

Qualcosa si muove sulla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili

(Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. Ed Est. Montanari – Sent. n. 173 del 12 Marzo 2019, dep. il 23 agosto 2019)

A cura di Giuseppe Giamportone - Avvocato in Palermo – Consigliere CAT di Palermo

La sentenza di cui si offre un commento affronta il problema dell'applicabilità della presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili nell'ipotesi di un accertamento in capo alla società riguardante un disconoscimento di costi, da cui sia, ovviamente, derivato un maggior reddito imponibile.

Prima di affrontare il tema trattato dalla sentenza in commento, s'impone una breve e, per quanto possibile, sintetica premessa sull'accertamento alle società c.d. a ristretta base partecipativa.

L'accertamento sulle società considerate a ristretta base familiare o partecipativa si fonda su una figura creata dalla giurisprudenza, in totale assenza, dunque, di una normativa puntuale, con lo scopo evidente di rafforzare la garanzia patrimoniale di una società di capitali a vantaggio dell'Erario.

Questa fattispecie di origine giurisprudenziale, un *ius honorarium* dei giorni nostri, la si raffigura tutte le volte in cui vengono accertati presuntivamente ricavi omessi in capo a società di capitali e principalmente società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata, che si presumono distribuiti occultamente ai soci. La società, pertanto, secondo questa ricostruzione accusatoria è uno schermo utilizzato per conseguire ricavi in nero da parte dei singoli soci¹.

Una prima importante considerazione da fare è che questa presunzione di percezione degli utili extracontabili da parte dei soci si fonda sull'assunto che nella gestione di una società con pochi soci, ma, in assenza di una disciplina organica non si sa quanti, vi sia una sorta di *pactum sceleris* in base al quale si conviene di conseguire degli utili in nero e di non farli transitare dalla contabilità della società ma di farli acquisire direttamente ai soci.

Si legge in qualche documento di prassi dell'Amministrazione Finanziaria che si tratterebbe di una regola di comune esperienza. Tale affermazione, ad avviso dello scrivente, desta qualche perplessità, perché una regola la si può definire tale quando accade normalmente e quasi sempre nel mondo dell'esperienza comune, secondo il c.d. *id quod plerumque accidit*. Ma una tale ricorrenza non è data riscontrarla, né vi sono documenti ufficiali che siano in grado di attestare tale grado di ricorrenza. La verità è che si tratta di un fenomeno che può o meno ricorrere nel campo dell'esperienza, anzi il più delle volte non ricorre; potrebbe altrettanto risultare plausibile, infatti, che con le stesse somme asseritamente evase si siano creati riserve occulte o che siano state

¹ Cass., Sez. V, n. 27778 del 22/11/2017; Cass., Sez. VI, n. 24572 del 18/11/2014; Id., N 18032 del 24/07/2013; Cass., Sez V, n. 5076 del 2/3/2011; Id., n. 9519 del 22/04/2009; Id., n. 6197 del 16/03/2007.

destinate ad altri usi sociali. Sul punto la Giurisprudenza, ammette infatti la prova contraria del contribuente. Prova che a tutta evidenza si caratterizza per essere *diabolica*; si tratterebbe, infatti di una prova negativa di una circostanza (pagamenti in nero, destinazione ad altri fini sociali) che generalmente, anzi nella totalità dei casi, per definizione, non lascia alcuna traccia documentale². Se a ciò si aggiunge che il processo tributario è un processo nel quale, ai sensi dell'art. 7 d. lgs. 546/92, non è ammessa la prova testimoniale, le cose si complicano ulteriormente, risultando davvero impossibile fornire suddetta prova contraria.

Sempre con riferimento alle prove contrarie ammesse dalla giurisprudenza, deve rilevarsi un'altra possibilità per quei soci che siano stati estranei alla gestione, i quali potrebbero dimostrare (ma non si capisce bene attraverso quali strumenti) di essere stati all'oscuro di quanto deciso da altri soci in ordine alla occulta distribuzione di utili non dichiarati. Unica possibilità potrebbe, allora, essere quella per i soci più diligenti, ma soltanto laddove siano sorti contrasti relativi alla gestione, di dimostrare attraverso una qualche corrispondenza con gli amministratori, che a causa proprio di detti ipotetici contrasti non abbiano partecipato al *pactum sceleris*. Chiaramente queste sono ipotesi molto marginali che rivestono una casistica percentuale del tutto trascurabile.

La Corte di Cassazione ritiene comunque che tale fatto (la ristrettezza della base sociale) debba essere oggetto di apposita e puntuale dimostrazione. E non potrebbe essere altrimenti perché, sempre secondo la Cassazione, la ristretta base azionaria è il fatto certo da cui far derivare le ulteriori presunzioni. La definizione di società a ristretta base partecipativa si fonda, come detto, concettualmente sulla considerazione che vi sia un accordo dei soci a conseguire degli utili in nero, extracontabili e di acquisire direttamente questi utili. Afferma testualmente la Cassazione (Sent. n. 29519 del 22/4/2009) *“affinché la presunzione (distribuzione degli utili extracontabili ai soci n.d.r.) possa operare occorre pur sempre che la ristretta base sociale e/o familiare, cioè il fatto noto alla base della presunzione, abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio.*

Lo stesso in Cassazione, Sent. n. 6780 del 5/5/2003, *“occorre pur sempre che la ristrettissima base sociale o familiare della società abbia costituito uno specifico accertamento probatorio idoneo a stabilire che la titolarità delle azioni e l'organizzazione aziendale sono concentrate in una stretta cerchia familiare”.*

Non è ben chiaro, in relazione al numero dei soci, quando questa presunzione possa essere utilizzata. Considerato il fatto che la c.d ristretta base partecipativa si caratterizza per la presenza del c.d. *pactum sceleris* si potrebbe allora affermare che il numero può variare in relazione alla struttura e all'organizzazione della società. Pertanto, non è tanto il numero di soci in sé che rileva, ma la possibilità, in considerazione dell'organizzazione della società, che sia reso possibile l'accordo. Tale accordo si manifesta e quindi la relativa prova da parte del Fisco può essere fornita attraverso determinati indici caratteristici di una gestione societaria che sia finalizzata, appunto, a non far transitare in contabilità utili che, invece, vengono distratti a favore dei soci. Ad esempio, l'organizzazione e la gestione della società da parte di alcuni dei soci, il trattamento nei confronti del personale, dei fornitori, pagamenti frequenti “in nero”, ecc.; indici, in sostanza, dai quali desumere che vi sia un *pactum sceleris* tra i soci. Altro strumento che potrebbe essere utile ai fini di tale dimostrazione, ad avviso dello scrivente, sarebbe quello di effettuare delle indagini patrimoniali

² Cfr. M. Conigliaro, “Ristretta base sociale: l'insostenibile leggerezza della presunzione di distribuzione di utili ai soci”, in *Il Fisco*, n. 29/2017, pag. 2807; L. Lovecchio, “La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nella società a ristretta base sociale”, in *Il Fisco*, n. 20/2014, pag. 1943.

nei confronti dei soci con lo scopo di verificare eventuali acuisiti non giustificati dal loro reddito dichiarato ovvero, ancora più incisivamente, utilizzare delle indagini finanziarie sui conti correnti personali dei soci.

La ristretta base partecipativa, come detto, non può identificarsi, dunque, esclusivamente nel numero dei soci, fatto che di per sé non prova alcunché, ma è un aspetto concettuale, perché postula un modo di agire e di controllo della società anomalo, e decisiva, in tal senso, è l'esistenza di un accordo tra i soci di non rilevare al fisco i guadagni conseguiti utilizzando lo schermo della società. A tal fine, infatti, è ben possibile che si riscontri l'istituto giurisprudenziale della ristretta base sociale in società di grandi dimensioni, in cui tale patto illecito sia concordato soltanto da alcuni soci che hanno un maggiore potere di controllo societario.

Si è sostenuto, poi, che tale meccanismo presuntivo violerebbe il divieto di doppia presunzione di cui all'art. 2727 c.c., poiché dall'accertamento presuntivo di maggiori ricavi si presumerebbe, a sua volta, la loro occulta distribuzione. La Cassazione³, con quello che si potrebbe pacificamente definire un sofisma giuridico, ha chiarito che non si viola il divieto in parola, giacché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi 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. È evidente che il ragionamento presuntivo della ristretta base partecipativa trae la sua origine da un'altra presunzione, quella di accertamento di maggiori ricavi. Sostenere, come fatto dalla Cassazione, che il fatto noto da cui scaturisce il ragionamento presuntivo è costituito dalla ristrettezza sociale, è un modo per spostare il problema. Di fatto, concretamente, si ha una presunzione di maggiori ricavi in capo alla società da cui si presume ulteriormente che tali maggiori ricavi siano stati distribuiti occultamente tra i soci.

Si è in presenza, in altri termini, di due paralleli ragionamenti presuntivi collegati tra loro e generati dall'accertamento, che nella maggior parte dei casi ha natura presuntiva, di maggiori ricavi. Di fatti, affinché possa legittimamente operare tale presunzione, è necessario che sussista un valido accertamento di maggiori ricavi in capo alla società.

Come sostenuto da autorevole dottrina, leggendo la decennale giurisprudenza in materia, sembrerebbe essersi persa la questione essenziale relativa al fondamento giuridico di detta presunzione. Ed, infatti, nella prassi si assiste ad un vero e proprio automatismo da parte dell'Amministrazione Finanziaria e dalla Giurisprudenza, come se si fosse in presenza di una presunzione legale con inversione dell'onere della prova. Tuttavia, le cose non stanno così. Come già detto, non sussiste nessuna disciplina organica in materia; tantomeno esiste una presunzione legale a favore dell'Amministrazione Finanziaria che la dispensi dall'assolvimento di ogni onere probatorio e che dispensi il giudice dalla necessità di valutare la sussistenza della natura qualificata (gravità, precisione e concordanza) del dato presuntivo applicato. Qui si è in presenza, viceversa, di una presunzione semplice che richiede caso per caso la dimostrazione attraverso elementi gravi, precisi e concordanti che da un fatto noto derivi, secondo un apprezzabile rapporto di consequenzialità logica, il fatto ignoto. Nei fatti si è introdotta per via giurisprudenziale una presunzione legale la cui previsione è riservata unicamente ed esclusivamente al legislatore⁴.

³ Cass., Sez. V, n. 15824 del 29/07/2016.

⁴ Cfr. F. Amatucci, "Diritto di difesa e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria", *Corr. Trib.*,

Quanto fin qui sinteticamente esposto deve considerarsi valido anche in relazione ad un accertamento di maggior reddito dovuto, non già a maggiori ricavi omessi, bensì in maniera alquanto peculiare anche in relazione al disconoscimento di costi della società⁵.

È proprio questo il caso della sentenza che si commenta e cioè a dire, un'ipotesi di accertamento in capo alla società di un maggior reddito generato dal disconoscimento di costi ritenuti fittizi e documentati da fatture per operazioni inesistenti, cui ha fatto seguito un accertamento ai soci fondato sulla presunzione in parola.

In tali casi deve osservarsi che il ragionamento di che trattasi incontra alcuni ostacoli e perplessità laddove concretamente non si riscontra la creazione di fondi occulti distribuibili tra i soci. Ci si chiede, allora, quale sia, in casi del genere, il fondamento giuridico di tale meccanismo presuntivo. Deve, però, farsi una necessaria distinzione che pare non sia stata colta dal giudice estensore della sentenza in commento. Un conto è un disconoscimento di costi che deriva da una errata applicazione di norme tributarie, altro è un disconoscimento di costi che deriva dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Nel primo caso, infatti, il costo sarà comunque stato sostenuto dalla società ed il problema sarà relativo alla possibilità o meno di dedurlo fiscalmente dal reddito d'impresa. Nel secondo caso, invece, il costo non sarà stato sostenuto da un punto di vista economico e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti sarà servito proprio per creare fondi occulti il cui utilizzo deve ritenersi illecito. Il caso di scuola è quello dell'amministratore della società che attraverso l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti crei fondi occulti (attraverso fittizi movimenti di cassa) per utilizzarli per finalità personali (nella prassi si sono riscontrati ristrutturazioni di immobili del socio, riparazioni di automobili etc.).

Ebbene, la sentenza in commento è certamente apprezzabile laddove contesta che dal disconoscimento dei costi possa automaticamente trarsi la conclusione che si possano creare flussi finanziari; certamente questo è vero qualora la contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate abbia avuto ad oggetto un disconoscimento di costi effettivamente sostenuti da un punto di vista economico, ma che per motivi di carattere fiscale, quali potrebbero essere anche quelli relativi alla corretta documentazione del costo in parola, non sono deducibili dal reddito d'impresa. Non si ritiene, invece, che in caso di disconoscimento di costi creati attraverso fatture false con relativo movimento fittizio di cassa, si possa condividere l'assunto della decisione in commento. La sentenza della CTP di Reggio Emilia, infatti, aveva ad oggetto esattamente una fattispecie di fatture false e relativamente all'accertamento in capo alla società ha rigettato il ricorso sostenendo che fosse provata la falsità di dette fatture e che per di più era dimostrato che vi fossero stati ingenti pagamenti per cassa.

Ed, infatti, in casi del genere è evidente che vi sia un flusso finanziario occulto dalla società ai singoli soci. Tuttavia, il problema rimane sempre quello della relativa dimostrazione, che nel caso di specie sembrerebbe essere stata fornita dall'Ufficio, dell'esistenza di un flusso finanziario verso i soci. Tale prova si ritiene che nel caso di accertamento avente ad oggetto costi indeducibili debba essere ancor più rigorosa rispetto a quanto accade nell'ipotesi di accertamento di maggiori ricavi.

n. 7/2018, pag. 522; F. Ardito, "La presunzione di ripartizione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta compagine sociale e/o familiare: dal verosimile al probabile", in *Boll. Trib.*, n. 15 – 16/2017, pag. 1170; Giuseppe Locatelli, "La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa", in *Corr. Trib.* 38/2018, pag. 2914.

⁵ Cfr. *ex multiis*, Cass., Sez. V, Sent. n. 1132 del 20/01/2016; Cass. Sez. V, Sentenza n. 3741 del 25/02/2015.

In conclusione, si ribadisce quanto già osservato circa l'errato utilizzo che l'Amministrazione Finanziaria e soprattutto la giurisprudenza fanno del concetto di società a ristretta base partecipativa. Come già detto non si è in presenza di una presunzione legale che legittima un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, come spesso purtroppo accade nella prassi. Si assiste spesso ad avvisi accertamento che nulla dimostrano al riguardo, limitandosi a enunciare in maniera alquanto laconica formule del tipo: "Considerato che la società è a ristretta base azionaria". Non altro.

Si sente a questo punto, al fine anche di dare certezza ai rapporti giuridici, la forte necessità che il legislatore prenda posizione disciplinando le ipotesi al ricorrere delle quali è legittimo ipotizzare un'occulta distribuzione degli utili extracontabili ai soci e le modalità attraverso cui tale accertamento deve essere eseguito.