

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO

di **LUCIANO SORGATO****La distribuzione degli utili extrabilancio è ora presunzione legale**

L'art. 23 D.Lgs. 148/2026 recepisce la presunzione giurisprudenziale di distribuzione ai soci, espungendone i costi indeducibili ma effettivamente sostenuti: una scelta opinabile rispetto allo standard probatorio preteso dalla Corte Costituzionale.

Con l'art. 23 D.Lgs. 148/2026 il legislatore **recepisce parzialmente l'ormai storica e consolidata presunzione giurisprudenziale sulla distribuzione ai soci dei cd. utili extrabilancio**, intendendo perseguire un bilanciamento tra l'assoluta irrazionalità di una presunzione fondata su una trasparenza totalizzante del tutto sovrapposta a quella prevista per le società di persone, inclusiva anche dei costi sostenuti, ma indeducibili per mancata coerenza temporale con le regole della competenza o in quanto non inerenti (ora espulsi dalla presunzione) e il recepimento dei fondamenti probatori basati sulla *"ristrettezza della compagine sociale"*, costituenti per la Cassazione il nesso causale di raccordo con la distribuzione in nero degli utili procurati da componenti positivi di reddito non contabilizzati e da costi oggettivamente inesistenti.

In **dottrina** si è sempre sottolineata la **"distanza logica"** tra l'**esistenza di utili non dichiarati e la loro effettiva distribuzione ai soci**, essendo la *"ristrettezza della compagine sociale"*, in mancanza di altri attendibili elementi probatori, insufficiente a dimostrare, con una probabilità maggiore rispetto ad altre ipotesi possibili, l'effettiva ripartizione tra i soci dei maggiori utili accertati in capo alla società. In particolare, si è sempre sottolineato come la presunzione di distribuzione occulta ai soci degli utili non dichiarati dalla società avrebbe necessitato, per assurgere al rango di *"prova"*, di altri fatti-indice a carico dell'Ufficio e non del contribuente. Per assurgere a piena prova, la presunzione deve essere la conseguenza quantomeno più probabile (e, quindi, non solo possibilistica) rispetto ad altre ipotesi pure deducibili dal fatto noto.

La ristretta base della compagine sociale, quindi, è un dato di fatto che non consente di trarre come univoca la conclusione che gli utili societari non dichiarati siano stati effettivamente distribuiti ai soci. Tanto più che, nella recente **sentenza della Corte Costituzionale n. 50/2026**, è dato rinvenire un arresto che seppure incentrato sull'efficacia del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario, salda in modo sistematico e indistricabile l'art. 21-bis D.Lgs. 74/2000 all'art. 7, c. 5-bis D.Lgs. 546/1992, negando la lettura riduttiva ostinatamente intentata sul piano ermeneutico dalla Corte di Cassazione in ordine alla portata innovativa del citato art. 7, c. 5-bis, inteso sin da subito dal Giudice di legittimità solo come meramente ricognitivo di principi di prova già esistenti. Il percorso argomentativo della Consulta, dipartendo dalla qualificazione del rapporto che si deve doverosamente intravedere tra l'art. 21-bis e il c. 5-bis dell'art. 7, chiarisce lo scopo legislativamente perseguito di rendere configurabile un pieno allineamento tra il processo penale e il processo tributario. Con chiarezza letterale la Consulta evidenzia che l'art. 21-bis *"si pone sistematicamente in linea"* con il c. 5-bis, prospettando proprio con l'impiego dell'avverbio sistematicamente una piena convergenza di principi tra i 2 ordinamenti. Al paragrafo 30.1 della sentenza la Consulta recita che l'art. 21-bis ha accordato al contribuente il medesimo livello di garanzia che viene assicurato all'imputato nel processo penale in termini di standard probatori e di presupposti per un giudizio di colpevolezza, con la precisazione che tale giudizio deve metabolizzare i medesimi principi di garanzia ex art. 533, c. 1, c.p.p., da cui deriva la **necessità che anche nel processo tributario si debba sopravanzare ogni ragionevole dubbio**, non bastando più il canone di garanzia attenuata fondato sul *"più probabile che non"*. In caso contrario opera il perentorio obbligo del giudice tributario di annullare l'atto impositivo per insufficienza di prove.

Ora il neo introdotto art. 23 D.Lgs. 148/2026 **converte la presunzione giurisprudenziale in questione in presunzione legale**, salvaguardata dallo stesso art. 7, c. 5-bis D.Lgs. 546/1992 e, quindi, dando definitivo supporto al nesso indiziario consolidato nella giurisprudenza della Cassazione. Trattasi di una scelta legislativa, molto opinabile, definitivamente dirimente il contrasto tra dottrina e giurisprudenza, ma che crea però un marcato scostamento tra il livello di garanzia preteso dalla Corte Costituzionale anche nel processo tributario e il nesso indiziario alla base della distribuzione degli utili extrabilancio solo fondato su un'attenuata parvenza di verosimiglianza.