

La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori

1 Di Giovanni Consolo, 5 marzo 2019

1. In alcuni commenti “a caldo” alla “Finanziaria 2018” (L. n. 205/2017) è stata prospettata la tesi che l’uniformazione apportata al regime di tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche non imprenditori potrebbe condurre a un sostanziale “depotenziamento” della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili accertati in capo alle società di capitali a ristretta base sociale: si è, in particolare, osservato che la tassazione alla fonte dei dividendi per le persone fisiche non in regime d’impresa, mediante ritenuta a titolo d’imposta del 26 per cento, avrebbe l’effetto collaterale di negare la possibilità di colpire patrimonialmente i soci in relazione alla presunta, occulta percezione degli utili in nero accertati in capo alla società.

Tale conclusione, come si vedrà meglio nel prosieguo, non pare del tutto condivisibile, in quanto, se non già nella fase di accertamento, la possibilità di percuotere i soci potrebbe riemergere ed affiancarsi a quella della società nella successiva fase della riscossione, con possibili riflessi anche sul piano della tutela processuale.

2. Com’è noto, secondo il consolidato orientamento della Suprema Corte, l’accertamento di utili extracontabili in capo a società di capitali a ristretta base sociale consentirebbe di inferire, in modo pressoché meccanico, la loro distribuzione *pro quota* ai soci, salva la facoltà per gli stessi di fornire prova contraria.

In dottrina sono state avanzate numerose argomentazioni per confutare la ragionevolezza e, finanche, la legittimità della presunzione in esame (v., per tutti, il recente e convincente contributo di G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Corr. trib.*, 2018, 2914 ss., nonché, in precedenza, A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base proprietaria”*, in *Rass. trib.*, 2013, 113 ss.). Argomentazioni che sono state talvolta recepite dalla giurisprudenza di merito, pur nella consapevolezza del contrario e monolitico orientamento della giurisprudenza di legittimità, la quale – a quanto consta – non ha mai provato a valutare le critiche mosse dalla dottrina e dalle corti inferiori, limitandosi a riprodurre – come un mantra – sempre il medesimo principio, i cui contorni, però, sono stati nel tempo limati in senso espansivo (v., in particolare, la progressiva svalutazione del vincolo familiare tra i pochi soci in origine richiesto per l’operare della presunzione).

3. Fra le molte critiche si è evidenziato come sia del tutto arbitraria la pretesa della giurisprudenza di legittimità di ribaltare automaticamente in capo al socio l’onere di dimostrare la mancata percezione dell’utile; e ciò perché manca una disposizione che – come stabilito dal codice civile – preveda un siffatto ribaltamento dell’onere della prova (ad esempio, ricollegando all’accertamento della ristretta base sociale valore *ex se* probatorio della distribuzione occulta di dividendi ai soci). Se – più correttamente – la prova della distribuzione

ai soci degli utili extracontabili dovrebbe essere sempre fornita dall'Ufficio, ai sensi dell'art. 2697 c.c., l'argomento della "ristretta base" dovrebbe, al più, essere valutato quale elemento indiziario di un più ampio ragionamento inferenziale ai sensi dell'art. 2729 c.c., atteso che la "ristretta base sociale" non consente, da sola, di ritenere più probabile, rispetto ad altre possibili, l'ipotesi che i maggiori utili accertati alla società siano stati effettivamente ripartiti in modo occulto tra i soci (per approfondimenti in merito, v., ancora, A. CONTRINO, ²*Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 113 ss.).

Peraltro, anche a ricondurre la presunzione in esame alla categoria delle "presunzioni giurisprudenziali", ossia a una regola creata dalla giurisprudenza per sollevare una parte dall'onere di provare un determinato fatto in presenza di un qualche elemento indiziario (secondo la definizione di G. VERDE, *Le presunzioni giurisprudenziali. Introduzione a un rinnovato studio sull'onere della prova*, in *Foro it.*, 1971, V, 177 ss.), la prova della mancata percezione degli utili occulti, richiesta ai soci per vincere la presunzione, risulta sostanzialmente impossibile da fornire, in quanto prova di un fatto negativo; sicché la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, pur se formalmente relativa, si configura in realtà alla stregua di una presunzione assoluta, in palese contrasto all'art. 53 Cost. (per una ficcante e analitica critica alle circostanze che la giurisprudenza di legittimità ritiene possibile addurre per provare la mancata percezione dei dividendi occulti da parte dei soci, v., ancora, G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, cit., 2914 ss.).

4. In costanza del regime di tassazione dei dividendi previgente alla "Finanziaria 2018", l'Agenzia delle Entrate, dopo aver accertato utili extracontabili in capo a una società a ristretta base sociale, spiccava tanti avvisi di accertamento quanti erano i soci presuntivamente percettori dell'utile extracontabile distribuito in modo occulto.

In particolare: (i) se il socio aveva una partecipazione non qualificata, poiché al dividendo presuntivamente distribuito si applica(va) la ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento, l'Ufficio spiccava un avviso di accertamento nei confronti della società-sostituto per recuperare a tassazione la ritenuta non effettuata, né versata (oltre a irrogare le correlate sanzioni amministrative); (ii) se, invece, il socio aveva una partecipazione qualificata, poiché il dividendo occultamente distribuito concorrevva a formare la base imponibile Irpef del socio nelle misure stabilite dall'art. 47 del t.u.i.r., l'Ufficio spiccava un avviso di accertamento direttamente nei confronti del socio per il recupero della maggiore Irpef dovuta (con applicazione, sempre, delle correlate sanzioni).

In entrambi i casi la prassi degli uffici presentava (e, per uno dei due profili che saranno evidenziati *infra*, continuerà verosimilmente a presentare) alcune criticità, che impattavano (e, in un caso, continueranno a impattare) con il "divieto di doppia imposizione" di cui agli articoli 67 del d.P.R. n. 600/1973 e 163 del t.u.i.r.

In particolare, si è riscontrata la tendenza, da un lato, a considerare il maggior reddito accertato in capo alla società a ristretta base sociale come distribuito per intero ai soci, senza prima scomputare le imposte (Ires e Irap) che la società era chiamata a corrispondere sul *medesimo* reddito, e ciò in entrambi le fattispecie sopra considerate; dall'altro, e con specifico riguardo agli accertamenti notificati ai soci con partecipazioni qualificate,

ad imputare ai soci i maggiori utili accertati in capo alla società senza rispettare il regime di esclusione previsto dall'art. 47 del t.u.i.r., con conseguente tassazione del 100 per cento.

3 5. Come evidenziato in premessa, la Finanziaria 2018 ha uniformato la tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche non imprenditori, prevedendo l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento, indipendentemente dalla natura della partecipazione posseduta dal socio che percepisce il dividendo.

Alla luce di tale modifica, è stato sostenuto – come anticipato all'inizio – che i soci non potranno più essere incisi, nel proprio patrimonio, per la presunta, occulta percezione dei maggiori utili extracontabili accertati in capo alla società. E ciò perché, ove dovesse accertare utili extracontabili in capo a una società di capitali a ristretta base sociale e presumere che tali utili siano stati distribuiti in modo occulto ai soci, l'Ufficio non potrà più spiccare avvisi di accertamento direttamente nei confronti dei soci (come avvenuto sino ad oggi con riguardo ai soci con partecipazione qualificata), ma potrà spiccare avvisi di accertamento solo nei confronti della società (come avvenuto sino ad oggi con riguardo ai soci con partecipazione non qualificata) per recuperare a tassazione le ritenute non effettuate, né versate.

Il paventato rischio non sembra concreto, quanto meno nei termini assoluti in cui è prospettato.

Se, infatti, da un lato è vero che nella sostituzione a titolo d'imposta il sostituto è l'unico debitore verso il fisco per l'imposta dovuta sul presupposto realizzato dal sostituito, ed è quindi vero che gli avvisi di accertamento per omessa effettuazione, omesso versamento e omessa dichiarazione delle ritenute potranno essere notificati solo alla società-sostituto, e non anche ai soci-sostituiti; dall'altro lato è anche vero che, qualora divengano definitivi gli accertamenti notificati alla società, i soci-sostituiti possono essere iscritti a ruolo ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. n. 602/1973 e, dunque, essere coinvolti nella fase di riscossione, onde il rischio di essere chiamati al pagamento dell'importo delle ritenute alla fonte omesse e chieste alla società in fase di accertamento.

6. Sul piano della tutela processuale si osserva che, se iscritti a ruolo ai sensi del citato art. 35, i soci sarebbero chiamati a soddisfare una pretesa impositiva fondata su un atto impositivo – quello spiccato alla società-sostituto per le ritenute omesse – che non hanno mai ricevuto, perché non potevano esserne legittimi destinatari, fatta salva la possibilità per i sostituiti di intervenire nel procedimento di accertamento avviato nei confronti della società-sostituto ex art. 64, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, ed eventualmente nel relativo processo di impugnazione avviato dalla società-sostituto ex art. 14 del d.Lgs. n. 546/1992 (v., in merito, A. BODRITO, *Art. 35 d.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2018, 1049 ss.).

Laddove i soci non si avvalgano di tale possibilità, alla luce del fondamentale principio per cui non può essere opposta la definitività di un atto impositivo a un soggetto che non l'abbia mai ricevuto, tanto più che nel caso di specie non poteva esserne legittimamente destinatario, nel caso di coinvolgimento nella fase della riscossione il diritto dei soci a difendersi nel merito della pretesa sembra ineliminabile.

Se ciò è vero, alla cartella di pagamento eventualmente intestata e notificata ai soci in seguito all'iscrizione a ruolo ex art. 35 del d.P.R. n. 602/1973 dovrà sempre essere allegato, ai sensi dell'art. 7, comma 1, dello Statuto

del contribuente, l'avviso di accertamento sulle ritenute notificato alla società; ma anche – si reputa – l'avviso di accertamento (presupposto) relativo ai maggiori utili extracontabili prodotti dalla società, sempreché quest'ultimo atto impositivo non sia già allegato all'accertamento sulle ritenute o *ivi* riprodotto nel suo "contenuto essenziale" (sulla possibilità per i soci di società a ristretta base sociale di difendersi "a monte" con riguardo al maggior utile accertato alla società, pur se non destinatari del relativo avviso di accertamento e pur se tale atto sia divenuto definitivo, v. A. CONTRINO, *op. cit.*, 1113 ss.).