
Patrimonio dei soci e rischi fiscali dell'impresa. Gli accertamenti a carico di soci di società a ristretta base partecipativa

di Mario Giannotta e Giuseppe Violetta – Vittorio Emanuele Falsitta & Partners SPA - <https://falsitta.it>

Redatto in data 26 Aprile 2023

In attesa dei lunghi tempi di attuazione della riforma fiscale, per le società familiari - ovvero più in generale per quelle società il cui capitale è suddiviso tra pochi soggetti - si impone l'adozione di misure volte a ridurre l'impatto sui patrimoni personali dei soci degli accertamenti fiscali societari. Con sempre maggior appoggio da parte della Cassazione, infatti, gli uffici fiscali presumono la distribuzione di utili extracontabili, ribaltando anche in capo al socio il debito fiscale societario.

Come noto, giovedì 16 marzo 2023 si è svolto il Consiglio dei Ministri che ha approvato con procedure d'urgenza un disegno di legge di delega al Governo per la riforma fiscale. Fra i diversi ambiti d'intervento, fa capolino **la volontà del legislatore di porre un freno alla diffusione di accertamenti fiscali che presumono la distribuzione occulta ai soci di maggiori utili accertati in capo a società di capitali a cosiddetta "ristretta base partecipativa", ossia società che sono possedute da un numero ristretto di soci.**

Di cosa si tratta? Si tratta di una **presunzione "semplice"** (il virgolettato sarà più chiaro fra poco) che non è contenuta in alcuna norma, ma che è frutto di un orientamento consolidatosi in sede contenziosa, in base alla quale si ritiene legittimo supporre che i maggiori utili extracontabili accertati in capo alla società siano stati anche distribuiti ai soci. Tale percezione "presunta" determina un debito fiscale in capo ai soci stessi, ed è onere della società e di quest'ultimi provare che ciò non sia avvenuto!

Beninteso: in astratto, la logica che supporta tale presunzione non è tanto lontana da ciò che avviene effettivamente in taluni casi di evidente evasione fiscale. Tuttavia, mentre inizialmente questo orientamento giurisprudenziale era fondato sulla presenza di ricavi non dichiarati o sull'inesistenza di costi (i.e. falsi), accade, ormai sistematicamente, che l'Agenzia delle Entrate la applichi non soltanto nei

suddetti casi, ma anche quando il maggior debito fiscale, preteso nei confronti della società, derivi, ad esempio, dal mancato riconoscimento della deduzione – ai fini strettamente fiscali - di costi effettivamente sostenuti ma ritenuti non inerenti.

La posizione assunta lascia esterrefatti, dal momento che, nell'ipotesi di costi non deducibili perché consideranti non inerenti, non si è certamente in presenza di un utile occulto (extra-contabile). Applicare la presunzione di distribuzione di utili occulti a queste fattispecie significa non comprendere che l'utile

di bilancio e il reddito fiscalmente imponibile sono due cose assolutamente diverse, tant'è vero che è dall'utile civilistico che si ricava, applicando le norme fiscali, il debito fiscale societario. È noto che l'accertamento in capo alla società di un maggior reddito a causa di un costo ritenuto non inerente e quindi non deducibile non muta l'utile dell'esercizio. **In buona sostanza, la presunzione di distribuzione "in nero" regge solo nel caso in cui dall'accertamento emerga un maggior utile ..."in nero" con una sostanza finanziaria materialmente distribuibile.** Da non trascurare, altresì,



il fatto che applicare la presunzione in parola in caso di maggior reddito meramente fiscale, senza alcuna prova della creazione di disponibilità occulte distribuibili, viola il presupposto – questo, sì, previsto dalla legge e non di creazione giurisprudenziale – che legittima la tassazione in capo ai soci: l'effettiva percezione dell'utile societario da parte del socio.

Vero è che, per attenuare questa evidente stortura, la Cassazione fa salva la "facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti" (ex multis: Cass. Trib. sent. 11.09.2013, n. 20806). Si crea però un cortocircuito: come è possibile dimostrare una "non-percezione"?! **La presunzione in tal modo si trasforma da "semplice" in assoluta.**

Di scarso rilievo e quasi beffardo appare il fatto che la Cassazione preveda, per vincere questa presunzione, la facoltà di provare che il maggior utile sia stato accantonato o reinvestito: sia l'accantonamento degli utili per la costituzione della riserva legale o statutaria sia il reinvestimento degli utili nella medesima società fanno riferimento agli utili di esercizio regolarmente risultanti dal bilancio, non certo agli utili occulti, frutto di evasione fiscale.

Ma, purtroppo, non è tutto qui! **Ulteriore preoccupante prassi, che si riscontra sempre più frequentemente, è l'applicazione della presunzione di distribuzione nell'ipotesi in cui la società che avrebbe realizzato il maggior utile extracontabile sia partecipata, per la quasi totalità, da un'altra società (e.g. una holding) a ristretta base partecipativa o familiare.** In questo caso, l'Agenzia – anche qui con l'avallo della Cassazione – opera un salto logico diabolico, **imputando i redditi per trasparenza alla stregua di società di persone**, e facendo un tutt'uno non di una sola ma addirittura due società di capitali, distinte e, magari, diversamente amministrate: la controllante e la controllata. Seguendo tale logica, nulla impedisce che la presunzione in commento sia replicata all'infinito, lungo tutta la catena di controllo, con evidenti effetti negativi in termini di autonomia dei soggetti, di responsabilità patrimoniale dei gruppi societari e di certezza dei rapporti giuridici.

Ad oggi, solo alcuni giudici di merito dissentono da una prassi completamente illegittima, priva di un sostrato economico e che confonde reddito civilistico e fiscale, che appare lontana dall'essere ricondotta al rispetto della legge e della realtà e, cionondimeno, riceve una spinta formidabile proprio dal massimo giudice di legittimità, ossia la Cassazione.

Tirando le fila di queste premesse, in attesa che la delega ricevuta dal Governo per attuare la riforma fiscale si traduca, coi noti tempi lunghi del legislatore, in un limite a questa esuberanza accertativa randomica, **è consigliabile non rimanere inerti, sperando di non venire interessati da questa problematica, che ha effetti potenzialmente devastanti che puntano direttamente al patrimonio personale del socio.**

La tutela preventiva, in queste situazioni, passa per l'attenta mappatura delle strutture societarie e del gruppo, al fine di individuare eventuali criticità da correggere con **l'adozione o l'integrazione di sistemi di controllo e di prevenzione (es.: modelli organizzativi) specifici per la gestione del rischio fiscale. Mappatura che non può eludere la verifica della struttura di detenzione del patrimonio personale dei soci, al fine di verificare, e se del caso, assicurare le migliori tutele anche sotto il profilo individuale/familiare.**

La tutela difensiva, viceversa, ha il compito di evidenziare l'illegittimità costituzionale di questa prassi, l'illogicità del ragionamento che è ad essa sotteso, valorizzando tutti gli elementi, sia sotto il profilo giuridico che fattuale, del caso concreto che consentono di ritenere infondata questa pericolosissima presunzione