

Stretta improvvisa sui **controlli dei bonus immobili**: nuovi adempimenti ma nessuna norma transitoria

Accertamenti parziali esclusi in caso di rettifiche basate sulle attività valutative degli Uffici

ACE nelle operazioni di scissione: ripartizione tra società scissa e beneficiaria

Imposta di registro sul **decreto di omologazione** del concordato fallimentare con terzo assuntore

Composizione negoziata della crisi tra novità e occasioni mancate

L'improcedibilità per l'appello lungo dimentica la **responsabilità degli enti**

Avvio del Registro unico nazionale del **Terzo settore**

Convenzioni contro le doppie imposizioni: l'irrisolto problema della prova

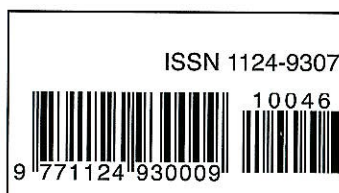
Giurisprudenza tributaria

**PNRR
Italia**

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLV



Cod. 250862

Euro 14,00

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

Approfondimento

Agevolazioni

Bonus immobili con stretta improvvisa sui controlli

di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarengi 4407

Accertamento

Accertamenti parziali esclusi in caso di rettifiche basate sulle attività valutative degli Uffici

di Luigi Lovecchio 4413

Operazioni straordinarie

L'ACE nelle operazioni di scissione: aspetti critici nella ripartizione tra scissa e beneficiaria

di Valentina Guarise e Carlo Alberto Scullin 4419

Imposta di registro

Decreto di omologazione del concordato fallimentare con terzo assunto: contrasti in tema di imposta di registro

di Susanna D'Alessio e Patrizio D'Annibale 4427

Crisi di impresa

Composizione negoziata della crisi tra novità e occasioni mancate

di Tommaso Nigro 4433

Reati tributari

L'improcedibilità per l'appello lungo dimentica la responsabilità degli enti

di Antonio Iorio 4444

Terzo settore

L'avvio del Registro unico nazionale del Terzo settore

di Gabriele Sepio e Marina Garone 4449

Fiscalità internazionale

Convenzioni contro le doppie imposizioni: l'irrisolto problema della prova

di Saverio Capolupo 4457

Giurisprudenza

È detraibile l'IVA con aliquota superiore a quella effettiva

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Nonno - Ord. n. 28583 del 10 febbraio 2021, dep. il 18 ottobre 2021)

di Giorgio Confente e Nadia Gentina 4466

Presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società a ristretta base anche per le cooperative

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. D'Acquino - Ord. n. 28809 del 13 luglio 2021, dep. il 19 ottobre 2021)

di Antonio Borghetti 4469

Assoggettabilità a IMU del possessore anche in caso di occupazione abusiva dell'immobile da parte di terzi

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Mocchi, Est. Conti - Ord. n. 29868 del 23 giugno 2021, dep. il 25 ottobre 2021)

di Stefano Baruzzi 4476

Presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società a ristretta base anche per le cooperative

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. D'Acquino - Ord. n. 28809 del 13 luglio 2021, dep. il 19 ottobre 2021)

Accertamento - Società di capitali a ristretta base partecipativa - Presunzione di distribuzione ai soci degli utili extrabilancio accertati in capo all'ente - Soci di società cooperativa - Applicabilità

La presunzione di distribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa degli utili extrabilancio accertati in capo all'ente collettivo è applicabile anche ai quotisti od azionisti di società cooperative, a nulla rilevando le distinte, diverse, pervasive e precise norme civilistiche che disciplinano la destinazione degli utili e delle riserve di tali enti.

(Oggetto della controversia: avvisi di accertamento IRPEF, anni 2007-2008)

Fatto

Rilevato che:

Il contribuente P.M. ha separatamente impugnato due avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta 2007 e 2008, con cui veniva rideterminato il reddito da partecipazione, oltre interessi e sanzioni a seguito dell'accertamento di maggior reddito della società cooperativa Lavoro Più S.c.a.r.l. (a sua volta successivo all'elevazione di un processo verbale di contestazione), società della quale il contribuente, il quale ne era legale rappresentante, possedeva una partecipazione pari al 33%.

La CTP di Bari, previa riunione, ha accolto i ricorsi. La CTR della Puglia, con sentenza in data 8 settembre 2014, ha accolto l'appello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello correttamente motivati gli atti impositivi, i quali hanno consentito al contribuente di conoscere i presupposti di fatto e di diritto su cui poggia la pretesa impositiva, evidenziando come la motivazione degli avvisi fosse avvenuta *per relationem* rispetto agli elementi contenuti nel PVC, atto noto al contribuente. Nel merito, la CTR ha ritenuto - sulla base dell'esame del PVC - sussistenti i presupposti della pretesa erariale, osservando come, sulla base di documentazione extracontabile reperita dagli agenti accertatori, erano stati registrati sia prelevamenti di denaro non giustificati, sia l'erogazione di finanziamenti fittizi. Ha, poi, ritenuto il giudice di appello correttamente invocata la presunzione di distribuzione degli utili sulla base della ristretta base partecipativa, affermando il principio secondo cui la distribuzione di utili extrabilancio non richiede l'emissione della deliberazione di approvazione del bilancio.

Propone ricorso per cassazione il contribuente affidato a tre motivi; resiste con controricorso l'Ufficio.

Diritto

Considerato che:

1.1. Con il primo motivo del ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione della Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, e della Legge 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto correttamente motivati gli atti impositivi impugnati. Evidenzia il ricorrente che i presupposti di fatto e di diritto sono contenuti nel PVC, non allegato all'atto impugnato, rispetto al quale l'Ufficio avrebbe acriticamente riportato le relative argomentazioni, senza addurre una specifica valutazione critica delle stesse.

1.2. Con il secondo motivo del ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto assolto l'onere probatorio incombente sull'Amministrazione finanziaria. Evidenzia il ricorrente che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe fornito la prova di elementi indiziari dotati di pregnanza indiziaria, così non assolvendo all'onere della prova. Osserva il ricorrente come il PVC farebbe piena prova solo delle dichiarazioni rese agli ufficiali accertatori; contesta, inoltre, l'accertamento relativo alla detenzione, da parte del ricorrente, di una quota di partecipazione del 33% della società partecipata da cui promana l'accertamento di maggiori redditi, evidenziando come gli utili deriverebbero da costi considerati indeducibili.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 c.c., e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto corretta la presunzione di distribuzione degli utili sul presupposto che si verta in te-

ma di società a ristretta base partecipativa. Il ricorrente censura l'accertamento in fatto relativo alle componenti positive di reddito, contestando (in relazione al parametro normativo dedotto) l'accertamento automatico in capo ai soci derivante dall'accertamento societario, ritenendo che la presunzione di distribuzione contrasta con il divieto di doppia presunzione e con le norme costituzionali, dovendo pertanto - l'elemento indiziario della ristrettezza della base partecipativa essere corredato di ulteriori elementi. Allega, infine, che il principio di distribuzione degli utili extracontabili non opererebbe nei confronti delle cooperative nei cui statuti non sia espressamente prevista l'eventualità di ripartire tra i partecipanti i redditi conseguiti, osservando come le norme dello statuto della società partecipata, asseritamente allegato al ricorso di primo grado, non prevederebbero la distribuzione degli utili ai soci.

2. Il primo motivo è infondato. Il ricorrente non ha contestato l'accertamento in fatto, passato pertanto in cosa giudicata, secondo cui il contribuente fosse a conoscenza degli elementi contenuti nell'originario PVC ("elementi offerti dal PVC di indubbia valenza probatoria, noti al contribuente"). Secondo una costante giurisprudenza di questa Corte, l'atto impositivo può essere motivato *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria; l'assenza di specifica motivazione non è, difatti, indicativa di una mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, bensì mostra condivisione delle conclusioni degli agenti accertatori, la cui assenza di specifica valutazione si giustifica con una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio, ove gli elementi di fatto siano già noti al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32957; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2017, n. 30560; Cass., Sez. VI, 5 dicembre 2017, n. 29002; Cass., Sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060; Cass., Sez. VI, 11 aprile 2017, n. 9323; Cass., Sez. VI, 15 aprile 2013, n. 9032).

3. Il secondo motivo è inammissibile. Il ricorrente, pur denunciando formalmente le norme in tema di distribuzione dell'onere della prova e (implicitamente) di valenza probatoria del contenuto degli atti pubblici, mira a una rivalutazione del ragionamento decisorio che ha portato il giudice del merito a ritenere provata la pretesa impositiva sulla base delle risultanze del PVC, che ha accertato in particolare - come risulta dalla sentenza impugnata - l'esistenza di prelievi di denaro non giustificati e l'erogazione di finanziamenti fittizi. Così facendo il ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass., Sez. VI, 4 luglio 2017, n. 8758). Nel qual caso, oggetto del giudizio non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì la sua concreta applicazione operata dal giudice di merito e a questi riservata (Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, 4 aprile 2013, n. 8315), il cui apprezzamento, al pari di ogni giudizio di fatto, può essere esaminato in sede di legittimità soltanto sotto il profilo dell'omesso esame di fatto decisivo (Cass., Sez. VI, 3 dicembre 2019, n. 31546; Cass., Sez. U., 5

maggio 2006, n. 10313; Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2017, n. 24054); censura, peraltro, preclusa per effetto del principio della "doppia conforme" di cui all'art. 348-ter c.p.c.

4. Ulteriormente inammissibile è la deduzione secondo cui il contribuente non sarebbe stato detentore del 33% delle quote della società partecipata, non essendovi indicazione nella sentenza, né nel ricorso che la questione fosse stata dedotta in primo grado e poi riproposta in appello, non avendo il ricorrente indicato, in relazione a una questione implicante un accertamento in fatto non trattata nella sentenza impugnata, in quale atto del giudizio precedente tale questione fosse stata trattata (Cass., Sez. VI, 13 dicembre 2019, n. 32804; Cass., Sez. II, 24 gennaio 2019, n. 2038).

5. Ulteriormente inammissibile è, infine, sotto il menzionato parametro normativo la censura relativa alla derivazione dell'accertamento degli utili dalla indeducibilità di costi.

6. Il terzo motivo è infondato, posto che - secondo la giurisprudenza di questa Corte - è legittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti di un socio di una società di capitali a ristretta base partecipativa, operando, in tal caso, la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extrabilancio prodotti, fondata sul disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 (*ex multis*, Cass., Sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29503), salva la prova contraria che questi utili siano stati accantonati o reinvestiti, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su ulteriori elementi di riscontro (Cass., Sez. V, 11 agosto 2020, n. 16913). Né tale regola, di matrice giurisprudenziale, si pone in contrasto con il divieto di doppia presunzione, in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria (Cass., Sez. VI, 24 gennaio 2019, n. 1947; Cass., Sez. V, 29 luglio 2016, n. 15824; Cass., Sez. VI, 28 novembre 2014, n. 25271; Cass., Sez. V, 22 aprile 2009, n. 9519).

7. Inammissibile è, invece, la censura secondo cui la cooperativa prevederebbe, per statuto, che non sia consentita la distribuzione degli utili ai soci, in quanto né dalla sentenza impugnata, né dal ricorso risulta espressamente che la questione fosse stata proposta in primo grado e che poi riproposta in appello, per cui deve ritenersi *ex actis* questione nuova e, pertanto, inammissibile in sede di legittimità.

8. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 comma 1-*quater*, inserito dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*, se dovuto.

Commento

di Antonio Borghetti (*)

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 28809/2021 ha ad oggetto l'accertamento di maggiori redditi personali riconosciuti ed imputati ad un socio di società cooperativa sulla scorta dell'attribuzione a questo di utili extrabilancio non dichiarati dalla cooperativa "a ristretta base" (1).

Il meccanismo accertativo si fonda sulla presunzione semplice (2) (e non legale) per la quale, a fronte del fatto noto rappresentato dalla ristretta compagine sociale, si individua il fatto ignoto nell'attribuzione dell'utile extrabilancio ai soci senza la necessità di alcuna preventiva delibazione assembleare in ordine (1) all'accertamento - per mezzo dell'approvazione di un bilancio - di un utile ed (2) alla distribuzione di questo (o di riserve). La presunzione semplice rappresenta una mera illazione attraverso la quale il giudice, sulla base di certe circostanze accertate (indizi), giunge a considerare provati fatti ulteriori (3).

Il noto, consolidato e criticabile orientamento giurisprudenziale incontra a nostro avviso limiti applicativi ancora più stringenti di ordine civilistico, che imporrebbero la non applicabilità *de plano* della presunzione nel caso di società strutturate ed organizzate, indipendentemente quindi dalla dimensione della compagine sociale, posto che il ridotto numero di soci viene letto dalla giurisprudenza come avente l'effetto di palesare dei (difficilmente dimostrabili (4), per ambo le parti) vincoli di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale.

Le società cooperative hanno un predeterminato numero minimo di soci, che rappresenta una condizione necessaria, non solo per la costituzione, ma anche per la sopravvivenza (5) del contratto sociale. Esse devono infatti generalmente avere almeno nove soci, ai sensi dell'art. 2522, comma 1, del Codice civile, benché siano tuttavia ammesse, ai sensi del comma 2, anche cooperative con soli tre (6) soci. Qualora venga-

(*) Dottore commercialista e Consulente del lavoro in Trento.

(1) Sulla nota metodologia accertativa, per nulla innovativa, si rinvia a E. Della Valle, "Presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria", in *Le Società*, 1991, pag. 826 ss., F. Paparella, "La presunzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria", in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, pag. 453 ss., D. Stevanato, "La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario", in *Corr. Trib.*, 2004, pag. 1009 ss., S. 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 *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, pag. 707 ss., V. Ficari, "Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi", in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 1054 ss., G. Scanu, "La presunzione di distribuzione degli utili nelle 'piccole' società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente", in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 2/2012, pag. 443 ss., A. Contrino, "Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base proprietaria", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 1113, F. Rasi, "La trasparenza per presunzione delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito", in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 1/2013, pag. 121 ss., F. Amatucci, "Diritto di difesa e presunzioni di distribuzioni di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria", in *Corr. Trib.*, n. 7/2018, pag. 522 ss., F. Rasi, "Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2019, pag. 2402 ss., M. Cedro, "In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnali di maggiore tutela per i soci", in *Rass. trib.*, n. 3/2020, pag. 846 ss.

(2) Sul tema, C.M. Bianca, *Istituzioni di diritto privato*, II ed., Milano, 2018, pagg. 665-666.

(3) Così vengono definite da P. Trimarchi, *Istituzioni di diritto privato*, X Edizione, Milano, 2003, pag. 545, le presunzioni semplici. Da rilevare inoltre che nel diritto civile (art. 2729, comma 2, c.c.) esse sono ammissibili nelle stesse ipotesi ed entro gli stessi limiti in cui è ammissibile la prova testimoniale, che invece non trova accesso nel processo tributario ai sensi dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Ciò ovviamente non osta all'applicazione, peraltro largamente diffusa, in ambito tributario delle presunzioni semplici; per un'esauritiva trattazione sul punto, si rinvia a A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, II ed., Milano, 2018, pagg. 334-338.

(4) Vedasi, sulla necessaria indagine degli effettivi rapporti umani intercorrenti tra i soci, A. Carinci - S. Rossetti, "Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di tassazione?", in *il fisco*, n. 28/2021, pagg. 2711-2712.

(5) G. Meruzzi, *Complemento di diritto commerciale 2 Società di capitali e cooperative*, Milano, 2017, pag. 314.

(6) Cass., ord. 14 luglio 2020, n. 27381 sul punto rilevato in ricorso dal contribuente così si è espressa: "Sulla mancanza di ristretta base partecipativa (perché in tal senso deve essere interpretato l'argomento del contribuente secondo cui una delle società era una cooperativa che doveva avere per legge almeno nove soci), la questione appare, in primo luogo, nuova e quindi inammissibile perché mai dedotta in precedenza. In ogni caso, è vero che l'art. 2522 c.c., in vigore dopo la riforma societaria (2003-2005), prevede al primo comma il numero minimo di nove soci per costituire una cooperativa, ma al secondo comma ne consente, in deroga, anche solo tre, quando i soci sono tutte persone fisiche e la società adotta le norme della S.r.l. Quindi,

no meno detti limiti minimi, la società ha tempo un anno per integrare la compagine; decorso inutilmente tale termine occorre procedere alla liquidazione ai sensi del comma 3. Tale aspetto, meramente quantitativo, non è tuttavia secondario o pleonastico nell'applicazione della presunzione di distribuzione di utili extracontabili posto che per poter validamente sostenere quel ragionamento logico che vede in rapporto inversamente proporzionale il numero di soci che compongono la base sociale ed il vincolo di solidarietà e di reciproco controllo tra di essi, il numero di soci deve necessariamente essere limitato (7).

Con riferimento alle società cooperative *l'id quod plerumque accidit* in tema di distribuzione di utili extrabilancio - in ogni caso da prendere *cum grano salis* - deve essere attentamente vagliato in ottica sistematica, avuto riguardo alla complessiva legislazione disciplinante le società cooperative. Medesime considerazioni fatte per le riserve e per gli utili, valgono anche per l'eventuale distribuzione, occulta o meno, di ristorni (8), che forse sarebbero - per la stretta connessione che essi hanno con l'effettivo coinvolgimento del socio nell'operatività aziendale - lo strumento più prossimo.

Se la presunzione può, obtorto collo, essere tollerata qualora ricadente su società di capitali di ridotte dimensioni, struttura e con compagini sociali consolidate nel tempo e/o caratterizzate da rapporti famigliari, essa appare una forzatura ermeneutica eccessiva se applicata alle Società per Azioni (9) ed alle società cooperative, non

fosse altro che per l'assetto dei controlli cui queste forme giuridiche sono *ex lege* sottoposte, indipendentemente dai volumi e dalla dimensione quantitativa della loro compagine sociale (10). Si pensi *in primis* all'obbligo del Collegio sindacale *ex art. 2397 e ss.* del Codice civile, all'obbligo della revisione legale dei conti *ex D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39* per le S.p.A. od alla revisione cooperativa - *ex D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220* - per tutte le società cooperative (11).

Focalizzandosi in particolare su queste ultime, che traggono *ex art. 2519, comma 1, c.c.* dalle norme delle S.p.A. la loro disciplina generale - fatta eccezione per le cooperative che adottano il modello delle S.r.l. (12) - è noto che queste sono contraddistinte dall'avere sempre un organo di controllo esterno, terzo e non nominato dall'assemblea: il revisore cooperativo. La presenza *ex lege* di organi di controllo rappresenta (1) un deterrente all'evasione e/o elusione e quindi un c.d. (auto)controllo *ex ante* e (2) un controllo *ex post* dell'operato degli amministratori. Alla vigilanza cooperativa (13) è demandato ai sensi dell'art. 4, lett. b), del D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220 (14) - per quanto qui di interesse - accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo-contabile, la natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di

il fatto che una società cooperativa debba avere almeno nove soci non è un principio assoluto. Peraltro, solo una delle tre società i cui utili sono stati accreditati al ricorrente era una cooperativa, per cui per le altre due questo argomento non avrebbe comunque pregio".

(7) A. Marcheselli, *op. cit.*, pag. 392, scrive infatti "si deve trattare di compagini societarie ristrette e coese, altrimenti verrebbe a mancare la verosimiglianza di un accordo collusivo volto alla distribuzione".

(8) I ristorni non sono utili, ma l'equivalente monetario del vantaggio mutualistico: se e nella misura in cui il socio cooperatore abbia instaurato con la cooperativa i rapporti di scambio avrà diritto al ristorno, e ne avrà diritto in misura proporzionale alla quantità e qualità degli scambi mutualistici di volta in volta instaurati (così, G. Meruzzi, *op. cit.*, pag. 316). Essi rappresentano una delle caratteristiche più intime della mutualità ed è evidente che maggiori sono le interazioni tra il socio e la cooperativa, maggiore è la probabilità che eventuali utili/ristorni extrabilancio vengano da esso ritirati (rispetto ad altri soci che con l'ente operano meno).

(9) Così come ritenuto ammissibile, da ultimo, da Cass., ord. 14 aprile 2021, n. 15882, da Comm. trib. prov. di Pistoia 12 lu-

glio 2021, n. 151; sempre in tema di applicazione ai soci di S.p.A., Cass., ord. 12 giugno 2019, n. 27049.

(10) In relazione all'importanza dell'adeguamento delle regole di *corporate governance* da adottare in relazione alle dimensioni aziendali, da ultimo, A. Busani, *Regole di corporate governance*, Milano, 2021, pag. 17 ss.

(11) Analoga disciplina è prevista per le cooperative con sede legale nelle Province autonome di Bolzano e Trento a mente della Legge regionale 9 luglio 2008, n. 5.

(12) Opzione esercitabile nell'atto costitutivo o nello statuto ai sensi dell'art. 2519, comma 2, c.c. e riservata alle sole cooperative che hanno meno di 20 soci ovvero un attivo dello stato patrimoniale inferiore a 1 milione di euro.

(13) Per una trattazione completa si rinvia a G. Bonfante, "La società cooperativa", in G. Cottino (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, CEDAM, 2014, pag. 454 ss. ed a L. Macrì - R. Sabadini - S. Zannoni, *Società cooperative e consorzi*, 2018, Milano, Wolters Kluwer, pagg. 212-217.

(14) Per le Province autonome di Bolzano e Trento, le norme di riferimento sono gli artt. 27 e 28 della Legge regionale 9 luglio 2008, n. 5.

altra natura. Qualora il revisore ravvisi anomalie segnalate e non sanate dall'ente cooperativo, dovrà, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220, trasmettere il verbale di revisione munito di proposta di provvedimento. Tra i provvedimenti proponibili e adottabili ai sensi dell'art. 12 del decreto vi sono, come noto, misure estremamente pervasive, come la cancellazione dall'albo degli enti cooperativi, il commissariamento e la liquidazione coatta amministrativa (15) della società.

Un ulteriore tema è legato allo specifico trattamento delle riserve: le cooperative, essendo società a capitale variabile, sono assoggettate a numerosi vincoli volti a mitigare l'assenza di un capitale sociale minimo e le riserve svolgono quindi una funzione di parziale "surroga" al capitale sociale con funzione, quindi, sia di finanziamento che di garanzia (16). *In primis* l'obbligo previsto dall'art. 2545-*quater*, comma 1, di destinare a riserva legale almeno il 30% dell'utile di bilancio (17) qualunque sia l'ammontare del fondo di riserva legale. Da rilevare che rispetto alle società di capitali, per le quali l'accantonamento a riserva legale è limitato ad un ventesimo (18) dell'utile netto, per le cooperative (1) il limite è sei volte più elevato e (2) l'accantonamento sarà continuo ed obbligatorio anche ove la riserva legale superi un quinto del capitale sociale (19).

In secundis, l'obbligatoria devoluzione (20), di almeno il 3% dell'utile annuale (21), ai fondi per la promozione e lo sviluppo della cooperazione introdotta con l'art. 11, comma 4, della Legge 31 gennaio 1992, n. 39.

La presenza di "riserve indivisibili" che non possono essere ripartite tra i soci, neppure in caso di scioglimento della società (22) non rappresenta l'unico vincolo: anche le riserve disponibili sono a loro volta vincolate e distribuibili ai sensi dell'art. 2545-*quinquies* solo se il rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento della società è superiore ad un quarto. Questo ultimo limite appare estremamente interessante anche per gli effetti *lato sensu* fiscali in quanto è potenzialmente più incisivo (23) rispetto ad altre norme tributarie che hanno lo scopo (24) di fronteggiare la *thin capitalization*, tipica delle imprese italiane.

Ricapitolando quindi, a garanzia dell'integrità del capitale (25), l'utile della cooperativa viene previamente destinato *ex lege* alla riserva legale nella misura di almeno il 30% ed ai fondi mutualisti nella misura di almeno il 3% e la parte rimanente, per potersi considerare distribuibile, rimane assoggettata alla condizione: (1) di soddisfare il rapporto patrimonio netto/indebitamento e (2) di avere le percentuali fissate in atto costitutivo od in statuto ai sensi del comma 1 dell'art. 2545-*quinquies*.

(15) Interessante è l'innovativa procedura di affiancamento, simile ma meno impattante della gestione commissariale, introdotta e vigente nella Regione Trentino-Alto Adige in quanto prevista dall'art. 34, lett. b), della Legge regionale 9 luglio 2008, n. 5.

(16) G. Bonfante, op. cit., pag. 370.

(17) Tutto l'utile, compreso quello "ristornabile" e quindi riferibile all'attività con i soci. Conforme sul punto G. Bonfante, op. cit., pag. 370.

(18) Art. 2430 del Codice civile.

(19) Sul punto, si rimanda a G.F. Campobasso, *Diritto commerciale 2*, Diritto delle società UTET giuridica, VII edizione, 2010, Milano, pag. 615.

(20) Art. 2545-*quater*, comma 2, del Codice civile.

(21) Con riferimento alla base di calcolo su cui applicare la percentuale del tre per cento, un commento critico ed autorevole lo si ritrova in G. Bonfante, "La società cooperativa", in G. Cottino (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, CEDAM, 2014, pagg. 407-408.

(22) Art. 2545-*ter* del Codice civile.

(23) Il medesimo limite era previsto nell'ora abrogato art. 98 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Per un commento su tale disciplina si rinvia a M. Beghin, "La *thin capitalization* nella Riforma Tremonti: prime considerazioni sui profili funzionali, sulla struttura della disciplina e sulle connesse problematiche applicative", in *Riv. dir. trib.*, 2004, vol. I, pag. 43 e A. Contrino,

"La normativa fiscale di contrasto della '*thin capitalization*'", in *Dir. prat. trib.*, I, 2005, pag. 489.

(24) Si pensi alla *thin capitalization* od all'attuale disciplina di deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 per la quale si rinvia, *ante* riforma 2019 apportata dal D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142, a G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, VII ed., Padova, CEDAM, 2010, pag. 441 ss. ed a F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, 2 - Parte speciale*, VIII ed., UTET giuridica, 2008, Milano, pagg. 145-164, G. Gaffuri, *Diritto tributario, parte generale e speciale*, IX ed. CEDAM, 2019, pagg. 438-439 il quale con grande chiarezza così si esprime: "Il legislatore ha inteso porre un freno alla propensione censurabile dell'imprenditore collettivo ad avvalersi di finanziamenti esterni - che sono costosi e che generano quindi interessi passivi deducibili, potenzialmente riduttivi del reddito imponibile - e di trascurare l'autofinanziamento, ovvero l'uso di risorse interne provenienti dallo stesso organismo societario o dai soci e per potenziare il patrimonio strumentale o soddisfare esigenze gestionali". Per la dottrina giuscommerciale, G.F. Campobasso, op. cit., pag. 616, così interpreta la misura: "così si impone alle cooperative eccessivamente indebitate di destinare all'autofinanziamento gli utili generati, a salvaguardia del patrimonio sociale".

(25) G. Ferri., *Diritto commerciale*, XV Edizione, UTET giuridica, Milano, 2016, pag. 462.

Quanto detto - già *ex se* limitante ad un'applicazione piana della presunzione - vale per le c.d. altre cooperative perché per quelle a mutualità prevalente vige una sorta di divieto assoluto alla distribuzione ai sensi dell'art. 2514 c.c. che ricalca sostanzialmente la c.d. Legge Basevi (26): tale norma infatti consente una distribuzione di dividendi in misura assai limitata ovvero in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato. Le cooperative a mutualità prevalente, a fronte dei numerosi benefici ad esse riservati, sono assoggettate a limiti ed obblighi ben più severi in ordine al trattamento dell'utile di esercizio (27).

Concludendo, sul punto, per le cooperative la disciplina delle riserve e degli utili appare del tutto peculiare e diversa da quella delle altre società, rappresentando un aspetto centrale per il funzionamento dell'istituto, sia esso a mutualità prevalente o non (28). Ad avviso di chi scrive, l'utilizzo (29) dell'applicazione dei criteri di inferenza probatoria presuntiva seguiti per l'accertamento dei maggiori redditi sui soci di società a ristretta base alle società cooperative - anche in riferimento alle pericolose pieghe da essa recentemente assunte in tema di costi indeducibili (30) - non può che soggiacere a dei limiti in ordine alla sua applicabilità, a fortiori considerando che il legislatore - e non una presunzione giurisprudenziale - già prevede delle sanzioni - punite con l'arresto fino ad un anno - in ordine alla illegale ripartizione degli utili e delle riserve nel reato previsto dall'art. 2627 c.c.

Ecco, quindi, che, in assenza (31) di una specifica definizione in ambito tributario del concetto

di "ristretta base societaria" (32), un approccio sistematico non può che tener conto delle specificità di carattere civilistico delle società cooperative e dei vincoli cui esse sono sottoposte. Ove non si opinasse in tali termini, si è dell'avviso che l'applicazione *de plano* della presunzione di distribuzione di utili ai soci-cooperatori andrebbe quindi a violare - perlomeno (33) per le parti "coperte" da vincoli di destinazione a riserva legale ed ai fondi per la promozione e lo sviluppo della cooperazione - le preminenti finalità civilistiche. Occorre quindi chiedersi se debba prevalere l'interesse fiscale al percepimento delle imposte richieste ai soci-cooperatori o l'interesse sociale e civilistico al permanere della cooperativa sul mercato, che dovrebbe imporre la restituzione delle somme accertate ai soci alla società? Ancora, per le cooperative a mutualità prevalente, la violazione del (relativo) divieto di distribuzione non è forse meglio e più pesantemente sanzionata dal legislatore con i provvedimenti (civilistici) della cancellazione, del commissariamento e la liquidazione coatta amministrativa e la previsione del reato di illegale ripartizione *ex art.* 2627 c.c.?

In punto occorre dire che v'è giurisprudenza, minoritaria, in tal senso come hanno avuto modo di esprimersi gli Ermellini con la Cass. 17 giugno 2009, n. 14046, che ha negato l'applicazione della presunzione in caso di attribuzione di 1/18 dell'utile extracontabile dell'ente cooperativo, ovvero ancora come sostenuto dalla Comm. trib. reg. Lazio 3 maggio 2011, n. 108 la quale ha ritenuto non applicabile alle cooperative la presunzione, se nello statuto di queste non è previsto che i redditi conseguiti possano essere ripartiti tra i soci. In tale ultima pronuncia,

(26) Legge 14 dicembre 1947, n. 1577.

(27) Vedasi in punto, P. Trimarchi, *op. cit.*, pag. 609.

(28) G. Bonfante, "La società cooperativa", in G. Cottino (diritto da), *Trattato di diritto commerciale*, CEDAM, 2014, pag. 369.

(29) Il numero delle controversie è elevatissimo; per alcuni recenti commenti, e stante l'attenzione giustamente riservata da questa *Rivista*, si rimanda a A. Gaeta, "Società a ristretta base sociale: tassazione integrale degli utili (presuntivamente) distribuiti ai soci", in *il fisco*, n. 19/2021, pag. 1879 ss., C. Ferrari - S. Schillaci, "Ristretta base societaria: presunzione di distribuzione degli utili occulti anche quando uno dei soci sia una S.r.l.", *ivi*, n. 26/2021, pag. 2577 ss., A. Borgoglio, "Presunzione di distribuzione anche per la S.r.l. unipersonale, ma senza indagini finanziarie sul socio", in *il fisco* n. 27/2021, pag. 2672 ss.

(30) Sull'applicazione della presunzione *de quo* anche con riferimento ai costi ritenuti indeducibili si rinvia a M. Beghin, "Gli utili da ristretta base nelle torbide acque dei 'costi indeducibili'", in *il fisco*, n. 1/2021, pag. 80 ss., A. Borgoglio, "I costi non inerenti perché eccessivi legittimano la presunzione di distribuzione ai soci della piccola S.r.l.", *ivi*, n. 9/2021, P. Formica - A. Staino, "Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili extracontabili anche in caso di costi indeducibili", *ivi*, n. 17/2021, pag. 1613 ss., pag. 883 ss., A. Carinci - S. Rossetti, *op. cit.*, pagg. 2711-2712.

(31) E si badi, gli artt. 115 e 116 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 individuano solo i profili dimensionali che i soggetti passivi IRES - a seguito di opzione - debbono avere per accedere ai regimi di (imputazione per) trasparenza, ma non anche una compiuta definizione di questi.

(32) In punto vedasi, M. Carmarossa - R. Messina, *Accertamento e riscossione*, D. Deotto (a cura di), Milano, 2021, pag. 109.

(33) Per le c.d. altre cooperative. Per quelle a mutualità prevalente, la copertura civilistica alla presunzione è quasi totale.

la Commissione ha apprezzato l'elemento della variabilità del capitale sociale della cooperativa e quindi messo in discussione la ristretta base azionaria della cooperativa, se non altro per il dato che la facilità di entrata e uscita dei soci mina la possibilità di stimare correttamente il capitale sociale. Prevale tuttavia l'orientamento

contrario (34) che tuttavia non risulta condivisibile posto che l'elemento soggettivo, riferito all'ente collettivo cui si attribuisce il conseguimento di un maggior extra reddito, non può essere adeguatamente valorizzato e - sia consentito - "pesato" in relazione all'assetto dei controlli e delle regole civilistiche che lo regolano.

(34) Vedasi Cass., ord. 23 febbraio 2021, n. 4744; Id., 14 luglio 2020, n. 27381; Id., 24 settembre 2019, n. 30381; Id., 18 febbraio 2016, n. 6823; Id., 11 ottobre 2007, n. 21415.