

Società a ristretta base familiare e distribuzione di utili occulti ai soci: attenzione!

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 30 Maggio 2016

In caso di accertamento contro una società a base familiare, il fisco dispone di tantissime armi per qualificare con successo eventuali utili in nero come dividendi erogati ai soci.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 1139 del 22.01.2016, è tornata sul tema della distribuzione occulta di utili a soci di una società a ristretta base societaria.

Nel caso di specie il contribuente era socio, per il 50%, delle quote di una srl e il residuo 50% delle quote apparteneva al fratello.

La Commissione tributaria regionale della Puglia, rigettandone l'appello, aveva dunque ritenuto fondata la pretesa, manifestata con l'avviso di accertamento, della maggiore Irpef sul reddito di partecipazione alla compagine societaria, a seguito dell'emersione, nella verifica fiscale a carico di quest'ultima, di costi ritenuti indeducibili perché riferiti ad acquisti fittizi di olio.

Il contribuente ricorreva in Cassazione e denunciava vizio di motivazione della decisione in merito alla prova della percezione degli utili extrabilancio (la rettifica riguardava in particolare il socio, tassato su presunti avanzi per cassa). Secondo il ricorrente, infatti, tale prova doveva essere riferita alla specifica posizione del socio e non a fatti istruttori appurati a carico della società.

Il contribuente denunciava poi violazione dell'art. 2697 cod. civ. sulla ripartizione dell'onere probatorio, anche considerato che, in caso di contestazione per fatturazioni inesistenti, doveva ricadere sull'amministrazione l'onere probatorio riferito alla presunta fittizietà delle fatture, non potendo essere il



contribuente onerato della prova dell'esistenza delle medesime, se non dopo che l'ufficio avesse assolto al proprio onere probatorio, e dovendo tale prova comunque consistere in fatti dimostrati e non solo affermati.

Con un terzo motivo di ricorso, infine, il contribuente lamentava la violazione dell'art. 38, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 42 del d.P.R. n. 917 del 1986, laddove la decisione della Commissione Tributaria Regionale aveva, a suo dire, di fatto violato l'autonomia patrimoniale delle società di capitali assimilate alle società di persone, con riguardo alla multilateralità (rispetto ai soci) degli effetti delle verifiche fiscali, ignorando il deficit probatorio/motivazionale sull'imputazione diretta ai soci degli utili extra bilancio.

I giudici di legittimità, tuttavia, ritenevano i motivi di ricorso infondati, chiarendo che

"in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili ove sussista, a carico della società medesima, un valido accertamento di utili non contabilizzati, che ricorre anche quando esso derivi dalla quantificazione dei profitti contenuta in altra sentenza, pronunciata nei confronti della società, non ancora passata in giudicato, sicché, in tale evenienza la decisione nei confronti dei soci non viola l'art. 2727 cod. civ., incombendo sulla parte, che ne contesti il fondamento, censurare la pronuncia per violazione dell'art. 295 cod. proc. civ. atteso il rapporto di pregiudizialità tra i giudizi" (cfr anche Cass. n. 5581 del 2015).

La Corte evidenziava inoltre come la Commissione tributaria regionale si fosse comunque fatta carico, nel caso di specie, di verificare la fondatezza della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale a carico della società, di cui aveva comunque escluso la definitività, la quale, rigettando il ricorso della società aveva confermato l'avviso di accertamento del maggior reddito nei confronti della srl.

Anzi il collegio, "per puro scrupolo decisionale ed onde eliminare ogni dubbio avanzato dal ricorrente appellante", aveva anche riesaminato, in modo più esaustivo, l'oggetto in fatto ed in diritto della sentenza ed aveva rilevato che da parte dell'ufficio non vi era stato alcun difetto di motivazione o lesione del diritto alla difesa, nessun richiamo acritico ai pvc e nessuna doppia presunzione.

La Gdf infatti aveva nel caso di specie accertato che un fornitore non aveva l'olio che risultava venduto alla società e tanto non in base a delle presunzioni ma ad accertamenti approfonditi, che non erano stati

contestati da prove contrarie.

La società, di cui il ricorrente era socio al 50%, non aveva del resto mai dimostrato, con documenti probanti, che tali acquisti erano stati effettivamente effettuati.

La Suprema Corte ribadiva comunque il principio secondo cui "in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci, che, in tal caso, caratterizza, normalmente, la gestione sociale" (cfr. Cass. n. 25271 del 2014).

L'utile della società accertato, non riportato nelle scritture contabili ed in ordine al quale la società non aveva dimostrato fosse stato portato in aumento dello stato patrimoniale o avesse avuto altra destinazione, doveva dunque presumersi fosse stato diviso fra i soli due soci in ragione della loro partecipazione azionaria, laddove peraltro, nella specie, il fatto noto non era costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza della base sociale (cui si aggiungeva anche il ristrettissimo vincolo familiare), e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci.

La sola ristrettezza della compagine sociale è dunque in questi casi sufficiente a fondare la presunzione semplice della distribuzione di utili non contabilizzati, essendo ormai consolidato l'orientamento giurisprudenziale per cui, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima la presunzione di attribuzione "pro quota" ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria.

Tale presunzione, fondata sul disposto dell'art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, determina infatti un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

E dunque, una volta che sia stato stabilito che la titolarità delle azioni e l'organizzazione aziendale sono concentrate in una stretta cerchia personale o familiare, il giudice di merito non può escludere la distribuzione ai soci di utili non contabilizzati, limitandosi a prender atto della inapplicabilità dell'art. 5, D.P.R. n. 917/1986.

Né ricorre in tali casi il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma, come appunto evidenzia anche la Corte nel caso di specie, 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.

E' dunque in questi casi specifico onere del contribuente provare che gli utili extracontabili accertati in capo alla società abbiano avuto una destinazione diversa dalla distribuzione ai soci, allegando fatti e circostanze che escludano la distribuzione di utili, ovvero attestino l'accantonamento od il reinvestimento degli stessi.

Laddove poi la responsabilità a carico della società sia stata accertata con accertamento definitivo o sentenza passata in giudicato, sarà del tutto irrilevante cercare di dimostrare la diversa circostanza che la società non avesse in realtà realizzato i ricavi 'in nero' contestati ed accertati in via definitiva, cercando di rimettere in discussione gli argomenti attinenti i recuperi effettuati in capo alla società.

Così facendo il contribuente, oltre a formulare eccezioni che gli sono precluse, ometterebbe infatti di fornire la sola prova contraria che, per quanto sopra detto, lo potrebbe mandare esente da responsabilità.

Nella fattispecie, infatti, analogamente a quanto accade nell'ipotesi disciplinata dall'art. 5 del Tuir per le società di persone, al socio vengono imputati pro quota gli utili extrabilancio definiti in capo alla società, e pertanto l'accertamento emesso in capo a tale soggetto è una mera conseguenza dell'avviso di accertamento dell'ente, ed è unicamente l'accertamento societario che determina il quantum accertabile in capo al socio, salvo il caso in cui quest'ultimo faccia valere proprie situazioni personali in grado di incidere sull'accertamento emesso a suo carico.

I ricavi non contabilizzati, non entrati nelle casse sociali, sono infatti naturalmente considerati distribuiti ai soci in quanto tali (uti soci), quindi senza nessun altro titolo giuridico che la qualità rivestita.

Gli elementi che consentono il recupero sono infatti costituiti dalla differenza tra l'accertato ed il dichiarato (somma da distribuire), il fatto che tale somma non è stata impiegata all'interno dell'impresa, la natura e la funzione pratica delle poste recuperate, il carattere ristretto della compagine sociale e infine la causa tipica del contratto di società (divisione degli utili derivanti dall'attività sociale).

Né si può del resto ritenere che tali utili, una volta accertati in capo alla società e dunque soggetti, “di forza”, a ritenuta, non debbano essere poi ripresi a tassazione in capo al socio, in quanto la ritenuta sarebbe, per sua natura, a titolo di imposta.

Infatti tale conclusione, ammettendo che comunque non ci sia stata alcuna delibera di distribuzione e che gli stessi utili, in nero, non siano stati indicati in bilancio, sarebbe intrinsecamente contraddittoria, laddove faccia rivivere i meccanismi, violati, della ritenuta e della sostituzione di imposta.

La quota attribuita in via di accertamento al socio non può dunque essere considerata al netto delle imposte che la società è tenuta a pagare, in quanto, trattandosi di ricavi extracontabili, almeno in riferimento a quelle poste, non sussiste più alcun vincolo di bilancio (e quindi fiscale) tra socio e società.

30 maggio 2016

Giovambattista Palumbo