
Presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili accertati ad una società a ristretta base

di

Pubblicato il 21 Marzo 2018

Società a ristretta base partecipativa: quali possono essere le opzioni difensive per il socio per controbattere la presunzione di distribuzione di dividendi in nero?

L'accertamento, che ha dato luogo al giudizio nel cui ambito la Commissione Tributaria Provinciale di Roma ha reso la sentenza in commento, è fondato sulla nota presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati ad una società di capitali a [ristretta base](#) sociale.

V'è un iniziale, immediato, commento che la pronuncia della CTP di Roma n. 18613/47/17 merita ed a cui non è dato sottrarsi. Il giudicante rigetta l'eccezione del ricorrente in ordine all'idraulica attribuzione degli utili extra-contabili ai soci richiamando la disciplina dell'art. 5 del D.P.R. 597/73 ed in tal modo apre il fianco a due ordini di criticità.

In primo luogo, dati gli effetti della successione delle leggi nel tempo, il D.P.R. 597/73 è stato notoriamente superato dall'approvazione del [testo unico delle imposte sui redditi, il D.P.R. 917/86](#), e si deve ragionevolmente ritenere che la norma regolatrice della fattispecie possa essere, tutt'al più, l'art. 5 del D.P.R. 917/86. La sentenza invoca quindi una norma priva d'efficacia da ormai trentadue anni all'atto della compilazione del testo unico delle imposte sui redditi e, sebbene fra la nuova e la vecchia legge non incorrano differenze significative, la sua attuale applicazione giudiziale appare prodigiosamente *vintage*.

In secondo luogo, sia il nuovo art. 5 del D.P.R. 917/86 che il "redivivo" art. 5 del D.P.R. 597/73 disciplinano l'imposizione diretta dei soci di società di persone e non di capitali. Il caso di specie riguarda però una società a responsabilità limitata la cui compagine sociale è costituita da due soci in pari misura. La circostanza che la Commissione Tributaria abbia utilizzato *sic et simpliciter* una norma dettata in materia di società di persone ad una società a responsabilità limitata infrange con noncurante

naturalizza l'argine della forma giuridica del contribuente.

Oltrepassate siffatte osservazioni preliminari, che certo non potevano essere sottaciute, la sentenza in oggetto offre soprattutto l'occasione per affrontare ancora una volta la **presunzione standard di distribuzione ai soci dei profitti occulti accertati in capo ad una società di capitali a ristretta base partecipativa** e per condividere delle possibili argomentazioni difensive.

La presunzione in argomento non è affatto una presunzione legale, ma **è una presunzione semplice**, formulata in sede amministrativa e che ha trovato il conforto costante della giurisprudenza di merito e di legittimità. Come in ogni presunzione semplice, anche nel caso di specie è necessario un fatto noto da cui, attraverso un ragionamento presuntivo esposto, si arrivi a provare presuntivamente il dato ignoto, art 2727 c.c.

Il criterio logico inferenziale, con cui si presume l'incerto dal certo, deve essere necessariamente esplicitato dall'ufficio nell'avviso, costituendo proprio quel presupposto di fatto ovvero quella ragione giuridica dell'accertamento che l'art. 42 del D.P.R. 600/73 esige, a pena di nullità, nella motivazione degli atti impositivi.

Nella prassi degli accertamenti che contestano la distribuzione dei dividendi occulti detta presunzione non è però quasi mai compiutamente sviluppata dall'ufficio: [l'agenzia delle entrate](#) si limita regolarmente a invocarla come se fosse un automatismo, senza illustrare perché sia confacente al caso di specie e come operi in concreto.

In termini pratici, gli uffici fiscali si limitano spesso ad accertare il fatto noto della ristretta base azionaria e automaticamente innescano la presunzione di distribuzione senza alcuno sforzo motivazionale per chiarirne, nella fattispecie reale, lo specifico processo logico inferenziale e senza svolgere alcuna indagine sul socio.

Un simile contegno d'accertamento **richiederebbe però una praesumptio iuris e non una presunzione semplice**. Di fronte ad una presunzione legale è infatti del tutto sufficiente dimostrare il fatto conosciuto per allegare il fatto ignoto, posto che la concatenazione logica fra essi è statuita dal legislatore stesso.

Se la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili fosse legale, non vi sarebbe allora alcuna necessità di argomentare il ragionamento presuntivo inferenziale adottato dall'ufficio. Ma la distribuzione degli utili non dichiarati delle società a ristretta base sociale è una presunzione semplice, che oltretutto

può essere ammessa solo se grave, precisa e concordante.

La prassi comunemente adottata dagli uffici fiscali è dunque antiggiuridica, tuttavia ha trovato il sovrabbondante conforto della giurisprudenza di merito e di legittimità.

Vero è infatti che la suprema Corte di Cassazione ha più volte ribadito che la presunzione di distribuzione ai soci dei profitti occulti delle società a ristretta base partecipativa non è illogica ed è ammissibile; ciononostante solo il legislatore può introdurre presunzioni legali e la circostanza che i supremi giudici abbiano ritenuto siffatta presunzione “*non illogica*” non la parifica comunque, sul piano degli effetti giuridici, ad una presunzione legale.

Una presunzione semplice, come quella in oggetto, esige quindi l'analisi concreta del singolo caso e dello specifico contribuente per acquisire diritto di cittadinanza negli atti dell'accertamento. In altri termini, sebbene la giurisprudenza di Cassazione abbia più volte confermato la legittimità e la logicità della presunzione di distribuzione ai soci dei profitti extracontabili, ciò non vuol assolutamente dire che ne sia possibile un uso automatico che operi a prescindere da ogni riferimento concreto ai presunti percettori del dividendo.

Ciononostante, senza indagare alcun elemento di prova relativo al socio, gli accertamenti tributari in materia si limitano assiduamente solo a richiamare i più rilevanti arresti di legittimità in materia, ma ciò dimostra esclusivamente quale sia l'orientamento della suprema Corte di Cassazione e non certo che, nel caso realmente sottoposto ad indagine fiscale, gli utili occulti della società siano stati distribuiti sotto forma di dividendi nascosti.

All'ufficio non dovrebbe essere concesso di limitarsi a riferire le numerose sentenze della suprema Corte che hanno ammesso detta presunzione: l'agenzia delle entrate dovrebbe invece provare il fatto noto della ristretta base azionaria e dovrebbe altresì esporre il criterio inferenziale sulla base del quale presume che l'utile preliminarmente accertato alla società sia stato anche distribuito al socio.

Laddove l'avviso di accertamento si riduca, come nel caso in commento, a una trascendente e dotta esposizione dell'orientamento giurisprudenziale, senza alcuna declinazione nel caso concreto, la carenza motivazionale è talmente macroscopica che solo una retroattiva elevazione a presunzione legale della presunzione semplice di distribuzione dei dividendi extracontabili potrebbe sopperire a una simile carenza. Dimodoché, fino al giorno in cui il legislatore non avrà statuito una presunzione legale in materia di distribuzione degli utili occulti, gli uffici saranno sempre chiamati a sviluppare *in toto*

l'argomento presuntivo, coniugandolo nel caso accertato, non essendo sufficiente che invochino una *praesumptio* (falsamente) *iuris*.

Un possibile argomento difensivo verte quindi proprio su tale equivoco reso in sede d'applicazione della presunzione di distribuzione, che viene spesa dalle agenzie fiscali come se fosse una presunzione legale, mentre è intrinsecamente una presunzione semplice che può essere ammessa solo se grave, precisa e concordante, ma soprattutto che deve essere compiutamente argomentata.

Tale difetto di lettura è talmente comune che talvolta la stessa suprema Corte di Cassazione equivoca e riferisce dell'applicazione di una presunzione legale dei dividendi extracontabili[1] e non di una presunzione semplice.

Ad ogni buon conto, alla tesi presuntiva dell'amministrazione fiscale è opportuno che la difesa di parte opponga sempre una controprova della distribuzione ai soci degli utili accertati in capo alla società.

Purtroppo la giurisprudenza di legittimità tende a esigere una prova contraria del contribuente certa e puntuale. Tale atteggiamento della Suprema Corte, sul piano di prova dell'amministrazione e controprova del contribuente, determina però un equilibrio del tutto sbilanciato a favore dell'erario, stravolgendo i principi di parità fra le parti nel processo tributario:

- da un lato l'amministrazione finanziaria dedica pochi istanti all'acquisizione delle risultanze del registro delle imprese in merito alla compagine sociale e, senza null'altro approfondire, notifica l'accertamento a carico dei soci presumendo che abbiano ricevuto dividendi in nero;
- dall'altro lato, per contraddire a tale immediata presunzione, il contribuente deve dimostrare con proprie allegazioni certe e puntuali di non avere ricevuto l'incasso occulto che l'amministrazione fiscale gli ascrive con assoluta genericità.

Ciò che la giurisprudenza reclama dalla difesa del contribuente è sostanzialmente una prova negativa.

Ricordando inoltre che, ai fini della prova contraria, la Cassazione ha ritenuto insufficiente persino la produzione in atti di tutti gli estratti conto personali e la dimostrazione dell'ordinario tenore di vita del contribuente [2], nei fatti si rischia di addossare a parte privata una *probatio diabolica* e gli spazi difensivi appaiono pressoché inesistenti. In tal modo non è quindi concesso al contribuente il giusto accesso alla propria difesa e la capacità contributiva che gli si imputa è del tutto astratta rispetto alla sua effettiva

condizione reddituale.

Se la prova dei fatti d'evasione prodotta dall'ufficio si limita al solo riscontro della compagine sociale, tale elemento non deve essere considerato autonomamente sufficiente a ribaltare sul ricorrente una controprova che si esiga per fatti certi, ma deve essere ammessa una difesa di parte privata che si fondi anch'essa sulla base di elementi presuntivi.

A fronte di una generica presunzione dell'agenzia delle entrate, che non ha indagato nulla di concreto rispetto al contribuente ma solo acquisito le risultanze del Registro delle Imprese, deve dunque essere necessariamente considerata valida una prova contraria allegata sulla base di presunzioni difensive che abbiano un analogo grado di probabilità. Elementi come gli estratti conto bancari, le immutate attività patrimoniali e il tenore di vita del contribuente, seppure non sono una prova certa del mancato incasso di un dividendo occulto, devono comunque poter essere positivamente valutati dal giudice tributario perché hanno una forza presuntiva superiore rispetto alla semplice composizione della compagine della società addotta dall'ufficio.

In sintesi, laddove l'ufficio abbia applicato automaticamente la presunzione sulla sola base della ristretta compagine sociale, senza allegare ulteriori "fatti indice" od elementi indiziari relativi al socio e senza esporre il criterio inferenziale, l'accertamento deve essere considerato illegittimo perché la presunzione in oggetto è semplice, non è legale, e necessita quindi di essere strutturata anche in relazione al caso concreto. Inoltre tale presunzione, proprio perché semplice, può essere ammessa solo se grave, precisa e concordante: finché è opponibile all'ufficio un'altra conseguenza presunta del fatto noto dotata di analoga o maggiore verosimiglianza, l'accertamento è invalido perché supportato da una presunzione di distribuzione del tutto inaffidabile.

In tale contesto resta il fatto inoppugnabile che la sentenza CTP di Roma n. 18613/47/17 rigetta le eccezioni del contribuente, socio di una società a responsabilità limitata, basandosi su una norma priva di effetti da trentadue anni e che al tempo regolava l'imputazione del reddito delle società di persone.

21 marzo 2018

Marco Ertman

[1] “.. la CTR abbia ritenuto imputabili al socio gli utili extra-contabili societari "solo in quanto vi sia prova dell'effettiva distribuzione" e senza dare rilievo alla presunzione legale di avvenuta distribuzione fondata sull'esistenza di una ristretta base, per quanto il presupposto di fatto di detta presunzione fosse stato riconosciuto dalla contribuente "nei vari scritti difensivi" ...”- CASS. n. 923 del 20 gennaio 2016.

[2] Ordinanza n. 17359 del 30 luglio 2014 (ud 19 giugno 2014) della Cassazione Civile, Sez. VI.

La sentenza analizzata è consultabile nel PDF qui sotto==>

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2018/02/societa-a-ristretta-base-partecipativa-problemi-fiscali.html>