. 110, comma 7, Tuir apportata dall'art. 59 del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla l. 21 giugno 2017, n. 96.

²⁵ In dottrina, su tali profili e le loro varie sfaccettature, v. per tutti BASILAVECCHIA, *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in *Corr. trib.*, 2007, 195 ss.; CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997; CASTALDI, *Plusvalenze immobiliari, accertamenti presuntivi e disorientamenti interpretativi del legislatore delegato*, in *Corr. trib.*, 2016, 279 ss.; CICOGNANI, *Diversità di presupposto ed "unitarietà" dell'accertamento: spunti per una riflessione sull'onere della prova*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, II, 60 ss.; CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005; D'ANGELO, *Sulle recenti disposizioni di interpretazione autentica in materia di valore normale contenute nel c.d. Decreto internazionalizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 331 ss.; LIGRANI-SAGGESE, *L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della legge 31 agosto 2022, n. 130*, Documento di ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2022; GIOÈ, *In tema*



Ciò significa stabilire se lo scostamento del valore di mercato dal corrispettivo è un mero indizio oppure una presunzione grave, precisa e concordante in grado di supportare giuridicamente la rettifica.

In punto di fatto, fondare sul valore di mercato l'accertamento del corrispettivo presenta un duplice profilo che rischia di allontanare la tassazione dal reddito effettivo.

Il primo è che (come insegna l'esperienza del *transfer price* internazionale) il valore di mercato è di per sé un dato astratto e generale privo di diretta connessione con l'operazione di riferimento.

Il secondo è che esso è il risultato di un giudizio di valore.

Tali caratteristiche amplificano le incertezze derivanti dalla soggettività e dalla natura probabilistica del giudizio sillogistico che genera la prova presuntiva negli accertamenti analitico-induttivi, evidenziando la necessità di una valutazione rigorosa, oggettiva e comunque prudente dei fatti sui quali si basa, soprattutto quando consistono in un unico elemento.

Nel tempo, si è sviluppata una tendenza dell'Amministrazione che ha comportato la diffusione di accertamenti analitico-presuntivi basati esclusivamente su dati desunti dal mercato o comunque "normalizzati" (ad esempio, l'accertamento in base ai parametri o agli studi di settore), senza altro ricorso ai poteri istruttori previsti dalla legge.

Tale operato ha fatto emergere le incertezze della giurisprudenza sulla portata delle norme fiscali richiamate per giustificarlo.

In particolare, nella valutazione del merito, è necessario tenere conto che la pretesa "giusta" è quella che – in presenza di dati predeterminati o stimati e comunque generali – risulta da un vaglio rigoroso e prudente del ragionamento presuntivo caso per caso.

A fronte di tali esitazioni, l'esperienza degli accertamenti presuntivi basati sullo scostamento del corrispettivo dal valore di mercato riflette il rigetto dei tentativi di guidare normativamente la valutazione del giudice, rigetto dovuto al contrasto con i principi generali del sistema interno ed europeo (ad esempio, irrilevanza in sé del comportamento antieconomico, limitazioni all'utilizzo delle presunzioni legali e alla connessa inversione dell'onere della prova ponendolo a carico del contribuente, rilevanza speciale del valore normale come parametro strutturale di determinazione della base imponibile nelle imposte sui redditi e nell'Iva, ecc.) e alla cattiva tecnica utilizzata dal

di valore normale degli immobili ai fini fiscali, in *Rass. trib.*, 2014, 742 ss.; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2012; MARCHESELLI, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, Milano, 2022; MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; MULEO, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021; PISCHETOLA-TASSANI, *L'accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge «comunitaria» n. 88/2009*, Studio 117-2009/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari del Notariato il 1° ottobre 2009; SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023; TASSANI, *I trasferimenti immobiliari tra corrispettivo contrattuale e valore normale dopo il D.L. 223/2006*, Studio n. 152-2006/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari del Notariato il 17 novembre 2006; TASSANI, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, in *Rass. trib.*, 2007, 137 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, XIV edizione, Torino, 2020; VANNINI, *Cessione di immobili: maggiori ricavi accertati sulla base di presunzioni «gravi, precise e concordanti»*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 2051 ss.; ZIZZO, *Condotte antieconomiche e determinazione del reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2016, 860 ss..



legislatore nel tentativo di rimediare con rilevanza normativa (ad esempio, l'art. 35 d.l. n. 223/2006 e l'art. 5, commi 2 e 3, d.lgs. n. 147/2015, sui quali *infra* nel testo).

3.3. Considerazioni in base all'esito dei precedenti interventi del legislatore: l'intervento interpretativo del 2015 sugli accertamenti dei corrispettivi derivanti da cessioni di immobili e di aziende e sul *transfer price* domestico (segue)

Il fatto che la Legge Delega sia riferita indistintamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi evidenzia il desiderio del Parlamento di eliminare l'incertezza generata dagli accertamenti basati sul valore di mercato.

Per orientare l'attuazione della delega è utile ripercorrere l'esperienza dei tentativi del legislatore di porvi rimedio, nonché delle valutazioni della giurisprudenza e della dottrina su tali accertamenti.

In tale prospettiva, può ritenersi in primo luogo che la Legge Delega desideri chiarire o completare l'intervento interpretativo operato dal legislatore nel 2015 a proposito di due profili interessati dalla tendenza dell'Agenzia delle Entrate di rettificare i corrispettivi esclusivamente in base allo scostamento dal valore di mercato, com'è accaduto per i trasferimenti di beni immobili e di aziende e, più in generale, con la prassi di applicare il *transfer price* anche alle operazioni infragruppo in ambito nazionale.

Su tali profili il legislatore è intervenuto limitatamente alle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, ma in modo sordinato e non efficace, come confermano le incertezze residue della giurisprudenza successiva.

In particolare, con riguardo ai trasferimenti di immobili e di aziende, l'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015 ha stabilito che "3. Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi ... e gli articoli 5, 5-*bis*, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro ..., ovvero delle imposte ipotecaria e catastale ...".

Con riguardo al c.d. *transfer price* domestico, il precedente comma 2 dispone che "2. La disposizione di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi ... si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato".

A ben vedere tali previsioni non limitano la possibilità di ricorrere al valore normale (in quanto espressione del valore di mercato) come base per gli accertamenti presuntivi e consentono alcune conclusioni.



La prima è che nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi il valore normale dei beni e dei servizi non ha valenza generale, ma è specificamente previsto come parametro speciale di valutazione dei corrispettivi, dei proventi, delle spese e degli oneri²⁶.

Anche se la disciplina del 2015 trascura il profilo, l'attuale struttura del Tuir è chiara nell'attribuire al valore normale la specifica funzione di parametro di riferimento delle entità economiche espresse in natura (*id est* senza l'indicazione di un corrispettivo monetario), che viene utilizzato in sostituzione dei corrispettivi solo nel caso del *transfer price* internazionale, nel quale, a prescindere da eventuali intenti elusivi, il legislatore desidera evitare che le logiche di gruppo influenzino la base imponibile interna²⁷.

In tale prospettiva, l'art. 9 e le altre disposizioni del Tuir che richiamano il valore normale dei beni manifestano una valenza strutturale e non antielusiva, anche se una parte della giurisprudenza si è espressa in senso contrario.

Consegue che il valore normale può essere l'oggetto dell'accertamento solo quando è richiamato da norme sostanziali specifiche.

Ciò non esclude che su queste basi il valore di mercato, o il valore normale in quanto sua espressione definita ai fini delle imposte sui redditi, possa comunque avere un ruolo come riferimento di fatto nella prospettiva della rettifica di corrispettivi, proventi, spese e oneri monetari rilevati in contabilità per tali operazioni.

La seconda conclusione desumibile dall'intervento del 2015 è che l'eventuale ruolo del valore di mercato ai fini dell'accertamento deve essere considerato tenendo a mente che per gli accertamenti aventi ad oggetto cessioni di immobili e di aziende, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore venale in comune commercio dichiarato, accertato a definito ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti.

Ciò autorizza a ritenere che, anche laddove dichiarato dal contribuente o accertato dall'Agenzia delle Entrate seppure nell'ambito delle imposte indirette, lo scostamento del valore di mercato dal corrispettivo non costituisce di per sé presunzione grave, precisa e concordante di infedeltà del dato dichiarato.

In altre parole, come previsto dalla novella del 2015, per l'Amministrazione non è sufficiente determinare il valore di mercato, ma è necessario associarvi altri elementi probativi che può reperire nell'esercizio dei poteri istruttori previsti dalla legge.

A fronte dei quali, a maggior ragione dopo l'introduzione del comma 5-*bis* nell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, non può ravvisarsi in senso tecnico alcuna inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma solo, nel caso, l'interesse difensivo di quest'ultimo a evidenziare l'infondatezza fattuale della pretesa impugnata.

²⁶ V. l'art. 9, comma 2 e l'art. 110, comma 2, Tuir.

²⁷ V. l'art. 110, comma 7, Tuir.



3.4. (continua) Il tentativo dell'abrogato d.l. n. 223/2006 di qualificare espressamente come presunzione lo scostamento fra il valore normale e il corrispettivo derivante da cessioni di beni immobili e relative pertinenze

La conclusione tratta nel paragrafo precedente è confermata ricordando il tentativo del legislatore di fondare espressamente sul valore normale la prova presuntiva dell'accertamento di maggiori corrispettivi ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto.

Ciò è accaduto con l'art. 35, commi 2 e 3, d.l. n. 223/2006 che, con l'obiettivo di perseguire finalità di contrasto all'evasione fiscale nei trasferimenti immobiliari, ha inserito un periodo *ad hoc* nella disciplina dell'accertamento analitico-induttivo ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva²⁸.

Nell'Iva, la modifica del 2006 ha cercato di ridurre ulteriormente i margini di incertezza precisando che in caso di trasferimenti immobiliari soggetti al tributo, finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato.

In entrambi i casi, il valore normale è stato assunto rinviando alle disposizioni che lo definiscono nei due settori interessati²⁹.

Nonostante che il legislatore non abbia attribuito esplicitamente rilievo di presunzione legale al valore normale assunto come parametro di accertamento, così deve intendersi *a contrariis* alla luce dell'art. 1, comma 265, l. 24 dicembre 2007, n. 244, che ha precisato la natura di presunzione semplice per gli atti formati prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 223/2006.

Poiché nelle cessioni di immobili è frequente che i corrispettivi oggetto di accertamento derivino da un atto soggetto ad accertamento del valore venale ai fini delle imposte indirette, nel 2007 il legislatore ha cercato di uniformare i parametri di tassazione ai valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia del territorio (c.d. valori OMI) e ai coefficienti di merito basati sulle caratteristiche dell'immobile integrati dalle altre informazioni in possesso dell'Ufficio, elementi che così erano divenuti il fatto noto al quale ancorare le presunzioni introdotte nel 2006³⁰.

Senonché, l'art. 35 d.l. n. 223/2006 è risultato ben presto in contrasto con il diritto europeo, e in particolare con la Direttiva n. 2006/112/CE sull'Iva, che riferisce la base imponibile al corrispettivo contrattuale e non al valore di mercato.

Tale contrasto ha portato la Commissione europea a instaurare contro l'Italia la procedura d'infrazione n. 2007/4575, che ha indotto il Parlamento ad abrogare l'intervento del 2006 e a tornare al testo previgente non solo dell'art. 54 d.P.R. n. 633/1972, ma anche dell'art. 39 d.P.R. n. 600/1973³¹.

²⁸ V. art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973 e art. 54, comma 3, d.P.R. n. 633/1972.

²⁹ V. l'art. 9 Tuir e l'art. 14 d.P.R. n. 633/1972.

³⁰ V. il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007.

³¹ V. l'art. 24 l. n. 88/2009.



Sicché dopo l'intervento del 2009 lo scostamento dal valore di normale non aveva più rilevanza legale e non poteva più costituire l'unico parametro di riferimento al quale collegare l'accertamento dei corrispettivi non dichiarati nei trasferimenti immobiliari.

L'abrogazione delle modifiche introdotte nel 2006 ha ripristinato la situazione anteriore ri-ponendo interamente a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere della prova presuntiva (semplice) dei corrispettivi non dichiarati e assoggettandola al libero e prudente apprezzamento del giudice di merito, ma ha lasciato l'esperienza conseguente al loro ingresso nell'ordinamento fiscale ed europeo.

In virtù di quest'ultima, la mera divergenza fra i due parametri non può di per sé fondare una presunzione semplice e richiede all'Agenzia un'ulteriore attività accertativa.

E ciò a maggior ragione considerando il depotenziamento dei c.d. "valori OMI" conseguente alla modifica del 2009 che ne ha confermato il mero valore indiziario.

In tale situazione, ai fini della prova dell'evasione, la divergenza tra il valore di mercato e il corrispettivo deve essere corroborata da un adeguato e rigoroso supporto probatorio (in tal modo "certo" in coerenza con l'indicazione della legge delega) acquisito nell'esercizio dei poteri istruttori previsti per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva.

Significativo è che, come accennato, il legislatore sia tornato sulla questione prevedendo espressamente che, anche ove formalizzato agli effetti dell'imposta di registro, il valore di mercato non può fondare di per sé la prova presuntiva dell'infedeltà del corrispettivo dichiarato ai fini delle imposte dirette e dell'Iva³².

3.5. Proposte per il legislatore delegato

Il criterio direttivo contenuto nell'art. 17, comma 1, lett. g), n. 3), della Legge Delega è limitato alla disciplina dell'accertamento.

La previsione evidenzia la consapevolezza che non è sufficiente rettificare i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi basandoli esclusivamente sul rispettivo valore di mercato perché in tal modo sarebbe giuridicamente incerto che il valore accertato corrisponda al corrispettivo pattuito.

Tale consapevolezza è confermata dall'esperienza che ha portato dapprima, con la l. n. 88/2009, all'espunzione dall'art. 39 d.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 54 d.P.R. n. 633/1972 delle previsioni contenute nell'art. 35, commi 2 e 3, d.l. n. 223/2006, e poi al lacunoso intervento interpretativo operato con l'art. 5, commi 2 e 3, d.lgs. n. 147/2015; eventi ai quali devono aggiungersi le incertezze della giurisprudenza chiamata a valutare la conformità alla legge di accertamenti di tal tipo.

Peraltro, da sempre, gli articoli 32 e 33 d.P.R. n. 600/1973 (ma anche gli artt. 51 e 52 d.P.R. n. 633/1972) legittimano l'Agenzia delle Entrate a utilizzare un'ampia gamma di poteri istruttori più che adeguati a ottenere elementi utili a supportare un accertamento corroborando l'eventuale scostamento del

³² V. art. 5, comma 3, d.lgs. n. 147/2015, recepito, tra le altre, da Cass., ord. 21 febbraio 2023, n. 8963.



corrispettivo dal valore di mercato, in modo da considerare assolto l'onere della prova che la legge pone a suo carico³³.

Sotto questo profilo, se da una parte può, in via di principio, condividersi la giurisprudenza che attribuisce valenza indiziaria allo scostamento se "rilevante" o "anomalo", non si ritiene opportuno inserire tali parametri nella previsione normativa per la loro natura valutativa che non eliminerebbe l'incertezza delle valutazioni soggettive attuali.

In tale prospettiva, si ritiene che nell'esercizio della delega il Governo debba far tesoro dell'esperienza normativa degli accertamenti immobiliari e della legge interpretativa del 2015 e, alla luce di queste vicende, seguire la giurisprudenza (e la dottrina) che hanno ritenuto che il valore di mercato dei beni e dei servizi, ove provato, rivesta di per sé un mero valore indiziario e, come tale, possa concorrere a formare la prova dell'accertamento o comunque della rettifica del valore solo se confortato da altri elementi con rilevanza probatoria.

In conclusione, anche se l'obiettivo della Legge Delega pare già supportato dalle norme vigenti, la volontà del legislatore potrebbe tradursi nell'espresso divieto di attribuire valore presuntivo allo scostamento del valore di mercato rispetto al corrispettivo delle cessioni di beni o prestazioni di servizi risultante dalle scritture contabili, come potrebbe accadere inserendo nell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973 un ultimo periodo secondo cui "lo scostamento del valore di mercato dei beni o dei servizi rispetto al corrispettivo delle specifiche operazioni risultante dalle scritture contabili non costituisce di per sé presunzione grave, precisa e concordante ai fini della rettifica".

Tale soluzione sarebbe coerente anche con la Direttiva Iva perché garantisce con maggiore certezza l'aderenza del valore rettificato al reale corrispettivo dissimulato dalle parti.

Da ultimo, senza con ciò avallare inversioni dell'onere probatorio non previste dalla legge, può ritenersi che la coeva indicazione di estensione generalizzata del principio del contraddittorio contenuta nello stesso articolo della delega possa costituire un ulteriore filtro utile a evitare accertamenti non adeguatamente provati, basati unicamente sullo scostamento del valore di mercato dei beni o dei di servizi rispetto al corrispettivo delle specifiche operazioni risultante dalle scritture contabili.

³³ V. l'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973.



4. La presunzione di distribuzione utili di società di capitali “familiari” o a ristretta base sociale

4.1. La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili extrabilancio in presenza di accertamenti nei confronti della società di capitali a ristretta base partecipativa

Nonostante la mancanza di una espressa previsione di legge, è giurisprudenza consolidata della Suprema Corte che si possa presumere la distribuzione ai soci, sotto forma di utile pro quota³⁴, dei maggiori redditi accertati a carico della società di capitali a ristretta base sociale. E di conseguenza accertare, in aggiunta a questi ultimi, il relativo maggior reddito ai fini Irpef in capo ai singoli soci, ferma restando per essi la facoltà di fornire la prova contraria.

La presunzione in esame si manifesta sottoforma di “presunzione giurisprudenziale”³⁵, come si definiscono le presunzioni (semplici) sulle quali il giudice può fondare il proprio convincimento.

Essa si fonda sull’assunto per il quale in presenza di una ristretta base partecipativa³⁶ è verosimile che i maggiori redditi accertati e le correlate imposte non versate dalla società non siano stati reinvestiti, ma siano stati immediatamente trasferiti ai soci come ricchezza occulta che, se la compagine sociale è ristretta, ben potrebbe affluire ai singoli soci “trasmettendo” a questi ultimi la non tassazione da parte della società³⁷.

Secondo la Cassazione una siffatta presunzione non violerebbe il divieto di doppia presunzione – una prima volta in capo alla società per i maggiori redditi a essa imputati in via presuntiva e una seconda volta per la presunta distribuzione pro quota ai soci³⁸ – perché sarebbe giustificata dal controllo dei soci che in questi casi generalmente caratterizza la gestione sociale³⁹.

Tale presunzione riveste anche rilevanza temporale perché assume che il reddito non dichiarato dalla società costituisca reddito per i soci nello stesso periodo d’imposta.

La ricostruzione riflette numerose criticità sia rispetto ai principi costituzionali del diritto tributario (articoli 23 e 53 Cost.), sia rispetto al diritto sostanziale (la nozione di utile da partecipazione prevista dagli articoli 44 e ss. Tuir) e al diritto procedimentale, al confronto con i requisiti probatori richiesti dagli articoli 38 e 39 del d.P.R. n. 600/1973 per l’accertamento dei redditi non dichiarati.

³⁴ Fra le tante, v. Cass. 25 ottobre 2021, n. 29794 e Cass. 10 ottobre 2024, n. 26473.

³⁵ Le presunzioni giurisprudenziali sono presunzioni elaborate dalla giurisprudenza dirette, non a indirizzare il convincimento del giudice in una data controversia, ma a disporre in un certo modo gli oneri probatori delle parti nel processo alla luce della ritenuta ragionevolezza dell’ipotesi affermata. Cfr. AULETTA-RUSCIANO, *Prova giudiziale civile*, Torino, 2025, p. 155 ss.

³⁶ V. Cass. 4 maggio 2021, n. 11599.

³⁷ V. Cass. 29 gennaio 2008, n. 1906.

³⁸ Il fatto noto, invero, non sarebbe costituito dall’esistenza di maggiori ricavi in capo alla società, ma dalla ristrettezza della base sociale, al quale alcune pronunce affiancano il vincolo di solidarietà, anche familiare, fra i soci.

³⁹ Cass. 15 settembre 2021, n. 24871.



Oltretutto, nella maggior parte dei casi, l'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci si basa su un presupposto non ancora definito in ambito amministrativo e tanto meno con sentenza passata in giudicato, perché viene emesso parallelamente all'accertamento a carico della società, il quale si pone come un antecedente logico-giuridico che si aggiunge alla ristretta base partecipativa.

Inoltre, la presunzione in esame non tiene conto della sua differente verosimiglianza – anche per regola di comune esperienza – a seconda che l'accertamento nei confronti della società abbia ad oggetto, ad esempio, ricavi non dichiarati, componenti reddituali a rilevanza pluriennale, costi indeducibili, operazioni inesistenti, ecc.

Come coglie la Legge Delega, la giurisprudenza della Suprema Corte sugli accertamenti nei confronti di società di capitali a ristretta base partecipativa, che si è via via autoalimentata concentrandosi sulla valutazione dei fatti senza un'approfondita riflessione sul dato normativo, ha creato una situazione di incertezza rispetto alla disciplina sostanziale e procedimentale, situazione che l'art. 17, comma 1, lett. h), n. 4) l. n. 111/2023 richiede al legislatore delegato di risolvere limitando la possibilità di avvalersi della presunzione in oggetto a specifiche risultanze dell'accertamento emesso nei confronti della società⁴⁰.

4.2. I profili critici dell'elaborazione giurisprudenziale

Come già anticipato, nonostante che una presunzione di tal genere non sia prevista dalla legge, è giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione che l'accertamento di redditi non dichiarati in capo alla società di capitali "familiari" o a ristretta base sociale consentirebbe di inferirne la contestuale distribuzione extrabilancio ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione⁴¹.

Per la medesima giurisprudenza, i soci possono contrastare la presunzione in esame fornendo la prova contraria, ad esempio dimostrando che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti dalla società, ma da questa accantonati o reinvestiti nella gestione sociale⁴² o comunque distratti dall'economia della società accertata.

Per altro verso, la presunzione in oggetto troverebbe giustificazione muovendo dal dato di esperienza per il quale nella generalità dei casi nelle società di tal tipo vi è un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione e un reciproco controllo tra i soci medesimi, che consentono di presumere la conoscenza delle risorse sottratte a tassazione e l'accordo sulla loro ripartizione⁴³.

⁴⁰ V. precedente Nota 1.

⁴¹ Fra le tante pronunce della Suprema Corte, v.: 12 giugno 2002, n. 8351; 29 gennaio 2008, n. 1906; 25 ottobre 2021, n. 29794; 15 settembre 2021, n. 24871; 23 maggio 2023, n. 14121; 29 luglio 2016, n. 15828; 27 settembre 2018, n. 23247; 9 luglio 2024, n. 18764; 10 ottobre 2024, n. 2752; 10 ottobre 2024, n. 26473. V. altresì Corte cost. 17 marzo 2023, n. 46.

⁴² Tra le tante, cfr. Cass. 23 maggio 2023, n. 14121.

⁴³ V. per tutti, recentemente, Succio, *La presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base: il punto sulla giurisprudenza (Parte prima)*, in *Riv. dir. trib.*, 6 febbraio 2025, 7 e fasc. 1/2025.



Per tale ragione la presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio può essere contrastata dal socio dimostrando la propria estraneità alla gestione e alla conduzione societaria⁴⁴.

Si tratta di una prova contraria (in quanto tale “negativa”) non prevista dalla legge e anche per questo, a maggior ragione, non in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia dell’Unione europea che la consente solo in presenza di presunzioni legali con funzione antielusiva.

Sotto il profilo giuridico, quella in esame costituisce una presunzione semplice ex art. 2729 c.c., di fonte giurisprudenziale perché ritenuta dalla Suprema Corte ragionevole e sufficientemente grave precisa e concordante da fondare di per sé l’accertamento come utile in capo al socio del maggior reddito accertato in capo alla società, in tal modo, esonerando di fatto l’Amministrazione da ogni altra prova a dispetto dell’onere posto a suo carico dalla legge⁴⁵.

In buona sostanza, l’approccio della Cassazione finisce con l’attribuire alla presunzione in esame quanto meno la valenza di presunzione semplice agli effetti della prova dell’accertamento richiesta dagli articoli 38 e 39 d.P.R. n. 600/1973.

Ma anche di più, perché il consolidarsi di tale assunzione si pone in modo analogo a una presunzione legale, della quale possiede tutte le semplificazioni a favore del Fisco facilitando l’accertamento, trascurando la disciplina della fattispecie sostanziale e ponendo a carico del contribuente un’inversione dell’onere della prova che non è prevista dalla legge⁴⁶.

⁴⁴ Cfr. Cass. 27 settembre 2018, n. 23247, Cass. 3 giugno 2021, n. 15393 e Cass. 9 luglio 2024, n. 18764.

⁴⁵ V. gli articoli 38 e 39 d.P.R. n. 600/1973 e l’art. 54 d.P.R. n. 633/1972.

⁴⁶ Sulle ricostruzioni della presunzione in esame e sulla sua criticità, v. per tutti in dottrina, Associazione Italiana Dottori Commercialisti (AIDC): Norma di comportamento del giugno 2017, n. 198; AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzioni di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 7, 522 ss.; BEGHIN, *L’occulta distribuzione dei dividendi nell’ambito delle società di capitali a “ristretta base” tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in *Riv. giur. trib.*, 2004, 5, 433 ss.; CARINCI-ROSSETTI, *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?*, in *il fisco*, 2021, 1, 2707 ss.; CICOGNANI, *In tema di accertamento dei redditi dei soci di società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Giustizia tributaria*, n. 2/2009, 172 ss.; 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. dir. trib.*, 5 marzo 2019; CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base proprietaria”*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1113 ss.; COPPOLA, *La questione dell’onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 15 novembre 2021; COPPOLA, *Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società a ristretta base azionaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2022, 847 ss.; DAMI, *Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel “nuovo” processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, 1, 47 ss.; MARCHESELLI, *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, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008; MARCHESELLI, *Accertamenti tributari – Poteri del fisco Strategie del difensore*, Milano, 2022, 463; MULEO, *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 *Riv. giur. trib.*, 2008, 8, 712 ss.; PAPARELLA, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1, 453 ss.; PERRONE, *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.; SBROIAVACCA, *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 *Giur. imp.*, 2023, 279ss.; SCHIAVOLIN, *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta degli utili di società di capitale a base ristretta si allontana sempre più dai dati normativi*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 4, 1246.; SUCCIO, *La presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base: il punto sulla giurisprudenza (Parte prima)*, in *Riv. dir. trib.*, 6 febbraio 2025 e fasc. 1/2025; SUCCIO, *La presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base: il punto sulla giurisprudenza (Parte seconda)*, in *Riv. dir. trib.*, 8 febbraio 2025 e fasc. 1/2025.



Vale quanto dire che un fatto (la distribuzione ai soci dell'utile occulto riconducibile al reddito non dichiarato dalla società) che deve essere provato da una parte (l'ente impositore), viene assunto in base alla semplice ristrettezza della base partecipativa della società accertata, e il giudice pone a carico dell'altra parte (il socio) l'onere di dimostrare il contrario.

Sotto il profilo del fatto imponibile, basti pensare alla differente verosimiglianza della presunzione in oggetto a seconda che l'accertamento dell'utile extrabilancio sia ricondotto a ricavi non dichiarati dalla società ovvero, ad esempio, a costi non deducibili o a operazioni inesistenti imputabili a quest'ultima.

In presenza di accertamenti aventi ad oggetto il disconoscimento di costi, il maggior reddito in capo ai soci può sussistere solo assumendo che i costi riflettano operazioni oggettivamente inesistenti preordinate allo scopo di sottrarre fondi finanziari alla società.

A ciò si aggiunga che la prospettiva di confidare nella presunzione giurisprudenziale solleva di fatto l'Amministrazione dal rigoroso rispetto dei requisiti probatori e presuntivi previsti dagli articoli 38 e 39 d.P.R. n. 600/1973 e aggrava l'incertezza a danno dei contribuenti, comprimendo il loro diritto di difesa.

In tale ottica, si ritiene opportuno che quanto meno il legislatore limiti l'applicazione della presunzione in esame alle sole ipotesi di accertamento di utili non dichiarati, alle quali possa ragionevolmente ricondursi la formazione di risorse finanziarie occulte – derivanti da ricavi non dichiarati o da costi fittiziamente sostenuti – in seguito affluite ai soci⁴⁷. In tal caso la prova deve però seguire le regole fissate dagli articoli 38 e 39 d.P.R. n. 600/1973 anche riguardo ai requisiti delle presunzioni.

Sono quindi molteplici i profili che confermano che la presunzione giurisprudenziale in esame trova tutt'al più solo un vago supporto nel diritto sostanziale e nella disciplina dell'accertamento e risulta assai critica al vaglio dei principi costituzionali e del diritto europeo ai quali si riferisce il diritto fiscale.

Da ciò consegue una situazione di incertezza alla quale la Legge Delega richiede di porre rimedio attraverso "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"⁴⁸.

In tale prospettiva, un intervento non può non considerare la proiezione processuale della questione che ha probabilmente ispirato la delega legislativa.

Infatti, in caso di utili presunti in capo alla società, ma in concreto non realizzati, il socio onerato dal giudice della prova contraria si troverebbe in una situazione di notevole difficoltà, se non proprio di impossibilità, a provare il fatto contrario (trattasi, per vero, di provare l'esistenza di un fatto mai esistito).

⁴⁷ In dottrina, cfr. MARCHESELLI, "Accertamenti tributari – Poteri del fisco Strategie del difensore" Milano, 2020, 463.

⁴⁸ V. l'art. 17, comma 1, lett. h), n. 4), l. n. 111/2023.



In tal caso risulterebbe compreso il principio di effettività della tutela giurisdizionale del socio, tesa a ottenere dal giudice la pronuncia di merito sulla infondatezza della pretesa. Pronuncia alla quale proprio le norme processuali sono strutturalmente orientate.

Il tutto, come già anticipato, in relazione a una presunzione del giudice che, sebbene non prevista dalla legge, in ambito tributario opera di fatto alla stregua di una presunzione legale.

A tale proposito, mette conto rilevare altresì che, sebbene le presunzioni giurisprudenziali trovino talvolta delle giustificazioni ragionevoli, è lecito dubitare della loro conformità alla legge quando, come accade nel processo tributario, è il legislatore a stabilire la ripartizione degli oneri probatori tra le parti.

È chiaro, infatti, che quando il giudice “crea” una presunzione contrastante con quanto previsto dal legislatore in tema di ripartizione dell’onere della prova, predispone l’esito finale della decisione sui fatti sostituendo un suo personale giudizio a quello previsto dalla legge, attribuendo l’onere della prova a una parte diversa da quella che ne sarebbe originariamente onerata⁴⁹.

E ciò soprattutto ove si consideri che il vigente art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546/1992 prevede la specifica ripartizione degli oneri probatori tra le parti, disponendo che: <<L’Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni.>>⁵⁰.

Introdotta nel 2022⁵¹, tale disposizione sottolinea il particolare rigore che il giudice deve osservare nella valutazione degli elementi di prova e in questo modo si presta a rappresentare un limite al diffuso ricorso alla presunzione giurisprudenziale in esame.

4.3. Proposte per il legislatore delegato

Nell’attuale quadro normativo di riferimento (v. articoli 44, 47 e 89 Tuir), l’indicazione della Legge Delega è circoscritta ai casi nei quali, per regola di comune esperienza, si può ritenere maggiormente verosimile che l’evasione accertata in capo alla società si sia riflessa nel patrimonio dei soci.

Su tali basi, la legge delega circoscrive la presunzione in esame all’accertamento dell’esistenza di componenti positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti. In tali ipotesi, può essere coerente con l’accertamento presumere che il reddito evaso dalla società si sia tradotto in flussi finanziari distribuiti ai soci della ristretta base partecipativa.

Seguendo le indicazioni delle Legge Delega, la presunzione in esame non potrebbe applicarsi a fattispecie oggetto di precedenti giurisprudenziali che, seppure incidenti sul reddito della società, di

⁴⁹ TARUFFO, voce *Onere della prova*, in Dig. civ., XIII, Torino, 1995, 65.

⁵⁰ Su tale previsione, v. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023.

⁵¹ V. l’art. 6 della l. 31 agosto 2022, n. 130 (recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari).



regola non generano provviste finanziarie da destinare ai soci quali, ad esempio: a) componenti negativi di reddito costituiti da costi effettivamente sostenuti, seppure in tutto o in parte indeducibili, b) violazioni delle norme sugli accantonamenti o ammortamenti, c) rettifiche dei criteri di valutazione adottati dalla società, d) errata applicazione del principio di competenza, con riferimento ai componenti sia positivi sia negativi di reddito, e) errata applicazione delle regole in tema di *transfer pricing*, f) maggiori ricavi presunti accertati attraverso strumenti di tipo statistico.

Oltre a circoscrivere l'ambito di applicazione della presunzione in esame, la legge n. 111 del 2023 rafforza tale previsione chiedendo al legislatore di rendere rigoroso il procedimento deduttivo che caratterizza le presunzioni ancorando la prova del fatto noto alla presenza di elementi certi e precisi che accrescano la verosimiglianza del fatto ignoto, rappresentato dalla distribuzione ai soci della società a ristretta base partecipativa del maggior reddito derivante da componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti.

In tale ambito, non sarebbe inopportuna una precisazione del legislatore delegato sul requisito della ristretta base partecipativa, che non pare eccedere la previsione della delega, ma anzi può considerarsi coerente con la sua *ratio*.

In tali casi, dovrebbe comunque ritenersi che la parte che si ritiene distribuita ai soci sia tassata al netto delle maggiori imposte accertate sul maggior reddito a carico della società partecipata.

In difetto, il *surplus* di imposizione nei confronti dei soci, da un lato, comporterebbe la violazione del divieto di doppia imposizione e, dall'altro lato, potrebbe concretizzare una "sanzione impropria" e sproporzionata soprattutto considerando l'incerta base normativa⁵².

Senza considerare l'arbitraria disparità di trattamento dei soci componenti la ristretta base partecipativa rispetto ai soci di società a base partecipativa non ristretta.

In tale prospettiva, l'indicazione del legislatore delegante potrebbe essere attuata inserendo nella disciplina dell'accertamento una previsione che si attenga ai criteri suggeriti in questa sede.

Criteri che consentirebbero di perseguire la certezza richiesta dalla Legge Delega in sede di accertamento degli utili "extrabilancio" in capo ai soci delle società di capitali a ristretta base partecipativa con rigore equivalente alla certezza che la stessa delega vuole assicurare per gli accertamenti presuntivi basati sul valore di mercato dei beni e dei servizi⁵³.

⁵² In tema, cfr. Corte cost. 17 marzo 2023, n. 46.

⁵³ V. l'art. 17, comma 1, lett. h), n. 3), l. n. 111/2023.



Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Piazza della Repubblica, 59 00185 Roma