

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22570 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: NAPOLITANO ANGELO
Data pubblicazione: 01/07/2026

AVVISO DI
ACCERTAMENTO
IRPEF

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8062/2024 R.G. proposto da:

Berni Pia (C.F.: BRNP42H62A794P), rappresentata e difesa, in virtù di procura speciale allegata al ricorso, dall'Avv. Antonino Palmeri, con domicilio digitale in atti;

– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

Avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia n. 4204/25/2022, depositata in cancelleria in data 2/11/2022;

Udita la relazione della causa svolta dal consigliere dott. Angelo Napolitano nella camera di consiglio del 4 giugno 2026;

Fatti di causa

La "Immobiliare Silvania s.r.l." è una società a ristretta base azionaria il cui amministratore unico Rotigni Enea possiede il 32% delle quote, mentre la Sig.ra Berni Pia, odierna ricorrente, ne possiede il 63%. Entrambi rappresentano il 95% del capitale sociale della stessa.

In data 02.02.2011, fu venduto dalla società l'immobile posto al Vicolo degli Ortolani n. 1 di Bergamo, con atto Notaio Mauro Ruggiero, per l'importo di euro 1.850.000,00.

Nell'anno di imposta 2011, pertanto, la società realizzò una plusvalenza patrimoniale per un ammontare pari ad euro 1.648.194,00.

Ricorrendone i presupposti, la Immobiliare Silvania s.r.l. optò per la rateizzazione della plusvalenza in 5 quote costanti, ai sensi dall'art. 86, comma 4, del T.U.I.R.

La società tuttavia omise negli anni successivi di effettuare le variazioni in aumento delle restanti quote con cui era stata rateizzata la menzionata plusvalenza.

Orbene, dal controllo delle dichiarazioni dei redditi modello UNICO SC 2014 (a.i. 2013) e modello UNICO SC 2015 (a. i. 2014), l'Agenzia delle Entrate di Bergamo accertò che la società non aveva effettuato la variazione in aumento del reddito, relativa alle quote di plusvalenze rateizzate ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR, per un ammontare totale pari ad euro 329.639,00.

Pertanto, vennero notificati alla società l'avviso di accertamento n. T9F03B402383 (2013) e n. T9F03B402541 (2014) con i quali furono recuperate a tassazione le rate di plusvalenza non dichiarate e non versate.

Gli avvisi impugnati e notificati alla Berni (d'ora in poi, "*la contribuente*") discendono quindi da questi avvisi di accertamento, emessi nei confronti della società Immobiliare Sylvania s.r.l., con i quali è stato accertato, per ciascuno dei due anni in esame, il maggior reddito d'impresa di euro 329.639 per variazioni in aumento dovute a quote costitutive delle plusvalenze patrimoniali.

L'Agenzia delle Entrate di Bergamo, sul presupposto che si trattasse di un recupero avente ad oggetto l'utile extracontabile (cd. "ricavi in nero") prodotto dalla società, notificò a ciascun socio della stessa un ulteriore provvedimento impositivo concernente la parte di reddito di capitale imputabile in ragione della quota di partecipazione da ciascuno detenuta.

Pertanto, alla contribuente Berni Pia vennero notificati gli atti di imposta n. T9F01C200638 e n. T9F01C200639.

Con tempestivi e rituale ricorsi tributari, la contribuente impugnò gli atti impositivi notificati. Nel contraddittorio con l'ufficio, la Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo, riunendo il secondo ricorso rgr. n. 60/2019 con il primo recante rgr 59/2019, respinse i ricorsi.

Avverso la suddetta sentenza, la contribuente propose appello, che fu respinto dalla CGT-2 della Lombardia.

Contro la sentenza di appello, la contribuente propone ricorso per cassazione affidato ad un solo motivo.

Resiste la contribuente con controricorso.

Ricevuta una proposta di decisione accelerata, la contribuente ha chiesto la definizione del procedimento nelle forme ordinarie,

depositando anche una memoria difensiva ai sensi dell'art. 380 bis.1. c.p.c.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, la contribuente si duole che le argomentazioni giuridiche in fatto svolte dai giudici di appello sono errate ed illegittime. La sentenza impugnata, secondo la contribuente, violerebbe il disposto dell'art. 2727 c.c., nonché il disposto dell'art. 47 del d.P.R. n. 917/86 e dell'art. 86, comma 4, Tuir e del principio di distribuzione di utili extracontabili in assenza di reddito occulto (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.).

La sentenza impugnata sarebbe affetta da violazione delle norme di diritto (artt. 2697, c.p.c., 7, comma 5-bis, D.lgs. n. 546/1992), nonché da violazione delle norme che disciplinano la prova della distribuzione di utili extracontabili da parte delle società a ristretta base partecipativa.

Come noto, in forza di un principio ribadito in varie occasioni dai giudici della Suprema Corte, l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società di capitali a ristretta base sociale consente di inferire la loro distribuzione tra i soci in proporzione alle loro quote di partecipazione, salva la facoltà per gli stessi di fornire la prova contraria, costituita dal fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, stati accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (cfr., tra le tante, Cass. n. 26248/2010, Cass. n. 8473/2014 e, da ultimo, Cass. n. 27049/2019).

Come è stato messo in evidenza, il Giudice *a quo* ha basato la propria decisione sull'assunto dell'esistenza di un maggior reddito occulto in capo alla società negli anni oggetto di accertamento, ovverossia nel 2013 e 2014. Nel caso di specie, non ci sarebbe stata alcuna

distribuzione di utili occulti ai soci, perché non ci sarebbe stato alcun accertamento di utili di natura extracontabile in capo alla società.

Nella fattispecie, contrariamente a quanto ritenuto dall'Agenzia delle Entrate e condiviso dai giudici di secondo grado, non sussisterebbe la presunzione di distribuzione di utili occulti ai soci in conseguenza del maggior reddito accertato in capo alla società, atteso che tale maggior reddito derivava dall'omessa variazione in aumento dei redditi non dichiarati nei modelli UNICI SC 2014 e 2015, e relativa alla quota di plusvalenza rateizzata ai sensi dell'art. 86, c. 4, del TUIR e non dal rinvenimento di ricavi non contabilizzati o di costi fittizi o indeducibili.

L'omessa dichiarazione delle quote di plusvalenza rateizzata ai sensi dell'art. 86, c. 4, del TUIR nel 2013 e nel 2014, ed il conseguente omesso versamento delle imposte ai fini Ires della società non implicherebbe l'emersione di alcun reddito occulto da imputare ai soci e, risolvendosi sul solo debito fiscale della società, non costituirebbe valido presupposto per la presunzione di distribuzione ai soci.

1.1. Il motivo è infondato.

E' diritto vivente il principio secondo il quale l'accertamento di utili extracontabili in capo ad una società a ristretta base partecipativa legittima la ripresa fiscale, in capo ai soci, degli utili che, presuntivamente, sono stati distribuiti ad essi in base alle rispettive quote di partecipazione al capitale, senza peraltro che possa farsi questione di doppia imposizione nel caso in cui, nella ripresa a carico dei soci, l'amministrazione non applichi il disposto dell'art. 47 Tuir, visto che, per giurisprudenza consolidata di legittimità, la detta disposizione si applica solo nel caso di utili dichiarati ed oggetto di delibera assembleare di distribuzione tra i soci, non nei casi in cui la ripresa fiscale a carico del socio sia stata esercitata in seguito all'accertamento che la società aveva prodotto utili in nero (cfr. per la

legittimità della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, *ex multis*, Cass., Sez. 5 - , Sentenza n. 27778 del 22/11/2017, Rv. 646282 - 01; per l'inesistenza della doppia imposizione nel caso di presunzione di distribuzione di utili extracontabili, cfr. Cass., n. 10806/2026, e gli arresti ivi citati).

La presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa opera anche nel caso in cui l'accertamento della produzione degli utili sia conseguito al disconoscimento di costi fittizi (cfr. Cass., n. 1906/2008; Cass., n. 33976/2019; Cass., n. 10679/2022; Cass., n. 15274/2025).

L'operatività della detta presunzione non è mutata dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 7, comma 5 bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 18764 del 09/07/2024, Rv. 671633 - 01).

Nonostante delle oscillazioni, in sede giurisprudenziale, per le quali il fondamento della presunzione della distribuzione degli utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa sembra essere il coinvolgimento del socio in ruoli attivi di gestione dell'impresa sociale (*ex ceteris*, Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 24907 del 09/09/2025, Rv. 676424-01), si deve chiarire che il fondamento della presunzione della distribuzione degli utili extracontabili è la particolare intensità della *affectio societatis* che, in genere, accomuna i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa.

Orbene, tale *affectio* non necessariamente trae origine da un vincolo familiare (ad esempio, cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 25468 del 18/12/2015, Rv. 638161 - 01), potendo essa caratterizzare il rapporto che lega soggetti che partecipano ad un'impresa nella quale, per la sua semplice struttura organizzativa e per le sue non rilevanti dimensioni, la compattezza tra le persone che ne detengono il capitale conta di più rispetto alla volontà di coloro che formalmente ne ricoprono la carica di amministratore.

Ne consegue, in ogni caso, che affinché trovi applicazione il principio della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in una società a ristretta base partecipativa non è necessario che il socio che subisca la ripresa fiscale ricopra ruoli gestori o direttivi: basta che faccia parte della compagine sociale senza mai aver intrapreso azioni concrete che lo abbiano posto in conflitto con la società o con gli amministratori di essa.

La presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, infatti, si fonda su due elementi coesistenti: la ristrettezza della base partecipativa intesa quale particolare intensità dell'*affectio* tra i soci; l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società.

La prova che il socio di società a ristretta base partecipativa deve offrire per vincere la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili accertati in capo alla società, d'altro canto, deve consistere non in una prova negativa, avente ad oggetto il fatto di non aver ricevuto la distribuzione degli utili; bensì nella prova positiva della destinazione impressa a quegli utili prodotti "a nero".

Alla partecipazione al capitale di rischio di una società commerciale in cui domina l'elemento volontaristico espresso da un piccolo ed omogeneo gruppo di soggetti, infatti, è connaturato lo scopo speculativo, con la conseguenza che gli utili definitivamente accertati in capo alla società, di cui non sia provata una "immobilizzazione" o una specifica destinazione, non possono che essere finiti, direttamente o indirettamente, pro quota, nella disponibilità dei singoli soci, a meno che taluno di essi non dimostri di avere, in corrispondenza dei periodi di imposta accertati, intrapreso azioni concrete atte ad evidenziare un suo interesse o una sua posizione contraria o confliggente con quella della ristretta compagine sociale (così, testualmente, Cass., n. 20189/2026).

1.2. Tanto premesso, in relazione al caso di specie, la contribuente si duole che mancasse il presupposto della applicazione del richiamato principio giurisprudenziale, in quanto qui rilevarebbe l'omessa indicazione in dichiarazione delle quote fiscali della plusvalenza patrimoniale rateizzata ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR, plusvalenza peraltro integralmente dichiarata, iscritta in bilancio e già transitata nelle scritture contabili dell'anno 2011.

1.3. La doglianza è infondata.

Il principio della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società a ristretta base si applica ogniqualevolta nelle dichiarazioni fiscali relative ad una determinata annualità non si dia rilievo ad un elemento patrimoniale positivo della società suscettibile di aumentare il reddito imponibile.

Orbene, nel caso di specie, in relazione alle annualità 2013 e 2014, la società aveva omesso di indicare in dichiarazione le rate della plusvalenza maturata nel 2011, che comunque sono elementi patrimoniali attivi che sarebbero stati in grado di aumentare l'imponibile per i detti due anni (2013 e 2014), con la conseguenza che anche nella fattispecie di causa si sono realizzati i presupposti per l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società a ristretta base.

2. Il ricorso è rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Dal rigetto del ricorso consegue la condanna della contribuente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate e della cassa delle ammende, delle somme di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 96 c.p.c., determinate in dispositivo.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo

unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna Pia Berni al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio, che si liquidano in euro cinquemilaottocento per compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Condanna Pia Berni al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, della somma di euro cinquemilaottocento.

Condanna Pia Berni al pagamento, in favore della cassa delle ammende, della somma di euro tremila.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Roma, nella camera di consiglio del 4 giugno 2026.

Il Presidente
(Roberta Crucitti)