

La presunzione di distribuzione di utili extra-contabili nelle società a ristretta base partecipativa nelle ultime pronunce di legittimità

La deriva del principio di capacità contributiva, fra esigenze di cassa e principi contabili



Davide Cappa

Avvocato Tributarista in Padova

Cass. Civ., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224, Cass. Civ., Sez. V, 24 luglio 2020, n. 15895 e Cass. Civ., Sez. V, 18 febbraio 2020, n. 3980.

La Suprema Corte di Cassazione ha recentemente ritenuto legittima la tassazione IRPEF in capo al socio di società a ristretta base partecipativa degli utili extracontabili accertati in capo alla società, frutto della ripresa a tassazione di costi indeducibili perché non documentati. In realtà, in tali casi, non possono dirsi sussistenti maggiori utili extracontabili in capo alla società, con impossibilità di ritenere operante la nota presunzione giurisprudenziale. Per vero e per il momento, si registrano solo alcune pronunce in tal senso; ma l'auspicio è che l'orientamento non si consolidi nel tempo. Il breve commento si prefigge l'obiettivo di evidenziare i profili di criticità delle argomentazioni spese dalla Suprema Corte in tali ultimi arresti, che stridono sia con alcuni basilari principi contabili sia con il principio di capacità contributiva.

| | |
|--|-----|
| I. Premessa..... | 516 |
| II. Gli ultimi arresti della giurisprudenza di legittimità in materia | 516 |
| III. Le criticità del nuovo orientamento, fra aspetti contabili e fiscali..... | 517 |
| IV. La violazione del principio di capacità contributiva... | 518 |
| V. Conclusioni..... | 518 |

I. Premessa

Alcune recenti pronunce della Suprema Corte di Cassazione offrono alcuni spunti critici di riflessione in tema di tassazione, in capo al socio di società di capitali, degli utili extra-contabili accertati in capo a società a ristretta base partecipativa^[1].

[1] Si vedano in tal senso: Cass. Civ., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224; Cass. Civ., Sez. V, 24 luglio 2020, n. 15895; Cass. Civ., Sez. V, 18 febbraio 2020, n. 3980.

In materia, la presunzione di matrice giurisprudenziale è nota: in caso di società a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extra-contabili accertati in capo alla società, rimanendo salva la facoltà del socio di provare che i maggiori utili non siano stati distribuiti, bensì accantonati dalla medesima società o da essa reinvestiti.

Il fondamento logico di tale orientamento è presto detto: poiché fra pochi soci vi sarebbe sempre reciproca complicità, è lecito dedurre – secondo la Suprema Corte – che i maggiori utili societari siano sempre fra loro distribuiti, con necessità di sottoporne l'importo anche a tassazione IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche).

La giurisprudenza sul punto è purtroppo consolidata da anni^[2], tanto da affievolire, sino quasi a neutralizzare, la difesa del socio contribuente spiegata nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento notificato ai fini IRPEF, il cui esito dipende solamente, il più delle volte, dall'esito della controversia avente ad oggetto la pretesa societaria e non già, viceversa, dalla recisa contestazione del meccanismo presuntivo di matrice giurisprudenziale.

Tale è la portata di tale orientamento, per altro, che nella prassi accade non di rado che i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate chiedano in giudizio l'applicazione del meccanismo presuntivo in parola, utilizzando, in modo del tutto inopportuno, un termine da riservare, ad avviso di chi scrive, alla sola norma giuridica, non già ad una presunzione che, su spinta erariale, ha poi trovato l'avvallo consolidato della giurisprudenza di legittimità.

II. Gli ultimi arresti della giurisprudenza di legittimità in materia

Sin qui, nulla di nuovo, per gli avvezzi della materia, ma

[2] *Ex multis*, solo per citare le più recenti: Cass. Civ., Sez. VI, 26 febbraio 2021, n. 5467; Cass. Civ., Sez. V, 24 febbraio 2021, n. 4990; Cass. Civ., Sez. VI, 24 febbraio 2021, n. 5073.

recentemente la giurisprudenza di legittimità è andata oltre, con pronunce – come quelle da cui trae spunto il commento – che sembrano forzare alcuni basilari principi civilistico contabili e violare, nella sostanza, il principio costituzionale cardine dell'ordinamento tributario, quello di capacità contributiva.

In sintesi, la Suprema Corte di Cassazione – nell'ambito di alcuni contenziosi promossi dai soci avverso gli avvisi di accertamento IRPEF, mediante i quali l'Agenzia delle Entrate sottoponeva a tassazione i presunti maggior utili *extra-contabili* accertati in capo alla società a responsabilità limitata (SRL) – ha precisato che la presunzione di distribuzione in parola opera anche allorché il maggior reddito societario derivi dalla contabilizzazione di costi indeducibili perché non documentati.

In tal caso – precisa la Corte – è lecita non solo la ripresa a tassazione ai fini IRES (Imposta sul reddito delle società) in capo alla società, per via del maggior reddito accertato a fronte del disconoscimento dei costi, bensì anche quella ai fini IRPEF in capo al socio contribuente.

In realtà – più avvedutamente, per quanto si dirà appresso – alcune Commissioni Tributarie Provinciali (C.T.P.)^[3] hanno accolto il ricorso dei soci allorché la ripresa a tassazione in capo alla società dipendesse dal disconoscimento di costi indeducibili, perché non documentati. In sostanza – si argomenta correttamente – in tali casi non sussistono utili *extra-contabili* da distribuire ai soci, perché non v'è alcuna maggiore provvista finanziaria distribuibile.

Di diverso avviso è, invece, la Corte di Cassazione che – con le pronunce in commento – ha censurato le decisioni dei gradi di merito, tacciando i collegi tributari di essersi discostati dal consolidato orientamento di cui si è detto in apertura.

La presunzione – a ritenere della giurisprudenza più recente – varrebbe anche allorché il maggior reddito societario dipenda dal disconoscimento di costi indeducibili qualunque siano le ragioni (e, dunque, nel caso in cui il costo non sia documentato o sia non inerente, ovvero riguardi esercizi di imposta diversi rispetto a quelli accertati). In sostanza, il costo indeducibile *tout court* – argomenta la Suprema Corte – è comunque idoneo ad alterare il conto economico societario, che una volta emendato dell'errore – per via della rettifica dell'Agenzia delle Entrate – comporta inevitabilmente un maggior reddito che si presume distribuito ai soci, allorché la società sia a ristretta base partecipava.

Ancora – sostiene la Suprema Corte – il costo indeducibile è una componente negativa di reddito neutra ai fini fiscali, poiché di essa non va tenuto conto ai fini della determinazione del reddito imponibile, il cui disconoscimento ha sempre ricadute sulla quantificazione delle imposte. Più in particolare – si argomenta – i costi indeducibili non potendo essere considerati nel

passivo del conto economico del bilancio, una volta eliminati dal medesimo conto, comportano sempre un aumento del reddito di impresa e maggiori imposte, a carico di società e soci.

È in queste brevi argomentazioni – solo in parte e solo apparentemente in linea a quelle spese in precedenti pronunce – che emerge il discutibile *quid novi* cui è approdata la Suprema Corte.

III. Le criticità del nuovo orientamento, fra aspetti contabili e fiscali

L'assunto secondo cui la presunzione in parola opera anche allorché il maggior reddito di impresa sia frutto del disconoscimento di un costo effettivamente sostenuto ma non documentato non può essere condiviso, per una serie molteplici di ragioni. La ferrea censura della nuova posizione assunta dalla Suprema Corte muove da una premessa, che si snoda lungo due direttrici: una fiscale-tributaria (di natura formale) ed una finanziaria (di natura sostanziale).

Seguendo la prima direttrice, non può non evidenziarsi che se i costi ripresi a tassazione a carico della società sono, da un punto di vista meramente fiscale, indeducibili poiché non documentati, ciò non significa che essi non siano stati effettivamente sostenuti. In questo specifico caso, infatti, la spesa – pur essendo stata effettivamente sostenuta dalla società, con un esborso economico – non è certificata, con conseguente impossibilità di ritenere che il denaro, effettivamente uscito dalle casse societarie, possa concorrere a realizzare maggiori utili distribuibili.

Invero, le uniche due possibilità per una SRL di realizzare utili *extra-contabili* distribuibili ai soci – ed ecco, la seconda direttrice – ricorrono allorché la società ometta la contabilizzazione di ricavi percepiti in evasione di imposta, o contabilizzi costi inerenti ad operazioni oggettivamente inesistenti.

È solamente in tali casi, infatti, che la società potrebbe realizzare una provvista finanziaria da distribuire ai soci. Più in particolare, si tratterebbe, nell'un caso, del ricavo nero, percepito in evasione di imposta; nell'altro caso, viceversa, del denaro contante di tutto o parte l'imponibile delle somme fatturate, retrocesse per altre vie dal fornitore alla società in ragione dell'inesistenza del costo, quale prezzo dell'illecita fatturazione. È, del resto, proprio argomentando in tal senso che la giurisprudenza di merito sopra citata ha accolto i ricorsi dei soci contribuenti^[4].

Date tali premesse, il percorso logico argomentativo seguito dalla Suprema Corte manifesta non pochi profili di criticità. A ben guardare, infatti, la Suprema Corte sembra anzitutto confondere due concetti ontologicamente differenti fra loro. Si tratta dei concetti di reddito ed utile. Si ritiene distribuito (e distribuibile) il maggior reddito in capo ai soci, quando viceversa, in realtà, ciò che è distribuibile e rende possibile

[3] C.T.P. di Belluno, Sez. I, 26 gennaio 2021, n. 5; C.T.P. di Padova, Sez. II, 26 ottobre 2018, n. 526; C.T.P. di Reggio Emilia, Sez. II, 15 marzo 2018, n. 22; cfr. anche Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) del Lazio, 29 settembre 2010 n. 574.

[4] Si veda in tal senso la giurisprudenza di merito già indicata alla nota che precede.

l'operatività della presunzione in commento non è il reddito, ma l'utile *extra*-contabile. Del resto, il regime di tassazione ordinario delle SRL non ammette alcuna distribuzione di reddito, né – volendo utilizzare termine più adeguato – l'imputazione del maggior reddito di impresa ai soci, riservata *ex lege* solo per le società di persone e alle società di capitali, solamente, allorché adottino il regime di trasparenza, previsto dagli artt. 115 e 116 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Il tecnicismo giuridico non vuole essere pedanteria, ma esigenza di rigore, specie in una materia – quella tributaria – dove dalla corretta qualificazione dei termini può discendere il buon esito della controversia.

Per vero, la giurisprudenza di legittimità, in uno dei propri ultimi arresti^[5], argomenta il proprio convincimento richiamando anche il principio di derivazione previsto dall'art. 83 TUIR^[6]. Si argomenta, in sintesi estrema, che poiché l'utile fiscale trova presupposto e fondamento nell'utile civilistico, l'alterazione di quest'ultimo comporta necessariamente un aumento di quello fiscale.

In realtà, la relazione non è regolata da alcun automatismo. Certamente la rettifica del costo in deducibile da parte dell'Agenzia delle Entrate incide, numericamente e contabilmente, sul passivo del conto economico della società. Ma non si può dedurre, per ciò solo, che a fronte di un maggior utile contabile – frutto del disconoscimento del costo in deducibile – vi sia sempre un corrispondente aumento dell'utile fiscale e la realizzazione di maggiori utili *extra*-contabili. Anzi, è proprio il principio di derivazione invocato dalla Suprema Corte che sembra escludere ogni automatismo. Infatti, il legislatore – nel disciplinare le modalità di determinazione dell'utile fiscale – detta una serie di regole che non sempre tengono conto dei valori delle iscrizioni contabili. Basti solamente pensare all'acquisto di una immobilizzazione materiale, il cui costo è iscritto in bilancio nell'anno di acquisto, ma ammortizzato fiscalmente dalla società negli anni successivi, secondo le prescrizioni di legge e le scelte di politica aziendale. In tal caso, negli anni successivi al sostenimento del costo, il conto economico della società registra una variazione economica negativa, pur in assenza di alcuna variazione finanziaria. In altre parole, le variazioni (in diminuzione ed in aumento) dell'utile civilistico risentono delle regole dettate dal legislatore tributario, senza possibilità di individuare a monte una relazione costante fra detti utili, *lato sensu* intesi.

Questo è solo uno dei molti esempi – che emergono dallo studio del trattamento delle poste di bilancio – da cui emerge la non matematica corrispondenza fra variazioni economiche e finanziarie.

V'è un'ultima considerazione che, se letta da un angolo prospettico diverso rispetto a quello assunto dalla Suprema

Corte, finisce per metterne in luce l'illogicità delle argomentazioni. Perché nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate contesti alla società a ristretta base l'indebita deduzione di costi non documentati, è nella medesima contestazione erariale che risiederebbe la prova dell'inesistenza di alcun maggior utile societario distribuibile ai soci. Infatti, il costo sostenuto, ma fiscalmente in deducibile perché non documentato, non genera alcuna provvista finanziaria distribuibile; il che consente di ritenere raggiunta la prova liberatoria richiesta dalla stessa giurisprudenza di legittimità al socio contribuente per escludere la presunzione in parola.

IV. La violazione del principio di capacità contributiva

Sotto un ultimo profilo, la giurisprudenza in commento si pone – ad avviso di chi scrive – anche in contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva. Sembra difficilmente sostenibile, sotto un profilo giuridico e logico, assoggettare a tassazione a fini IRPEF in capo al socio somme di denaro spese (non realizzate) dalla SRL a ristretta base partecipativa.

Ne deriva – sotto un profilo squisitamente processuale – che allorché l'Agenzia delle Entrate disconosca fiscalmente un costo invero sostenuto dalla società, spetterebbe al Fisco fornire la prova, nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento IREPF notificato al socio, che questi abbia materialmente percepito una somma di denaro a titolo di dividendo occulto, pena altrimenti, un'inammissibile inversione dell'onere della prova che, nel giudizio tributario, grava in capo all'erario.

V. Conclusioni

Si spera che l'orientamento di cui si è dato conto – costituito ad oggi solo da qualche isolata pronuncia – non si consolidi nel tempo. L'auspicio è che tali pronunce rappresentino una mera svista giurisprudenziale, frutto della generalizzazione della casistica esaminata, ricondotta frettolosamente alle innumerevoli vicende indagate negli anni dalla Suprema Corte in tema di tassazione di utili *extra*-contabili realizzati da società a ristretta base partecipativa.

Al contrario, si giustificerebbe – ad avviso di chi scrive – un prelievo forzoso in capo al socio, pur in assenza di alcuna materiale percezione di denaro da parte di questi, giusta la spesa effettivamente sostenuta dalla società. Vi sarebbe, in altre parole, un prelievo coattivo in assenza di una manifestazione di ricchezza, contrario al canone costituzionale di capacità contributiva. In tali ipotesi, resterebbe da capire – volendo citare autorevole dottrina^[7] – come il contribuente possa metabolizzare il convincimento di essere motore propulsivo del paese, che si sostanzia nella contribuzione alla spesa pubblica finalizzata ad assicurare l'esistenza della collettività.

[5] Si tratta della già citata Cass. Civ., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224.
[6] Che testualmente così prescrive: "1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione [...]".
[7] MASSIMO PROCOPIO, Il sistema tributario Italiano, Parte Generale, Seconda Edizione, in: Antonio e Victor Uckmar (a cura di), Il Diritto Tributario, Padova 2018, p. 117 ss. Per un approfondimento del ruolo non meramente passivo del contribuente alla contribuzione pubblica, cfr. GIANNI MARONGIU, Le tasse del "mandarini", in: Riv. dir. fin. e scienza delle fin., 2012, p. 507 ss. I concetti brevemente esposti, per altro, sono altresì connessi alla tematica della capacità contributiva intesa come realizzazione di una giustizia distributiva. Si veda sul punto, GASPARE FALSITTA, Manuale di Diritto Tributario, parte generale, Milano 2015.