

Società a ristretta base azionaria legittima la presunzione dei maggiori utili in capo ai soci anche per i proventi illeciti

Gianfranco Antico

La legittimità o meno della presunta distribuzione in capo ai soci degli utili non contabilizzati da parte delle società a ristretta base azionaria è da sempre oggetto di un vivace dibattito dottrinario¹ e giurisprudenziale. ([sullo stesso argomento vedi anche l'intervento del Dott. Danilo Sciuto](#))

Per le società di capitali, di norma, vige, ai fini tributari, la netta separazione tra la società e i singoli soci, così che l'imputazione degli utili avviene dietro formale deliberazione, che ne indica anche i limiti.

Tuttavia, gli uffici finanziari, nel corso di questi anni, non hanno mancato di rilevare che la separazione tra la posizione della società di capitali e quella dei soci non può costituire un muro insuperabile, per le società a ristretta base azionaria e/o familiare, quando risulti acclarata l'esistenza di maggiori utili, derivanti magari da ricavi non contabilizzati, e percepiti fuori bilancio².

Di converso, la presunzione di distribuzione di utili ai soci non è sostenibile nei confronti di società caratterizzate da un azionariato diffuso, in presenza di interessi differenziati.

La difesa dei soci, davanti a questo tipo di accertamenti, si poggia, in genere, sulla violazione del divieto della doppia imposizione in contrasto con l'art. 67 del D.P.R. n. 600/73 (con il primo accertamento, l'ufficio *chiama* la società a pagare l'Irpeg sul maggiore imponibile, e, con gli accertamenti successivi, *chiama* i soci a pagare l'Irpef, sulla quota di utili loro imputata), e sul fatto che l'onere della prova incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Il pensiero della giurisprudenza

La legittimità di tale interpretazione presuntiva - imputazione in capo ai soci dei maggiori redditi accertati in capo alla società - in presenza di società a base familiare, o comunque a ristretto azionariato, è stata ritenuta legittima dalla Corte di Cassazione già diversi anni fa, con la sentenza

¹ Sul tema cfr. un nostro precedente intervento, Antico, *Società a ristretta base azionaria. Presunzioni dei maggiori utili in capo ai soci*, in " *La settimana fiscale*", n. 42/2006, pag. 30

² In genere, l'ufficio, contemporaneamente alla rettifica in capo alla società di capitali, provvede a notificare gli avvisi di accertamento in capo ai soci, con la seguente motivazione : visti gli elementi in possesso di quest'ufficio, dai quali risulta che la S.V. è socia per la quota del 30% della società di capitali Bianchi s.p.a.; visto l'accertamento effettuato da questo ufficio a carico della predetta società e notificato in data 5.5.2000, che in copia si allega, dal quale emergono ricavi non contabilizzati derivanti da indagini bancarie; tenuto conto del disposto del comma 3, dell'art.38, del D.P.R.n.600/73, che espressamente si richiama all'art.2729 del codice civile circa l'assunzione di dati e notizie, anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti; considerato che ricorrono gli estremi della predetta normativa per il rilievo unico dell'avviso di accertamento in capo alla società, che data la sua natura si ritiene utile non distribuito ai sensi dell'art. 44, del T.U.n.917/86; preso atto che la giurisprudenza di merito e della Corte di Cassazione hanno ritenuto che l'accertamento nei confronti di una società di capitali a ristretta base familiare di un utile tassabile superiore a quello portato in bilancio costituisce circostanza di fatto idonea a far presumere che detto maggior utile sia stato in effetti distribuito anche ai soci in aggiunta a quanto da essi dichiarato alla stregua del bilancio; si imputa alla S.V. l'importo di 30.000 euro, pari alla percentuale del 30%, quale utile distribuito e non tassato.

Il commercialista telematico

19.2.1990, n. 11785, che ha affermato che la ristretta base azionaria costituisce, da sola, la prova presuntiva di distribuzione degli utili ai soci, capovolgendo così l'onere della prova.

La stessa Cassazione, con sentenza n. 4695 del 18.10.2001, depositata il 2.4.2002, ha confermato che la ristretta base familiare di una società di capitali può costituire il fatto noto che consente all'ufficio di risalire, in via di presunzione, a quello ignorato della distribuzione ai soci del maggior utile non contabilizzato.

A distanza di pochi anni³ – sempre la Cassazione – sentenza n. 21573 del 23 giugno 2005 (dep. il 7 novembre 2005) – ha affermato che qualora il socio di una società a ristretta base azionaria deduca di aver presentato denuncia penale contro l'amministratore, sul cui conto personale sono stati rinvenuti gli utili occultati, il giudice di merito deve valutare se questi elementi indiziari siano tali da vincere la presunzione secondo cui gli utili occulti di una società a ristretta base azionaria vengono percepiti dai soci. Per la Corte, *" questa imputazione si basa su di una regola di esperienza secondo cui, anche nelle società di capitali in cui i partecipanti costituiscono un gruppo ristretto, tanto più se unito da vincoli più o meno stretti di solidarietà familiare, nella normalità dei casi si può ragionevolmente ritenere che gli utili occultati siano stati distribuiti proporzionalmente ai singoli soci così come avviene per tutti gli utili nelle società di persone, per i quali il principio dell'imputabilità dei profitti ai soci indipendentemente dalla loro effettiva percezione è sancito legislativamente dall'art. 5, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".* Infatti, in tutte le società il patrimonio sociale, e gli stessi utili, appartengono proporzionalmente a tutti i soci. E quindi, *" per smentire questa presunzione di distribuzione proporzionale ai soci degli utili non contabilizzati è necessario dimostrare che abbiano avuto un'altra diversa destinazione, mentre va escluso che per distribuirli occorresse una deliberazione formale proprio perché quegli utili erano stati occultati e perciò l'operazione inevitabilmente non poteva essere effettuata neppure essa in forma palese. Né poteva rilevare che il singolo socio rivestisse cariche o responsabilità sociali".* La Corte si sofferma pure sul peso della quota: *" non appare esatta la valutazione del contribuente secondo il quale un socio che, come lui, detenesse, soltanto il 12,5 per cento del capitale sociale non poteva essere considerato socio di una compagine a ristretta base sociale", dal momento che " in realtà i soci erano cinque in tutto, un altro di essi era il fratello del signor A.L., e che i due fratelli insieme detenevano il 25 per cento del capitale".* In ordine al procedimento presuntivo utilizzato siamo in presenza di *" una presunzione semplice, provvista certo di una propria validità di fondo, ma basata sostanzialmente sull'id quod plerumque accidit".*

E la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci degli utili non contabilizzati di una società di capitali, ristretta base azionaria (nel caso di specie, con due soci: marito e moglie), non viene meno per il fatto che, in sede penale, sia stato accertato che il socio di minoranza (la moglie) non aveva partecipato alla gestione aziendale, semmai avrebbe potuto assumere rilievo una controversia civile promossa contro l'amministratore ex art. art. 2392 del codice civile (così si esprime la Cassazione con la sentenza 26.10.2005, n. 20851). Infatti, *" la circostanza che unico*

³ Si segnalano, comunque, altri precedenti : Cass. 25.7.2002, n. 10951; Cass. 15.5.2003, n. 7564

Il commercialista telematico

regista della società è stato il socio di maggioranza rinviato a giudizio e condannato con patteggiamento ex art. 444 del codice di procedura penale, anche a voler prescindere dalla mancata indicazione di aver prodotto in giudizio la sentenza di condanna, è dimostrativo dell'assunzione della responsabilità penale del socio gestore ex art. 445, comma 1, del codice di procedura penale e, quindi, del compimento di atti illeciti connessi con la extracontabilità, la quale, di per sé sola, funge da presupposto per la rilevanza tributaria dei fatti non contabilizzati nei confronti degli altri soci, pur esenti da responsabilità penale. Per le medesime ragioni, quindi, perde ogni rilevanza, a fini tributari, anche il fatto n. 4), cioè la circostanza che la ricorrente è rimasta estranea ad ogni attività gestoria ed è stata, quindi, assolta con sentenza istruttoria per non aver commesso il fatto, mentre ben altra rilevanza, rispetto alla difesa nella sola sede penale, avrebbe potuto avere l'iniziativa processuale di difesa che la ricorrente avesse intrapreso in sede civile per far valere la responsabilità dell'amministratore della società ex artt. 2392 e seguenti del codice civile (sul punto vd. Corte di Cassazione 22 maggio 2002, n. 7492)".

Di recente, con la sentenza n. 11724 del 6.4.2006, dep. il 18.5.2006, la Suprema Corte ha affermato che costituisce *ius receptum*, nella giurisprudenza di legittimità, il principio secondo il quale nell'accertamento di maggior base imponibile a carico di una società di capitali a ristretta base azionaria non occorre una prova specifica dell'attribuzione al socio degli utili non contabilizzati, operando una presunzione relativa di ripartizione *pro quota* superabile dal contribuente tramite prova contraria e con la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati ovvero reinvestiti. Secondo la Corte, " non vi è motivo per discostarsi da tale orientamento giurisprudenziale nel caso di specie, così che la sentenza impugnata, che ad esso non si è uniformato senza convincente motivazione, deve essere cassata, con rinvio della controversia ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, affinché la lite sia decisa facendosi corretta applicazione del principio di diritto innanzi ribadito".

L'ultima sentenza della Cassazione

L'ultimo intervento della Cassazione – sentenza n. 25689 del 26 ottobre 2006 (dep. il 4 dicembre 2006) – ci sembra di estremo interer, poiché nel riconfermare l'indirizzo, lo estende – di fatto – anche ai proventi illeciti: il principio secondo cui si presume che nelle società di capitali a ristretta base sociale i redditi occulti siano stati distribuiti fra i soci trova applicazione anche in relazione ai proventi di attività illecita. E' questa la massima della sentenza.

Il processo trae origine da un avviso di accertamento eseguito a carico della S.r.l. P., e dalle successive riprese a tassazione a carico di uno dei soci della predetta società (50 %), ai fini Irpef ed Ilor per le annualità 1975 e 1976.

Ricorreva il contribuente assumendo di essersi dimesso dalla carica di amministratore unico l'11 dicembre 1974 senza più interessarsi delle vicende sociali e dunque rimanendo estraneo agli illeciti tributari che avevano portato agli accertamenti a carico della società, avendo egli nell'occasione dichiarato unicamente il reddito derivante dalla propria attività di rappresentante di commercio.

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva i ricorsi escludendo il nesso causale tra gli illeciti compiuti tramite la società e la distribuzione di presunti utili ai soci.

La sentenza veniva confermata dalla Commissione tributaria regionale di Milano, la quale rilevava che la S.r.l. aveva personalità giuridica distinta da quella dei singoli soci ai quali non potevano farsi risalire illeciti commessi da altri.

Il commercialista telematico

La decisione veniva riformata dalla Commissione tributaria centrale che - accogliendo l'impugnazione dell'ufficio - da un lato rilevava che essendo ad ogni effetto R.M. socio per la quota del 50 per cento e compartecipe degli utili prodotti restava irrilevante l'eccezione estraneità ai fatti delittuosi addebitati alla società; dall'altro assumeva che, essendo quest'ultima a ristretta base azionaria con quote suddivise in parti uguali tra i due soci, legittimamente l'ufficio aveva proceduto all'accertamento sintetico a sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.

Ricorre per la cassazione della sentenza R.M. svolgendo due mezzi di censura:

1) Violazione dell'art. 14, comma 4, della L. n. 537/1993 nonché illogica e contraddittoria motivazione posto che la norma richiamata fondava la tassazione dei proventi illeciti solo allorché risultava provato da parte dell'amministrazione che le somme derivanti da reato erano entrate nell'effettiva disponibilità dell'autore;

2) Violazione dell'art. 38, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 nonché omessa e/o insufficiente motivazione, non avendo l'ufficio dimostrato in alcun modo l'avvenuta percezione dei proventi asseritamente distribuiti al socio *pro quota* mediante indici rilevatori di capacità di spesa od accertamenti di tipo bancario.

Per la Cassazione, è infondato "il primo motivo di ricorso che incide sul riparto dell'onere della prova che - al cospetto di redditi derivanti da attività delittuosa (*pretium sceleris*) - si atteggierebbe diversamente - secondo l'assunto del ricorrente - rendendo inoperante la presunzione di distribuzione dei ricavi non contabilizzati nell'ambito di ristrette compagnie sociali in mancanza di dimostrazione da parte dell'ufficio dell'effettiva percezione".

La Corte precisa che "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".

Inoltre, la circostanza che R.M. si fosse dimesso dalla carica di amministratore unico, successivamente disinteressandosi delle vicende societarie, non ne ha fatto venire meno la qualità di socio al 50 per cento, con diritto alla compartecipazione degli utili.

Dal punto di vista giuridico - tributario, l'art. 14, comma 4, della L. n. 537/1993 stabilisce che nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del T.U. n. 917/86, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale e amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale, e che i relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria.

Sul punto, i giudici Supremi richiamano precedenti pronunciamenti (ex multis, Cass. n. 11148/1996 e n. 13335/2003) secondo cui tale disposizione "costituisce l'interpretazione autentica della normativa contenuta nel D.P.R. n. 917/1986 e criterio ermeneutico decisivo per giungere ad identica conclusione anche in riferimento alla precedente disciplina. Pertanto non si possono evincere metodi differenziati sull'utilizzazione della presunzione di riparto fino a esigere una prova rafforzata dell'effettiva percezione allorché i proventi risultino comunque collegabili ad operazioni non dichiarate poste in essere da una società a ristretta base azionaria che non li abbia contabilizzati, tanto bastando a far logicamente presumere l'attribuzione *pro quota* ai soci - per il vincolo di solidarietà e di reciproco controllo che li avvince - di quegli utili in nero, salva la contraria dimostrazione che tali maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti".

Trova ragione di rigetto anche il secondo motivo di ricorso al primo, poiché intimamente connesso: infatti, "la Commissione centrale non ha esaurito il suo giudizio unicamente su tale - e del resto sintomatico - rilievo (quale è la presenza nella compagine di due unici soci a partecipazione paritetica) ma lo ha accompagnato dalla considerazione della certezza del reddito occultato e dall'assenza di qualsiasi elemento ricavabile dalle scritture contabili idoneo a porre in forse l'attribuzione ai singoli soci. Argomentazione di merito questa che investe le fonti del convincimento del giudice nella scelta delle risultanze - ritenute più confacenti a dimostrare i fatti di causa la cui motivazione - sintetica ma sufficiente - resta perciò esente da censura".

Augusta, dicembre 2006

Gianfranco Antico