
Società a ristretta base azionaria: è abuso del diritto

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 18 Giugno 2009

la ristretta base partecipativa non costituisce ostacolo alla presunzione dell'imputazione degli utili extra contabili ai soci di società di capitali, anche in ipotesi di sussistenza di una partecipazione mediata dall'intermediazione di altra persona giuridica...

Con sentenza n. 13338 del 10 giugno 2009 (ud. del 20 marzo 2009) la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi delle società a ristretta base azionaria, affermando che la personalità giuridica attribuita agli enti societari non costituisce ostacolo all'operatività della presunzione dell'imputazione degli utili extra contabili ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa. In ossequio ai principi di uguaglianza, capacità contributiva e divieto di abuso del diritto, tale presunzione è applicabile anche in ipotesi di sussistenza di una partecipazione mediata dall'intermediazione di altra persona giuridica.

Il processo

A seguito di impugnazione degli avvisi di accertamento con i quali si recuperano ad imposizione le ritenute del 10% sugli utili distribuiti extra contabilmente dalla società in proporzione delle quote possedute dai due contribuenti e le maggiori imposte conseguenti alla distribuzione dei maggiori utili accertati in capo alla società, in proporzione della loro partecipazione, la CTP riunisce tutti i ricorsi e si pronuncia con una sola sentenza, che li accoglie parzialmente e che viene, poi, impugnata separatamente dalla società e dai signori P. e M., dandosi così vita a due giudizi d'appello distinti. L'appello dei contribuenti è, quindi, accolto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione, che è munita del seguente dispositivo: "a) *accoglie per quanto di ragione e per effetto annulla l'avviso di accertamento per l'anno 94 e 95 in capo al signor P.P., in quanto non è socio della società Incontro Srl;* b) *accoglie parzialmente l'appello della Sig.ra M.O. ed attribuisce un maggior reddito determinato da utili extra contabili della società Incontro Srl di cui alla sentenza di questo Collegio di pari data per la quota del 95% ANNO 1994 maggior reddito accertato...quota di partecipazione 95%...anno 1995 maggior reddito accertato 35.806.972 quota partecipazione 95% 34.016.574. Dispone che l'Ufficio determini l'IRPEF - ILOR e tassa sulla salute dovuta, le relative sanzioni e gli interessi*".

La sentenza

In via di fatto è accertato che un'impresa ha come titolare una società di capitali della specie della srl (società K), che ha come soci una persona fisica A e una società di capitali, della specie della spa (società L), la quale ha come soli soci la stessa persona fisica A e la persona fisica B, coniuge di A. In relazione ad una fattispecie così conformata si pone la questione di diritto consistente nel domandare se operi nei confronti sia della persona fisica A sia, e soprattutto, della persona fisica B la presunzione dell'imputazione degli utili extrabilancio ai soci di società di capitali di ristretta base sociale. Alla domanda la Corte di Cassazione ha dato risposta positiva. *“Infatti, in una fattispecie come quella in esame, nella quale, data un'impresa avente come titolare una società di capitali - la società K - avente come soci una persona fisica A - ed una persona giuridica - la società di capitali L -, la quale ha come soli soci la stessa persona fisica A che è socia della società K - ed un'altra persona fisica - la persona fisica B -, i soci effettivi del soggetto titolare dell'impresa, di cui è titolare la società K, sono sempre e soltanto le due persone fisiche A e B, ad escludere che lo schermo della personalità giuridica sia idoneo a neutralizzare la presunzione dell'imputazione degli utili extrabilancio ai soci di società di capitali a ristretta base sociale opera il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento, per un verso, nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.) (in questo senso, Corte di Cassazione 23 dicembre 2008, n. 30055), e, per altro verso, nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale e all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dall'imprenditore (in questo senso, per vicende relative al leasing tra società di gruppo, Corte di Cassazione 8 aprile 2009, n. 8481)”. Sotto il primo profilo, “in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici” (Corte di Cassazione 23 dicembre 2008, n. 30055). Applicato al caso in esame, il principio del divieto dell'abuso di diritto comporta che, ferma rimanendo la liceità civilistica della scelta organizzativa per la titolarità dell'impresa, “non si potrà opporre l'esistenza di un socio intermedio, avente la natura di persona giuridica, per sottrarre i pochi soci effettivi dell'impresa alla presunzione di essersi ripartiti gli utili non contabilizzati”. Sotto il secondo profilo, osserva la Corte, che è indissolubile rispetto al primo, quel che assume rilevanza per il diritto tributario, in tema di imputazione dei redditi societari derivanti da utili non contabilizzati, “è la sostanza del fenomeno economico sottostante alle forme giuridiche, al fine di assicurare il rispetto dei principi costituzionali in tema di doveri di solidarietà dei consociati secondo la loro capacità contributiva (art. 3 Cost., comma 2, e art. 53 Cost., comma 1). Questa prospettiva è allineata con l'evoluzione del diritto commerciale e con la progressiva affermazione in dottrina della concezione oggettiva del sistema del diritto commerciale, secondo la quale assume in esso una posizione centrale l'impresa, che è eretta a punto di riferimento sostanziale della normazione,*

a prescindere dalla persona del suo titolare". La regola della presunzione dell'imputazione degli utili extrabilancio ai soci di una società di capitali a ristretta base sociale non limita la sua efficacia all'ipotesi in cui la ristrettezza della compagine sociale si verifichi in un solo grado, quando cioè la società di capitali titolare dell'impresa ha soci in numero limitato, "ma estende la sua efficacia anche al grado ulteriore, cioè quando, per effetto della partecipazione alla società di capitali titolare dell'impresa di un'altra società di capitali, che sia a sua volta a ristretta base sociale, la compagine sociale, per così dire, di secondo grado, sia ancora caratterizzata dalla ristrettezza". "È quel che si constata nel caso di specie ultima, oggetto della presente controversia, nel quale la compagine sociale di secondo grado è costituita da due sole persone fisiche, per di più tra di loro apparentate". Per dare applicazione al divieto dell'abuso di diritto tributario nell'utilizzazione, lecita dal punto di vista civilistico, delle forme associate di titolarità dell'impresa a fini elusivi delle imposte sul reddito sugli utili non contabilizzati, lo strumento più idoneo "è quello di riconoscere che l'efficacia della presunzione dell'imputazione ai soci si estende a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si mantenga e si riscontri la ristrettezza della compagine sociale".

Il principio di diritto

"in attuazione del principio costituzionale di eguaglianza, formale (art. 3 Cost., comma 1) e sostanziale (art. 3 Cost., comma 2), e del principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e del principio, che ne è corollario, del divieto dell'abuso di diritto tributario, la presunzione dell'imputazione degli utili extrabilancio ai soci di una società di capitali K, a ristretta base sociale, opera anche nei confronti dei soci della società di capitali L, che sia socia della società K e che, a sua volta, sia a ristretta base sociale".

I precedenti

La legittimità dell'accertamento per la presunta distribuzione in capo ai soci degli utili non contabilizzati da parte delle società a ristretta base azionaria è ormai un principio acclarato. Nell'ultima ipotesi qui in esame, la Corte lo legittima anche in *secondo grado*, introducendo pure l'abuso del diritto. Fra i precedenti di si segnalano le seguenti sentenze più recenti:

- con la sentenza n. 25689 del 26.10.2006 (dep. il 4.12.2006), nel riconfermare l'indirizzo, lo estende – di fatto – anche in relazione ai proventi illeciti. Per la Cassazione, «*gli accertamenti tributari di cui è causa traggono origine da evasione di imposta su vendite di prodotti petroliferi effettuati dalla società partecipata senza contabilizzazione nei libri sociali e dunque di attività di occultamento di ricavi messi in atto dalla stessa società. Non è perciò pertinente il richiamo a redditi che deriverebbero dall'attività delittuosa compiuta solo da taluni soci che non si rifletterebbe sulla posizione degli altri* »;

- con la sentenza n. 10982 del 3.4.2007, dep. il 14.5.2007, una volta acclarata la presunzione secondo cui nelle società di capitali a ristretta base sociale i redditi occulti siano stati distribuiti fra i soci, ne fa discendere l'obbligo per la società di provvedere anche alle ritenute alla fonte su tali redditi. Del resto, prosegue la Corte, «*ex art. 5, comma 1, del D.P.R. n. 597/1973 i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, che hanno nel territorio dello stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. E nella specie si tratta appunto di redditi accertati nei confronti della società resistente a seguito di maggior redditi accertati in capo a società in accomandita semplice di cui la F. resistente era partecipante in varia misura*»»; nello stesso senso vd. anche Cass. n. 20851/2005, con il conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta. Del resto, prosegue la Corte, «*ex art. 5, comma 1, del D.P.R. n. 597/1973 i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, che hanno nel territorio dello stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. E nella specie si tratta appunto di redditi accertati nei confronti della società resistente a seguito di maggior redditi accertati in capo a società in accomandita semplice di cui la F. resistente era partecipante in varia misura* »;
- con la sentenza n. 21415 del 28.9.2007, dep. l'11.10.2007, ha ritenuto legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, non ricorrendo il divieto di presunzione di secondo grado. La Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia, «*atteso che la sentenza impugnata è stata resa in violazione del principio elaborato da questa Corte (sentenza n. 7174/2002) e secondo il quale, nel caso di società a ristretta base sociale, è ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati, la quale non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale* ». Pertanto, ove, come nella specie, si versi dinanzi ad una società di capitali a ristretta base sociale, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, attesa la mancanza - trattandosi di utili occulti - di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio (dopo la quale soltanto può essere effettuata la distribuzione degli utili dichiarati), la distribuzione si presume avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli utili sono stati conseguiti (Cass. n. 7564/2003);
- con la sentenza n. 3972 del 19 febbraio 2009, udienza del 19 novembre 2008, ha affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, «*è legittima la presunzione di attribuzione, ai soci, degli eventuali utili extracontabili*

accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti”;

- con la sentenza n. 9519 del 22 aprile 2009 (ud. del 20 marzo 2009), ha ritenuto che *“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, è legittima la presunzione di attribuzione, ai soci, degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente nemmeno la eventuale mera deduzione del profilo per cui l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 6197 del 16/03/2007, n. 20851 del 26/10/2005, n. 16885 del 2003)”. Inoltre, nota la Corte, che “in tema di imposte sui redditi e con riguardo a quelli di capitale, nel caso di società a ristretta base sociale, è ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati, la quale non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, nella specie la V.R., ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale. Affinché, però, tale presunzione possa operare occorre, pur sempre, sia che la ristretta base sociale e/o familiare - cioè il fatto noto alla base della presunzione - abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio - del resto non contestato da S. e G. - sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi (V. pure Cass. Sentenze n. 7564 del 15/05/2003, n. 7174 del 2002, n. 4695 del 2002)”.*

Francesco Buetto 18 Giugno 2009