

# La presunzione di distribuzione di utili in nero ai soci nelle società di capitali a ristretta base proprietaria

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 12 Maggio 2014

Quando il Fisco accerta maggiori utili contro società di capitali a ristretta base proprietaria spesso presume che i soci abbiano ricevuto dividendi in nero (a cura di Armando Mancuso)

## Accertamenti per presunta percezioni di utili in nero - Premessa

Sempre più spesso si assiste alla notificazione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di atti di accertamento a carico di soci di società di capitali a ristretta base sociale, in cui vengono agli stessi imputati maggiori redditi (a titolo di reddito di capitale), attribuiti proporzionalmente alla partecipazione sociale posseduta, derivanti dalla presunta percezione di utili distribuiti extracontabilmente.

Tali recuperi seguono "pedissequamente" all'accertamento di maggiori ricavi nei confronti della società, anche senza che quest'ultimo accertamento si sia reso definitivo<sup>1</sup> e, pertanto, senza la certezza che quei ricavi, a ben vedere, si siano effettivamente realizzati (prima di essere distribuiti presuntivamente ai soci come utili).

La Suprema Corte ammette pacificamente la legittimità di tale presunzione, sulla base del principio secondo cui

*"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria e*



*la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti”<sup>2</sup> .*

Sulla gravità, precisione e concordanza della presunzione semplice di distribuzione di utili extracontabili, sul nesso inferenziale e sul divieto di doppia presunzione

Viene da chiedersi se la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci di ristretta base societaria, potendosi qualificare come semplice (a partire da Cass. trib. n. 16885/03 ; cfr., in merito, le recenti Cass. n. 238 del 9 gennaio 2014 ; idem, Cass. n. 27171/2013) sia in grado di per sé sola di integrare anche il requisito della gravità, precisione e concordanza richiesto dal c.c. (art. 2729) ai fini della sua ammissibilità.

In realtà, “a monte” è lecito dubitare della correttezza dello stesso ragionamento inferenziale, nel momento in cui si intende far derivare da un “fatto noto”, per induzione, un “fatto ignorato”.

Ai sensi dell’art. 2727 del c.c., difatti, “Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”.

Nel caso di specie l’Amministrazione Finanziaria pretende di desumere dal fatto che la compagine societaria sia limitata a pochi soci, magari legati da vincolo di parentela, l’ulteriore conseguenza che agli stessi soci vengano distribuiti extracontabilmente degli utili.

In proposito negli avvisi di accertamento (anche al fine di anticipare una possibile eccezione di parte, in ordine alla violazione del divieto di doppia presunzione) si legge sovente che

*“(…) nel caso il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi accertati nei confronti della società, bensì dalla ristretta base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che normalmente caratterizza la gestione sociale”.*

Occorre anzitutto interrogarsi sulla esistenza (e validità logico – giuridica) del nesso inferenziale, nel senso che la conseguenza che si vuole trarre dall’antefatto (la ristretta base sociale) non è necessariamente collegata con il postfatto (la effettiva realizzazione di utili).

Ossia, non è plausibile ritenere che la sola circostanza della ristretta base societaria possa anche far presumere realizzati necessariamente dei maggiori ricavi (poi distribuiti sotto forma di utili extracontabili ai soci).

E' questa, difatti, solo una delle possibili situazioni che possono verificarsi nella realtà, ben potendo, invero, accadere qualcosa di assolutamente diverso, e cioè che la ristretta base societaria a causa di dissidi interni e/o di una gestione non accorta, ad esempio, possa non procedere affatto ad una distribuzione di utili ai soci (ed, a monte, ad una realizzazione di ricavi occulti), ma addirittura portare alla decozione e al fallimento dell'impresa.

Si tratta di due ipotesi altrettanto plausibili, di talchè non si vede perché necessariamente debba darsi preferenza all'una (realizzazione di maggiori ricavi, poi distribuiti extracontabilmente) piuttosto che all'altra (mala gestio, crisi fallimento).

In buona sostanza, è una forzatura logica, prima ancora che giuridica, quella di far discendere una conseguenza nefasta per i soci (recupero di maggiori imposte nei loro confronti) da una mera eventualità (realizzazione di maggiori ricavi da parte della società), tutta da provare.

Il punto debole del ragionamento inferenziale, cioè, è proprio il mancato accertamento della effettiva realizzazione di utili occulti, senza la prova della quale la presunzione stessa non potrebbe/dovrebbe operare.

L'esistenza (o meno) degli utili non può essere considerata assodata – fino alla definitività dell'accertamento in capo alla società - e, pertanto, non può evidentemente costituire il presupposto della fattispecie “distribuzione extracontabile di utili, presunta sulla base della ristretta compagine sociale”, né tantomeno la “ristretta compagine sociale” può da sola rappresentare una presunzione grave, precisa e concordante di realizzazione di utili occulti, in assenza di elementi esterni e/o probatori di riscontro.

Secondo la dottrina<sup>3</sup> le presunzioni semplici, quelle “liberamente apprezzabili dal giudice”, ed ammesse purchè “gravi, precise e concordanti”, ai sensi dell'art. 2729 c.c., non esigono un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale tra fatto noto e quello ignoto, ma implicano la consequenzialità tra i due fatti in termini di ragionevole certezza.

Nel ribadire il divieto di doppia presunzione o presunzioni di secondo grado<sup>4</sup>, sulla base della constatazione che le presunzioni semplici, ai sensi dell'art. 2727 c.c., sono “le conseguenze che il

giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato”, un consolidato orientamento del giudice di legittimità prescrive che gli elementi che costituiscono la premessa (della presunzione) debbano avere il carattere della certezza e della concretezza (ex plurimis, Cass. n. 5045/2002 ; Cass. n. 6033/94).

Secondo Cass., sent. n. 22531/07 (idem, Cass. n. 27032/07), in mancanza di prova legale stabilita dalla legge, e fermo restando il divieto di praesumptio de praesumpto, non può ricavarsi il fatto ignoto da altro fatto a propria volta ignoto, ritenuto sussistente in virtù di esclusiva deduzione logica, dato che l'accertamento soggiace alle ordinarie regole in tema di onere della prova.

Ossia, non può ricavarsi il fatto ignoto - distribuzione occulta di utili - da altro fatto ignoto - la effettiva realizzazione di quegli stessi utili -.

Non sfugge a chi scrive che il Supremo Giudice abbia talora argomentato in maniera diversa nel senso che, pur mantenendo una posizione di chiusura nei confronti delle presunzioni di secondo grado, ha qualificato il ragionamento presuntivo quale unica presunzione, comprensiva di più passaggi logici (spesso proprio nel tentativo di negare l'esistenza di una doppia presunzione in tema di accertamento di utili extracontabili).

Ciò nondimeno la dottrina non ha mancato di evidenziare trattarsi di un semplice escamotage adottato al fine di superare il divieto di cui all'art. 2727 cit. : “bloccato il fatto noto da cui si parte nel processo cognitivo, si chiamano passaggi logici tutte le stazioni di transito attraverso cui si ottiene il maggior imponibile”<sup>5</sup> .

Ma v'è di più.

A ben vedere è lecito pensare che si realizzi nel caso de quo proprio una presunzione di secondo grado (c.d. praesumptio de praesumpto), atteso che qualora la realizzazione di utili non sia accertata con obiettivi margini di sicurezza e veridicità, non può – a meno di non saltare una serie di “passaggi logici” - ritenersi (anche presuntivamente) provata la differentefattispecie della distribuzione degli utili extracontabili a soci di società ristretta.

Perché la presunzione di distribuzione possa operare è, viceversa, necessario che sussista quantomeno un valido accertamento definitivo a carico della società (nel senso summenzionato di fornire prova della realizzazione degli utili, se pur “timidamente” : cfr. Cass. n. 15334/2013).

E dovrebbe rientrare nei compiti (esclusivi) del giudice di merito il giudizio sull' idoneità degli elementi presuntivi, essendo il relativo apprezzamento sottratto al controllo di legittimità, se sorretto da motivazione immune da vizi logici o giuridici.

In realtà, c'è chi ha fatto notare<sup>6</sup> che

*“non sempre la Corte mantiene il suo sindacato entro limiti rigorosi di controllo della motivazione del giudice di merito, e sovente si ha l'impressione che elabori “proprie presunzioni” (...) quindi la Corte cassa le sentenze che non si adeguano alle presunzioni ritenute per vere dalla Corte ; è, ad esempio, accaduto in riferimento alla presunzione secondo cui gli utili occulti delle società a ristretta base azionaria si presumono distribuiti occultamente ai soci”.*

Palese, viceversa, l'utilizzo di una doppia presunzione, segnatamente nel momento in cui si dovesse correlare una presunzione semplice (presunzione di realizzazione di utili fondata su meri indizi<sup>7</sup>) con altra presunzione semplice (presunzione di distribuzione di quegli utili ai soci, in caso di ristretta base partecipativa).

Sul divieto di correlare due presunzioni semplici, vd. anche Cass. n. 1023/08 nonché Cass. n. 12246 del 19.05.2010.

Occorre un dato certo - conseguimento effettivo di utili - da cui fondatamente dedurre il fatto ignoto della distribuzione di dividendi ai soci : vd. in particolare, Cass., ord. n. 2593 del 03.02.2011, nonché Cass., n. 4695/02.

In conclusione sul punto, l'Amministrazione Finanziaria che basasse la motivazione del proprio accertamento a carico dei soci - e il giudice che vi accedesse acriticamente - solo sulla summenzionata presunzione (semplice) della ristretta compagine societaria, senza attendere che l'accertamento a carico della società sia divenuto definitivo, incorrerebbe senz'altro quantomeno in un insanabile vizio di motivazione, trattandosi di “affermazione apodittica che costituisce solo una motivazione apparente in quanto non spiega sulla base di quali elementi concreti il giudice” (e, pertanto, prima di esso l'ufficio accertatore) “abbia fondato l'accertamento”: *expressis*, Cass. trib. n. 14046/2009.

## **Sulla necessità che l'A.F. fornisca prova altresì della effettiva distribuzione dei presunti utili ai soci**

Occorre viepiù considerare che l'acritica applicazione del sillogismo "ristretta base societaria = complicità tra soci; complicità tra soci = realizzazione di utili extracontabili (?); Ergo realizzazione di utili extracontabili = distribuzione occulta di utili", non può essere considerata sufficiente a giustificare, in mancanza di prova della effettiva distribuzione dei (presunti) utili ai soci, una rettifica sui redditi a carico degli stessi.

Anche qualora fosse accertata a carico di una società di capitali l'esistenza di utili occulti, non potrebbe automaticamente desumersi la riscossione degli stessi ad opera dei soci, essendo ipotizzabili, con uguale grado di probabilità, conclusioni diverse come, ad esempio, la creazione di riserve occulte da destinare agli usi più diversi, la loro destinazione alla creazione di fondi occulti per il pagamento di poste passive non contabilizzate, etc. : in questi precisi termini cfr. CTR Bari, sent. n. 19/2012.

Secondo il giudice pugliese, difatti, sarebbe indispensabile per l'A.F. dare la prova della reale percezione degli utili da parte dei soci, prima di procedere alla tassazione in capo agli stessi.

Secondo CTR Firenze, sent. n. 144/2012, poi, "Stante il fondamentale principio di rilievo costituzionale che àncora l'obbligazione tributaria all'accertamento della effettiva capacità contributiva dei singoli soggetti, è pur sempre necessario, infatti, che l'imposizione tributaria si fondi su circostanze concrete e non già astratte o meramente ipotetiche, e comunque non soltanto sull'unico elemento di presunzione addotto dall'ufficio, vale a dire la ristrettezza della base azionaria della società".

### **Conclusioni**

Quella sulla distribuzione degli utili extracontabili a soci di società di capitali a ristretta base azionaria è solo una delle tante presunzioni (questa volta di creazione giurisprudenziale) utilizzate dall'Amministrazione Finanziaria nell'accertamento delle imposte sul reddito, contribuendo probabilmente a scardinare ancor più quella già fragile certezza del diritto in ambito tributario.

Ci si riferisce, in particolare, alla forzatura di una tassazione per trasparenza a carico dei soci di società di capitali, come si trattasse di una società personale<sup>8</sup>.

Non si sentiva la necessità dell'ennesima presunzione nell'accertamento sul reddito, anzi ad essere franchi se ne poteva fare a meno.

Quello di cui si avverte sempre più il bisogno da parte dei cittadini, viceversa, in un periodo di crisi europea e mondiale che sembrano infiniti, è di potersi sicuramente fidare di chi – pubblica amministrazione – è deputato al compito di accertare che le imposte siano sì corrisposte da tutti, ma in ragione della effettiva capacità contributiva di ciascuno.

La presunzione di colpevolezza e di evasione non possono, a modesto parere dello scrivente, andare nella giusta direzione di un sereno rapporto tra fisco e contribuenti.

12 maggio 2014

Armando Mancuso

1 Perché, ad esempio, emesso a ridosso della scadenza dei termini per l'accertamento.

2 Da ultimo, cfr. Cass., ord. n. 5035 del 04.03.2014.

3 Cfr. P. Burla – A. Nastasia, L'accertamento attraverso presunzioni di secondo grado, ne il fisco n. 9/08, pg. 1-1577 e ss..

4 Secondo il noto brocardo latino, "Praesumptum de praesumpto non admittitur".

5 Così, M. Capello, Presunzioni semplici e divieto di doppie presunzioni in materia fiscale, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria n. 4/2000, pg. 358.

6 Così, M. Cicala, La funzione creativa delle presunzioni nella giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione, ne il fisco n. 38/2004, pg. 1-6467, il quale proprio a proposito della presunzione di distribuzione di utili extracontabili ha usato l'espressione di "presunzione punitiva".

7 E, comunque, in ogni caso di mancata definitività dell'accertamento a carico della società.

8 Come noto, ai sensi dell'art. 5 c. 1 del TUIR "I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".