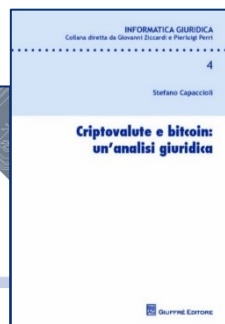


Ristretta Base Societaria

La difesa del socio

Stefano Capaccioli.

- **Dottore Commercialista, Revisore Legale, Pubblicista.**
- **Cultore in Informatica Giuridica Avanzata (IUS20)** – Prof. G. Ziccardi - @UniMI
- **Docente** in Master UniMI, UniFI, LUISS.
- **Autore di due monografie, due curatele e tre opere collettanee** e di quasi 200 articoli.
- Founder di **Coinlex**. *of counsel* di **42 Law Firm**
- Blockchain Expert @ **MISE**.
- Commissione Nazionale @ **CNDCEC**



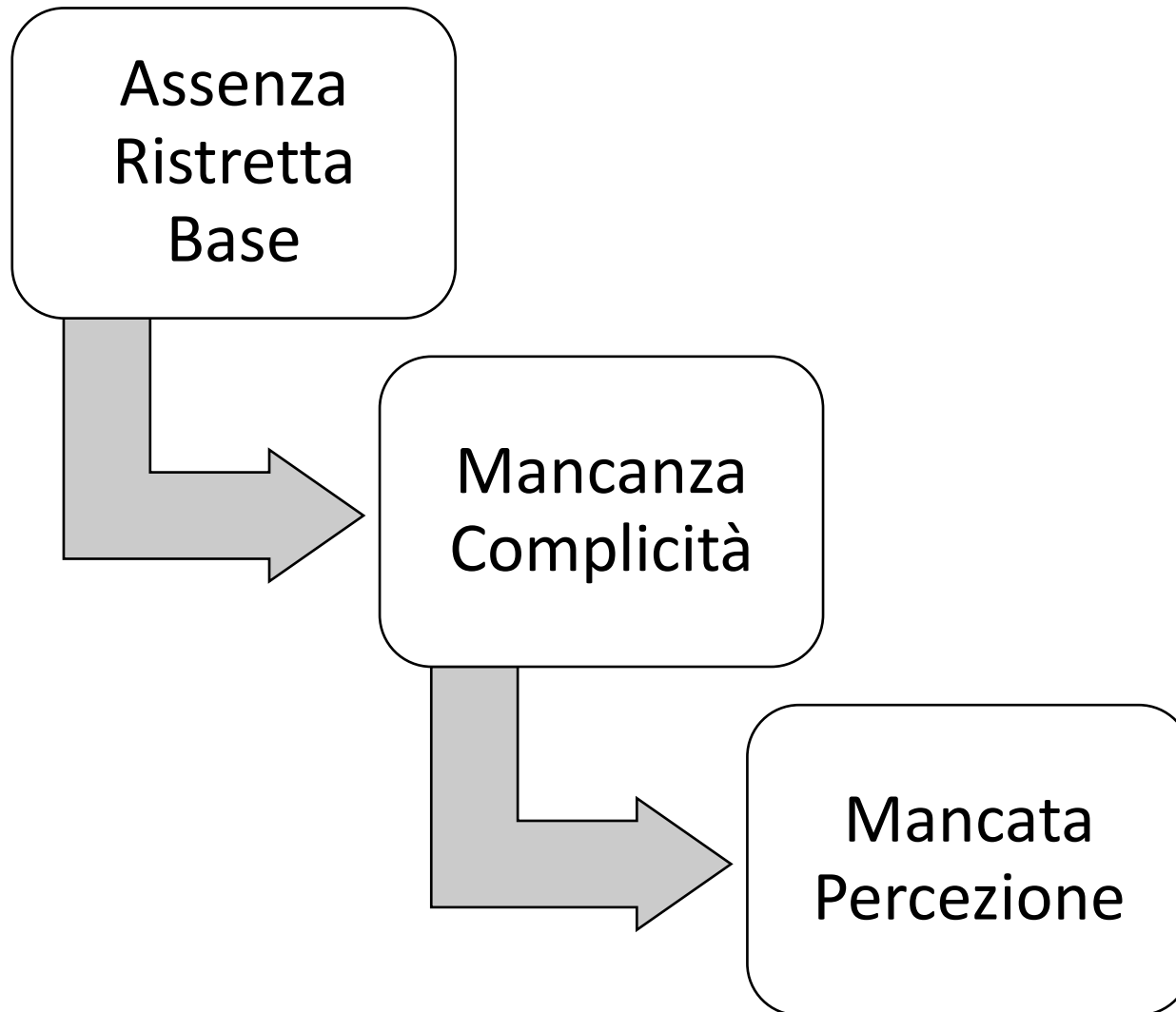
Il pessimista si lamenta del vento.

L'ottimista aspetta che cambi.

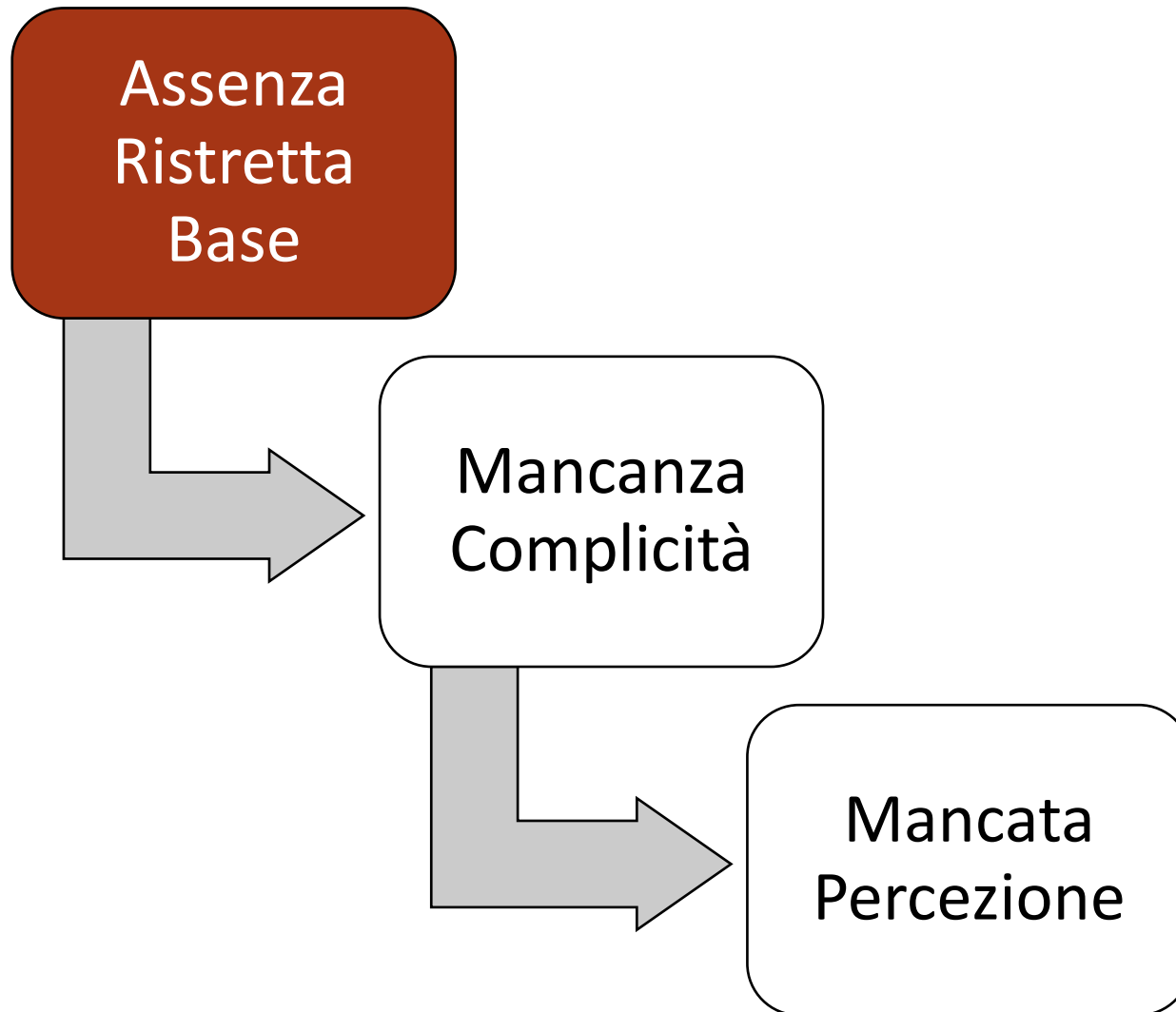
Il realista aggiusta le vele”

(William Arthur Ward)

Struttura della difesa



Struttura della difesa



Prima Difesa: assenza di ristretta base societaria

STORIA

- Presunzione nasce nelle società a ristretta base familiare (Cass. civ. n. 941/1986, Cass. civ. n. 5729/1995, Cass. civ. n. 2870/1990).
- **Meccanismo inferenziale** si rifà a situazioni in cui, dall'accertamento induttivo del maggior reddito di una società a ristretta base partecipativa si faceva discendere, per **presunzione**, la prova della sua avvenuta distribuzione tra i soci, in considerazione del carattere sostanzialmente familiare della compagine societaria.

FINALITÀ DEL TEMPO

- Rendere progressiva la tassazione di tali accertamenti da Srl (da IRPEG e IRPEF)

Ristretta base: natura.

- La presunzione “base” di distribuzione degli utili **extracontabili** DERIVA dall'estensione a casi più generali, nei quali la compagine sociale è semplicemente ristretta, di un meccanismo inizialmente configurato per situazioni caratterizzate dalla presenza di un vincolo familiare.
- Il VINCOLO FAMILIARE rappresenta tuttavia il legame sociale qualificato considerato così stretto da permettere di ritenere sussistente una piena comunanza di scopi
- L'impresa diventa “a carattere familiare” gestita da soci capaci di cooperare in un illecito che risulterebbe compiuto “**nell'interesse della famiglia**”.

Ristretta base: evoluzione

- Il nucleo fondante della presunzione, quantomeno in origine, non va quindi individuato nella rilevanza attribuita alla presenza di un numero limitato di soci (cosa in realtà abituale per le piccole società di capitali), bensì in quella, anche sociale, assegnata ai legami familiari.
- I passaggi che hanno portato alla descritta estensione possono fondarsi essenzialmente sull'assunto per cui la mera ristrettezza dell'assetto societario implicherebbe, “normalmente, un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, nonché un elevato grado, da parte loro, di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali” (Cass., sez. trib., sent. 20 dicembre 2018, n. 32959).

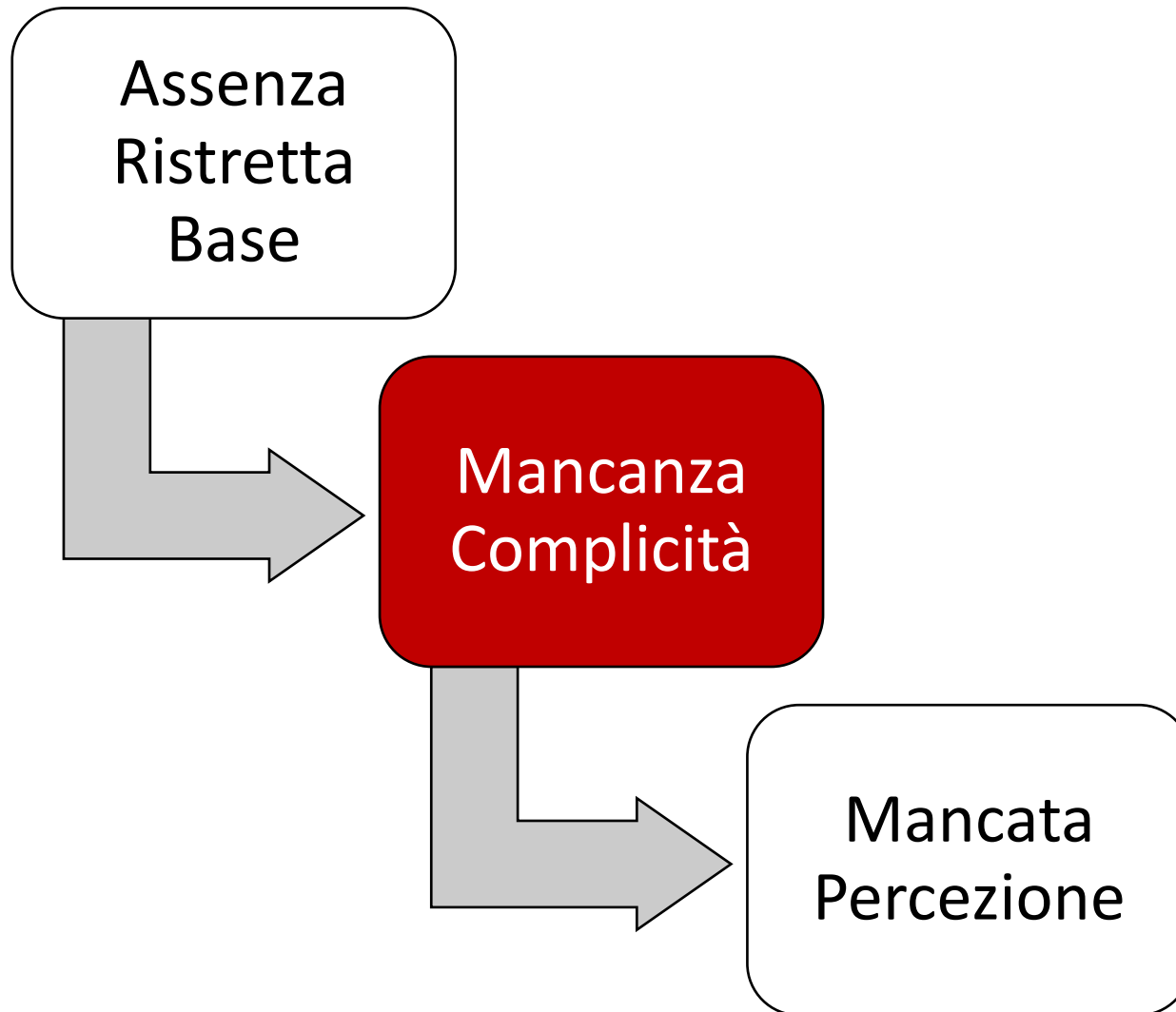
CASI

- **Sei soci** appartenenti a tre nuclei familiari differenti (Cassazione 13399/2003).
- **Cinque soci** senza alcun legame di parentela (Cassazione 3896/2008).
- Partecipazione a sua volta da un'altra società a ristretta base partecipativa (**socio di secondo grado**) (Cassazione, Ordinanza n. 27049 del 23/10/2019), utilizzando la logica dell'abuso di diritto.

Quando è RISTRETTA?

- Una società a ristretta base azionaria è composta da un **numero limitato di soci**, spesso legati tra loro da vincoli di parentela o affinità.
- Ristrettezza della base sociale che genera:
 - vincolo di solidarietà
 - reciproco controllo tra i soci
 - loro rapporto di complicità.
- Non esiste un numero specifico di soci al di sotto del quale una società può essere qualificata come SRL a ristretta base partecipativa.

Struttura della difesa



Seconda difesa: mancanza di «complicità»

- La presunzione si basa quindi sul fatto che la ristretta base genera:
 - vincolo di solidarietà
 - reciproco controllo tra i soci
 - rapporto di complicità.
- L'assenza del rapporto di complicità (derivante dalla costruzione storica della presunzione in ambito familiare) dovrebbe disattivare il meccanismo.
- Per dimostrare l'assenza del rapporto: **estraneità alla gestione sociale**

Estraneità Gestione sociale

- **Cass. n. 18042 del 09/07/2018**; ha ritenuto che M.E. aveva dimostrato di svolgere da anni l'attività di neuropsichiatra, aggiungendo che non vi era prova della distribuzione in suo favore di utili sotto qualsiasi forma, invece risultando che i finanziamenti erogati nel corso degli anni alla società costituivano elemento capace di confermare l'aiuto offerto dal suddetto al figlio senza ottenere alcuna contropartita.
- **Cass. n. 17461 del 14/07/2017**; La presunzione può essere vinta dal socio dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (nel caso in alcun modo fornita).
- **Cass. n. 26873 del 22/12/2016**; la richiesta avanzata dal ricorrente al socio nel 2008 di ottenere un rendiconto della gestione del 2006 o la circostanza che lo stesso lavorasse presso un'altra azienda sono idonei a vincere la presunzione dell'attribuzione ai soci degli utili extra contabili della società a ristretta base sociale ed a comprovare la propria estraneità alla gestione societaria.
- **Cass. n. 1932 del 02/02/2016**; (estraneità accertata) dagli atti.

Da estraneità a mancanza di «complicità»

- **Esclusione dall'indagine**: La prova liberatoria può consistere nella dimostrazione che il socio è estraneo alla gestione sociale in quanto non coinvolto, né come indagato, né come imputato, all'indagine penale nei confronti della società che coinvolge invece gli altri soci. (Cassazione Civ. 24870/2021)
- **Altro lavoro a tempo pieno**: La presunzione può essere vinta dal socio che dimostri la sua estraneità alla gestione e alla conduzione societaria in virtù di un rapporto di lavoro a tempo pieno alle dipendenze di una multinazionale con ruolo di responsabilità; attività incompatibile con quella di gestione della società. (CTR Firenze, sezione I, sentenza 724/ 2022)
- **Litigi con il socio**: L'estraneità del socio alla gestione sociale della società può essere dimostrata sulla base di comprovati litigi con il socio che esercita effettivamente il controllo della medesima società. Cassazione Civ . 29794/2021

Incrinatura della difesa su mancanza «complicità»

Cass. Civ. 21158/2024 del 29.07.2024

- 2.1.2. *Non è, invece, sufficiente – a parere del Collegio – che il socio si limiti a dimostrare la propria estraneità alla gestione sociale (come affermato da alcune pronunce di questa Corte: cfr. Cass. n. 23247 del 27/09/2018; Cass. n. 18042 del 09/07/2018; Cass. n. 17461 del 14/07/2017; Cass. n. 26873 del 22/12/2016; Cass. n. 1932 del 02/02/2016), atteso che siffatta agevolazione probatoria collide con le ragioni che legittimano la presunzione posta dalla ristretta base sociale e ne svuoterebbe il contenuto.*

Caso della Sentenza 21158/2024

- 1.2. La CTR respingeva l'appello di AE, evidenziando che:
 - a) l'atto impositivo era fondato sulla presunzione di distribuzione ai soci degli utili di una società a ristretta base sociale;
 - b) tale presunzione ammetteva la prova a discarico, prova fornita dal contribuente (i soci erano in contrasto tra loro; i bilanci non erano stati approvati; il contribuente aveva esperito azioni giudiziarie nei confronti dell'altro socio; il Di Domenico era stato estromesso dalla gestione societaria fin dall'agosto 2005);
 - c) le altre questioni restavano assorbite.

Osservazioni neella Sentenza 21158/2024

- 2.5. Orbene, tenuto anche conto dell'anno d'imposta in contestazione (2004), le **superiori circostanze indiziarie non sono affatto rilevanti. I contrasti tra i soci, la mancata approvazione dei bilanci e la ritenuta estromissione dalla gestione sociale sono fatti verificatisi in epoca successiva, così come correttamente evidenziato dall'Amministrazione finanziaria.**
- 2.5.1. *A ciò si aggiunge che la CTR ha del tutto trascurato che il Di Domenico, nell'anno oggetto di accertamento, in cui si presume la distribuzione degli utili, è stato socio amministratore di Autocom s.r.l. con poteri disgiunti rispetto all'altro socio e che ha partecipato regolarmente alle assemblee societarie fino all'anno 2007, approvando, altresì, il bilancio concernente l'anno 2004.*

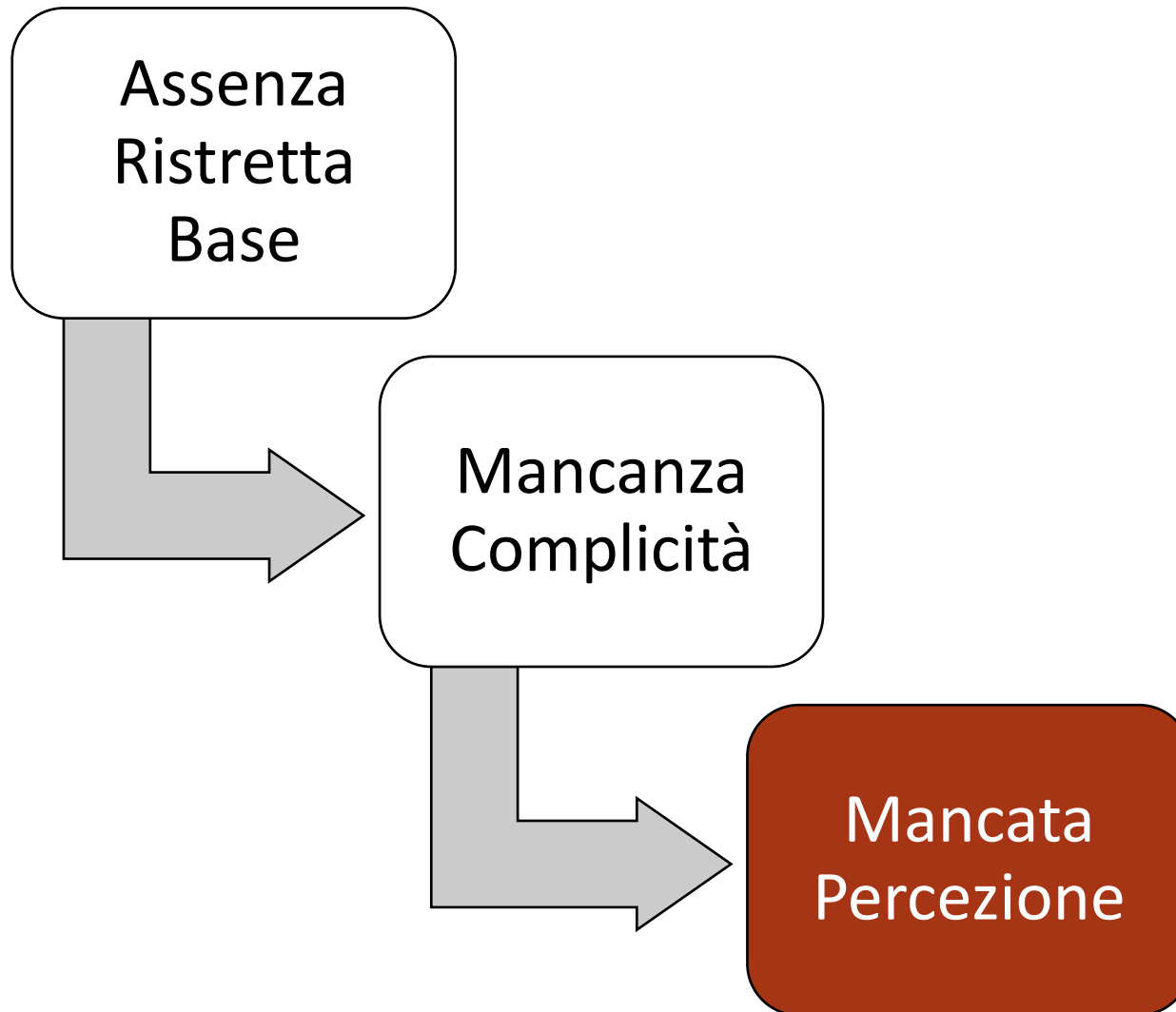
Principio della Sentenza 21158/2024

- 2.1.6. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: «l'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 legittima la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria, con conseguente inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, **il quale non può limitarsi a denunciare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria**, ma deve dimostrare – eventualmente anche ricorrendo alla prova presuntiva – **che i maggiori ricavi non siano stati effettivamente realizzati dalla società, che quest'ultima non li abbia distribuiti, ma accantonati o reinvestiti, ovvero che degli stessi se ne sia appropriato altro soggetto**».

Mancanza «complicità»

- **Condizione necessaria ma non sufficiente:** *MANCANZA COMPLICITÀ*
- La estraneità deve essere **COEVA**, **EFFETTIVA** e **COERENTE**.
- Ulteriori elementi probatori che dimostrano la mancata percezione.

Struttura della difesa



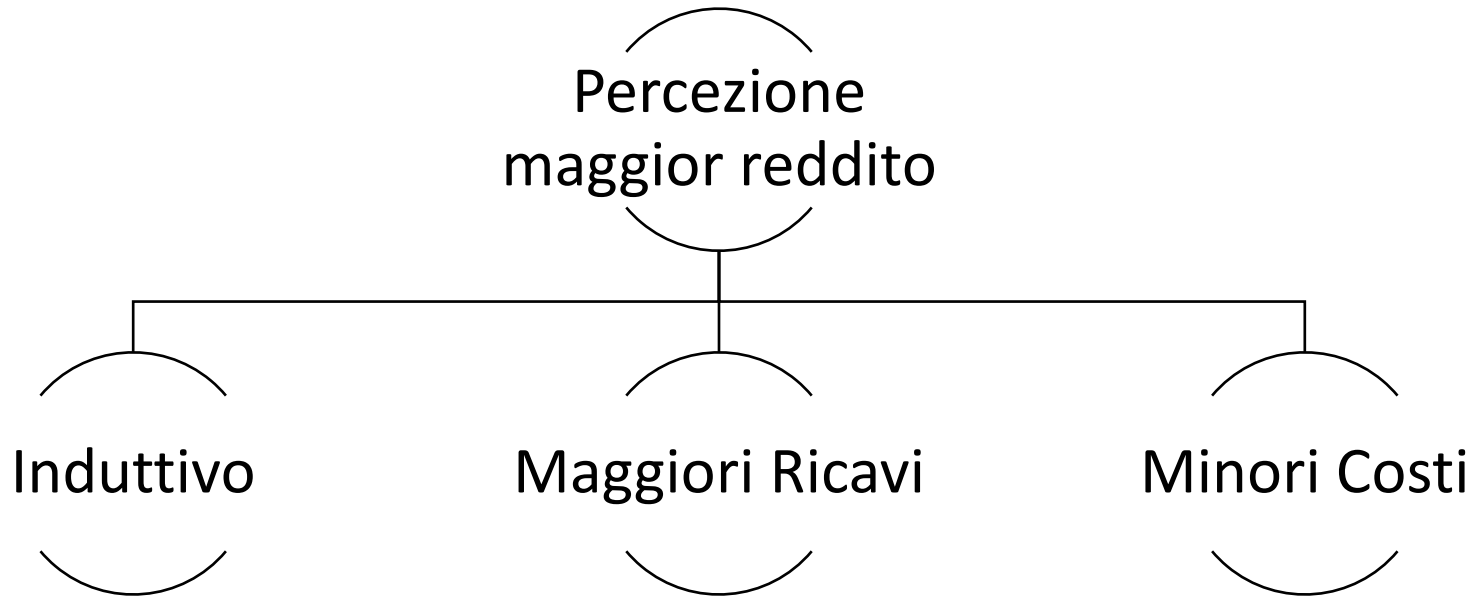
Terza difesa: mancata percezione

Il contribuente che intende superare detta presunzione, ha l'onere di provare che i maggiori ricavi :

- non siano stati effettivamente realizzati dalla società
- quest'ultima non li abbia distribuiti, ma accantonati o reinvestiti
- indicare il soggetto che li ha percepiti.

- **MAGGIOR RICAVI o REDDITO (?)**
- **Giurisprudenza sta virando sul REDDITO**

Reddito



Tipologie di accertamento

Tipologie di accertamento:

- (i) “accertamento d'ufficio”, quando la dichiarazione dei redditi è omessa ovvero nulla
- (ii) “accertamento in rettifica” che può essere sintetico o analitico.
- L'accertamento d'ufficio comporta che l'Ufficio può determinare il reddito complessivo del contribuente, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni cosiddette semplicissime, quindi anche **non gravi, precise e concordanti** con possibilità di prescindere dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili.

Induttivo Puro: casi

- il reddito d'impresa non sia stato indicato nella dichiarazione,
- non sia stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite,
- dal verbale di ispezione risulti che il contribuente non abbia tenuto o abbia sottratto all'ispezione una o più scritture contabili,
- le omissioni e le false o inesatte indicazioni, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili siano così gravi, numerose e ripetute, tali da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse,
- il contribuente non abbia dato seguito agli inviti disposti dagli uffici competenti (solo ,
- abbia omesso la presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati degli studi di settore o in caso di infedele compilazione con risulti una differenza superiore al 15% o 50 mila euro, tra i ricavi derivanti gli studi di settore e quelli effettivamente dichiarati.
- abbia omesso la presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini ISA

Difesa in caso di induttivo puro

- Mancata Percezione
- Dimostrazione estraneità (contestando all'Amministratore i motivi dell'induttivo, attivando gli strumenti societari quali 2476, 2409 etc)
- Esistenza del maggior reddito (induttivo)
- Conoscenza o conoscibilità dello stesso...

Maggiori Ricavi

- Va valutato caso per caso l'origine dei maggiori ricavi e le prove presentate dall'Agenzia delle Entrate o nel PVC.
- Difesa parte dalle Osservazioni al PVC o dalle note fin dall'inizio, con contestazioni e documentazione offerta.
- Es. Caso Transfer Price (indubbio che non vi siano maggiori ricavi)
- Sottofatturazione
- Induttivo su «margini», «Costo del Venduto»
- Etc.

Minori Costi

- INESISTENZA
- COMPETENZA
- INERENZA
- INDEDUCIBILITÀ

Costi inesistenti

- CASSAZIONE 17959/2012
- La presunzione trova applicazione anche “quando la società abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti, quindi indeducibili perché non documentati. In tale ipotesi, infatti, i **costi non sono stati in alcun modo sostenuti dalla società**, sicché il reddito di impresa effettivo conseguito nel corso dell’esercizio è costituito da quello dichiarato con l’aggiunta però dei costi inesistenti”

Costi Non Inerenti (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 02/12/2020) 02/02/2021, n. 2224

- 3.6. Nella specie, l'Agenzia delle entrate ha contestato l'antieconomicità e la non congruità del costo per l'acquisto degli opuscoli pubblicitari nella misura di n. 60.450 con un costo complessivo di Euro 1.234.286,67, ordinati ad una società con sede in (OMISSIS), stampati peraltro presso una tipografia dello Stato Città del Vaticano per un importo di Euro 5.100,00, senza il pagamento dell'intero prezzo alla prima società.
- 7.6. (...) Tale principio, invero, trova applicazione nelle società a ristretta base partecipativa quando la società abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti, quindi indeducibili perchè non documentati. In tale ipotesi, infatti, i costi non sono stati in alcun modo sostenuti dalla società, sicchè il reddito di impresa effettivo conseguito nel corso dell'esercizio è costituito da quello dichiarato con l'aggiunta però dei costi inesistenti. Tale reddito maggiorato, quindi, si presume sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci. ristretta partecipazione.

Costi Non Inerenti (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 02/12/2020) 02/02/2021, n. 2224

- La situazione è analoga anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più variegate ragioni (magari perchè è stato violato il principio di competenza D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 109 sicchè la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 99), ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società.
- Anche in tali casi la **società matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta**. In tali ipotesi, infatti, la società ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma si tratta di **costi indeducibili** che vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche in questo caso si genera un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione.

Costi Non Inerenti (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 02/12/2020) 02/02/2021, n. 2224

- Inoltre, si è recentemente affermato (Cass., 18 febbraio 2020, n. 3980) che anche i costi non deducibili portano ad un aumento del reddito di impresa e ad una conseguente distribuzione dei maggiori utili tra i soci di società a ristretta partecipazione. In particolare, in una fattispecie analoga a quella in esame, **il contribuente socio riteneva illegittima la ripresa dell'Ufficio in quanto erano stati accertati costi indeducibili, i quali, però, avrebbero pur sempre determinato un flusso finanziario in uscita, sì che non sarebbe stato consentito presumere l'esistenza di maggiori ricavi non contabilizzati e, quindi, di utili extracontabili, distribuiti ai soci in nero.** Questa Corte ha confutato la tesi del socio, rilevando che **"i costi fiscalmente non deducibili sono per loro natura costi neutrali ai fini fiscali, nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la cui quantificazione è quindi da ritenere essere stata comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte"**.
- Tale orientamento giurisprudenziale deve, quindi, essere seguito, proprio in ragione del fatto che i costi indeducibili, quale che sia la ragione di tale indeducibilità, comunque, non possono essere considerati nel passivo del conto economico del bilancio, che, per il principio di derivazione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 83 è alla base del bilancio fiscale. Pertanto, eliminate le poste indeducibili dal passivo del conto economico, ne scaturisce, a parità dei ricavi già contabilizzati, un aumento del reddito di impresa e maggiori imposte alla società e, quindi, ai soci.

Costi Inesistenti ovvero indeducibili (Cass. civ., Sez. V, n. 25322 del 25 agosto 2022)

- Tale principio, invero, trova applicazione nelle società a ristretta base partecipativa quando la società abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti, quindi indeducibili perchè non documentati. In tale ipotesi, infatti, i costi non sono stati in alcun modo sostenuti dalla società, sicchè il reddito di impresa effettivo conseguito nel corso dell'esercizio è costituito da quello dichiarato con l'aggiunta però dei costi inesistenti. Tale reddito maggiorato, quindi, si presume sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci.
- **La situazione è analoga anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più variegate ragioni** (magari perchè è stato violato il principio di competenza D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 109, sicchè la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 99), **ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società. Anche in tali casi la società matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta.** In tali ipotesi, infatti, la società ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche in questo caso si genera un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione" (cfr. Cass. 2224/2021).

Costi Inesistenti ovvero indeducibili (Cass. civ., Sez. V, n. 25322 del 25 agosto 2022)

- Sull'applicabilità della presunzione pure nell'ipotesi di costi esistenti, ma indeducibili per violazione dei criteri di cui all'art. 109 T.U.I.R. “La presunzione di attribuzione pro quota ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società di capitali a ristretta compagine sociale è legittima, non soltanto in caso di accertamento di maggiori ricavi societari, ma anche di indebite deduzioni d'imposta (minori costi)!

Minori costi – AUTOMATISMO PRESUNTIVO

- Singolare, per non dire paradossale, come nell'applicare tale presunzione, la giurisprudenza l'abbia esasperata fintanto da ricompredervi il caso in cui i costi risultino esistenti (e quindi sostenuti), ma indeducibili: il che, francamente, denota l'incomprensibilità di un simile convincimento
- La dimostrazione di **MANCATA PERCEZIONE** diventa una **PROBATIO DIABOLICA**, poiché è in RE IPSA la loro mancata erogazione, per INESISTENZA delle risorse.

Asserta equivalenza fra reddito accertato e dividendo distribuibile

- La presunzione automatica non tiene conto della correlazione economica e giuridica fra reddito d'impresa, utile civilistico e utile disponibile per la distribuzione.
- La società deve DISPORRE di risorse finanziarie sufficienti a provvedere alla materiale distribuzione (salvo che questa non avvenga con assegnazione di beni in natura).
- Non è sufficiente che il conto economico esponga utili, o che nello stato patrimoniale siano presenti riserve disponibili, ma occorre che la società possa **finanziariamente (ANCHE IN IPOTESI) sopportare un'uscita monetaria pari a quanto attribuito ai soci**, prelevando le relative risorse dalla liquidità disponibile, ovvero procurandosi detta liquidità mediante l'accensione di finanziamenti.

Assertita equivalenza fra reddito accertato e dividendo distribuibile

- Queste basilari (ed ineludibili) regole aziendali non possono venire meno neanche quando si ha a che fare con utili occulti: questi potranno essere versati (sempre in modo occulto) SE E SOLO SE consistono in valori monetari, e quindi sostanzialmente solo se derivano da operazioni tali da generare contemporaneamente sia utili che nuova cassa (vendite in nero), o se derivano dall'esposizione in bilancio di costi fittizi, che decrementano l'utile di bilancio senza generare uscite di cassa effettive, che possono così essere dirottate (in nero) a favore dei soci.
- **INDEDUCIBILITÀ, VARIAZIONI DI VALUTAZIONI DI RIMANENZE, NON DEDUCIBILITÀ DI SVALUTAZIONI NON GENERANO CASSA DISTRIBUIBILE**

COSTO RECAP

- **se il costo è stato sostenuto (inteso come esborso finanziario), le disponibilità monetarie della società sono già state erose**. La ripresa a tassazione genererà un maggior reddito imponibile, ma non un maggior utile distribuibile, in quanto le somme pagate non ritorneranno nella disponibilità della società;
- **se il costo non è stato sostenuto (inteso come esborso finanziario), le disponibilità monetarie della società successivamente alla rettifica aumenteranno** (emergeranno risorse “in nero” della società). La ripresa a tassazione genererà un maggior reddito imponibile e un maggior utile distribuibile.

Corte Costituzionale 201/2010

- Legittimità Costituzione art. 5 TUIR per accomandante nella sas
- *Infatti – mentre vere e proprie presunzioni sono previste dal comma 2 dell'art. 5 del TUIR in relazione alle quote di partecipazione e al valore dei conferimenti – la previsione del comma 1 del medesimo art. 5, nello stabilire che l'**imputazione avviene «indipendentemente dalla percezione», individua un meccanismo d'imputazione di ciò che è stato assunto dal legislatore come reddito prodotto, senza, invece, “presumere” la distribuzione dello stesso.** La norma censurata esclude la soggettività passiva tributaria della società di persone e, in tal modo, elimina lo schermo societario imputando direttamente ai soci il reddito prodotto dalla società. **Si tratta di una connotazione strutturale dell'ente ai fini tributari e non di una “presunzione” di distribuzione degli utili.***

Corte Costituzionale 201/2010

- OGGETTO DI IMPUTAZIONE È IL REDDITO non L'UTILE!
- Capacità contributiva è quella che il legislatore ritiene come tale (Corte Cost. 410/1995) e nel caso di società di persone, l'indice di capacità contributiva è costituito dalla relazione tra il presupposto e il soggetto passivo attraverso la diretta imputazione al socio ("per trasparenza") del reddito prodotto in forma associata, **indipendentemente dalla percezione.**

Prove di mancata percezione

- AUTOMATISMO PRESUNTIVO: presunzione semplice
- Valutazione sulla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza va lasciata, come prevede l'art. 2729 cod. civ., alla "prudenza del giudice"
- Socio deve poter provare, con mezzi ammissibili, qualsiasi fatto che il giudice di merito consideri rilevante nel caso concreto, in quanto idoneo a dimostrare non solo l'impossibilità, ma anche l'improbabilità della distribuzione presunta dall'amministrazione finanziaria con la presunzione semplice di distribuzione.

Su quale importo?

- Caso: Accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione del nuovo amministratore.
- Accertamento a socio per le quote al tempo.
- **Cass. 2752/2024:** 7.2. Questa Corte ha già chiarito, con pronuncia alla quale il Collegio intende aderire dando continuità all'orientamento che essa esprime (Cass. n. 26317/2020) nel caso di società a ristretta base, non opera la presunzione ex art. 47 TUIR di attribuzione ai soci degli utili extracontabili in quanto, essendo conseguiti in evasione di imposta, non essendo quindi gli stessi mai stati indicati nella contabilità societaria, non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che nei fatti non v'è stata, non avendoli la società mai dichiarati.
- Quindi
 - Utili al 100% (senza riduzione dell'IRES)
 - Senza alcuna riduzione per pre-2017

Ragionamento 2752/2024

- 7.3. (...) risulterebbe quindi violato il regime di tassazione per esenzione di cui ai citati artt. 44 e 47, e 89 TUIR, tassandosi il maggior reddito accertato in capo alla società ad IRES (24%) ed imputando lo stesso "maggior reddito" - al lordo dell'imposta accertata (e nemmeno al netto) - "pro quota" su tutti i soci della società "a ristretta base azionaria" come se si trattasse di un reddito d'impresa tassabile per trasparenza ex art. 5 TUIR (o artt. 115-116 TUIR) "dimenticando" l'Erario di aver tassato a fini IRES (24%), quel medesimo maggior reddito, sulla partecipata.
- L'errore potrebbe effettivamente generare effetti distorsivi se si considera che quando il regime degli utili da partecipazione applicabile è la trasparenza - che riguarda, com'è noto, tutte le società di persone (art. 5 TUIR) e le società di capitali che hanno optato per quel regime alternativo (artt. 115-116 TUIR) - il reddito d'impresa prodotto dalla partecipata non è tassato in alcuna misura ai fini delle II.DD., ma è imputato pro-quota in capo ai soci "indipendentemente dalla percezione", affinché il reddito prodotto venga assoggettato all'imposta personale esclusivamente in capo ai soci (e non quindi "anche" sulla società);

Ragionamento 2752/2024

- in realtà, come si è detto sopra, l'effetto distorsivo non si produce in quanto il beneficio dell'esenzione parziale dall'imposizione degli utili societari di cui si è detto opera unicamente nel caso in cui, come questa Corte ha più volte sottolineato, si fa riferimento ai soli redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile, di talchè l'atipicità era riferita solo alla nomenclatura attribuita agli stessi dalla società, ma rimaneva condizionata al positivo riscontro della loro effettiva maturazione per effetto dell'inserimento in bilancio (Cass. n. 8730 del 2021) per i redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile e non per gli utili extrabilancio;
- tali utili una volta accertati per altra via, vanno imputati e quindi sottoposti a imposizione in misura ordinaria, quindi intera e non ridotta (Cass. n. 9137 del 2021);
- il fondamento di tali conclusioni, invero, precisandosi sul punto ulteriormente quanto già affermato da questa Corte, non si riviene in alcun intento para sanzionatorio dell'interprete, ma unicamente nella considerazione per la quale nel caso che ci occupa la società **risulta, nel concreto, trasparente come una società di persone poiché i soci, come avviene in tali entità, hanno agito come tali ripartendosi l'utile societario presuntivamente accertato in capo alla società;**

Ragionamento 2752/2024

- il beneficio dell'esenzione parziale nella imposizione degli utili societari viene allora meno poiché la ripartizione del maggior utile sottratto a imposizione tra i soci giustifica la perdita del beneficio della più mite imposizione degli utili societari, la cui esistenza trova giustificazione e fondamento nel rispetto della normativa sulla loro determinazione in forza unicamente del bilancio di esercizio;
- l'utile extrabilancio, non rispettoso delle disposizioni di cui all'art. 81 e seguenti TUIR, diviene allora un utile equiparato, anche nella dosimetria della imposizione che lo colpisce, a quello ottenuto per trasparenza da società di cui all'art. 5 TUIR e di cui agli artt. 115 e 116 TUIR (da ultimo, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 26171 del 2023).

Allora

Domanda a Intelligenza Artificiale generativa:

- *Sono un avvocato tributarista.*
- *Un cliente, socio di una società a responsabilità limitata, ha ricevuto un avviso di accertamento in quanto socio a ristretta base azionaria, basato sulla presunzione giurisprudenziale della distribuzione occulta di utili.*
- *Quali sono le strategie difensive per difendere il socio da tale accertamento?*

- GEMINI
- CHATGPT
- CLAUDE

Gemini

Strategie Difensive Generali:

- 1. Smentire la presunzione:** (i) Dimostrare l'inesistenza di utili occulti: Presentare una contabilità dettagliata e trasparente, supportata da documentazione probante (fatture, estratti conto, ecc.) (ii) Dimostrare l'effettiva destinazione degli utili: Provare che gli utili sono stati reinvestiti nell'azienda o utilizzati per pagare debiti sociali (iii) Evidenziare la corretta applicazione dei principi contabili: Dimostrare che la valutazione dei beni e delle passività è stata effettuata correttamente.
- 2. Contestare l'applicazione della presunzione:** (i) Negare l'esistenza di una ristretta base azionaria, (ii) Sottolineare l'assenza di elementi indiziari: Evidenziare l'assenza di comportamenti anomali o incongruenze che possano far presumere una distribuzione occulta di utili (iii) Invocare il principio di proporzionalità: Sostenere che l'applicazione della presunzione è sproporzionata rispetto ai fatti concreti del caso.
- 3. Contestatazione della quantificazione:** (i) Chiedere una nuova liquidazione: Se l'accertamento è basato su stime o presunzioni, richiedere una nuova liquidazione basata su dati certi e verificabili. (ii) Contestare i criteri di calcolo: Evidenziare eventuali errori o incongruenze nei calcoli effettuati dall'Amministrazione finanziaria.
- 4. Valutazione delle eventuali responsabilità dei singoli soci:** (i) Differenziare le responsabilità: Se i soci hanno ruoli diversi all'interno della società, valutare la possibilità di differenziare le responsabilità in base al loro grado di coinvolgimento (ii) Evidenziare l'assenza di poteri decisionali: Dimostrare che alcuni soci non avevano poteri decisionali in merito alla gestione della società.

ChatGPT

1. Contestare la presunzione di distribuzione occulta

La giurisprudenza italiana presuppone che, in società a ristretta base azionaria, gli utili extra-contabili siano distribuiti tra i soci. Tuttavia, tale presunzione è relativa, quindi puoi cercare di dimostrare che, nel caso specifico, tale distribuzione non è avvenuta.

- **Prove documentali:** Presentare documenti aziendali (bilanci, verbali delle assemblee, estratti conto bancari) che dimostrino che gli utili non sono stati effettivamente distribuiti.
- **Gestione delle riserve:** Se l'utile extra-contabile è stato reinvestito in azienda o accantonato, questo può essere una prova della mancata distribuzione.

2. Dimostrare la natura della società

Verificare se la società, nonostante la ristretta base azionaria, possa essere qualificata come una società effettivamente operativa e non una società di mero godimento o di gestione familiare.

- **Attività operativa e investimenti:** Se la società ha un'attività significativa, questo potrebbe allontanare la presunzione della distribuzione occulta.

3. Dimostrare la non percezione di utili

Dimostrare che il socio non ha percepito alcun utile occulto.

- **Prove di redditi personali:** Il socio potrebbe dimostrare che il suo reddito personale proviene da altre fonti o che ha spese e impegni finanziari che giustificano la mancata percezione di utili dalla società.
- **Sostegno bancario e finanziario:** Se il socio ha contratto debiti o ricevuto prestiti, può essere una prova che non ha ricevuto distribuzioni occulte.

ChatGPT

4. Dimostrare l'inesistenza di utili occulti

Se gli accertamenti fiscali si basano su presunzioni errate, si può contestare la stessa base presuntiva, dimostrando che non ci sono stati utili extra-contabili.

- **Revisioni contabili indipendenti:** Richiedere una revisione dei conti da parte di un esperto per dimostrare l'inesistenza di utili extra-contabili.
- **Errori metodologici nell'accertamento:** Verificare eventuali errori o incongruenze nelle tecniche utilizzate dall'Agenzia delle Entrate.

5. Riferirsi alla giurisprudenza recente

- La giurisprudenza italiana ha evoluto la sua posizione sul tema della distribuzione occulta di utili. Verifica se vi sono sentenze recenti a favore dei contribuenti, che abbiano contestato con successo la presunzione in casi simili.

6. Transazione o mediazione tributaria

Valutare la possibilità di un accordo con l'Agenzia delle Entrate per ridurre le sanzioni o l'importo richiesto, nel caso in cui il rischio di una condanna in sede giudiziaria sia elevato.

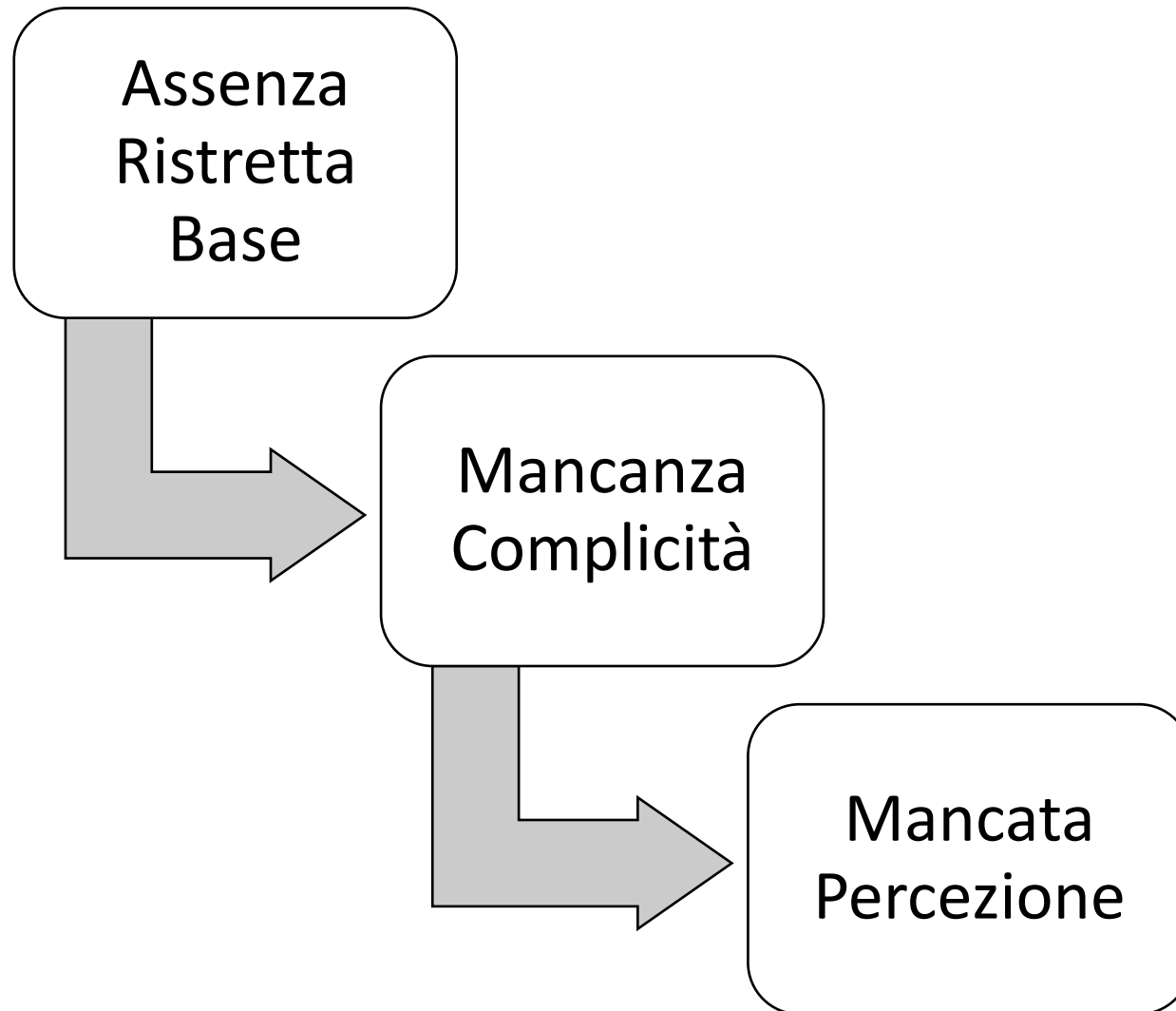
Claude

- Ecco alcune strategie difensive che potrebbe considerare:
 - 1. Contestazione della qualifica di società a ristretta base azionaria:**
 - Dimostrare che la compagine societaria è più ampia di quanto ritenuto
 - Evidenziare l'eventuale presenza di soci non legati da vincoli familiari
 - 2. Dimostrazione dell'effettiva operatività della società:**
 - Fornire documenti che attestino l'attività reale dell'azienda
 - Mostrare l'esistenza di una struttura organizzativa
 - 3. Giustificazione delle movimentazioni finanziarie:**
 - Documentare la provenienza di eventuali incrementi patrimoniali del socio
 - Dimostrare che le distribuzioni di denaro sono avvenute regolarmente e sono state correttamente tassate
 - 4. Contestazione della presunzione di distribuzione occulta:**
 - Argomentare che gli utili non distribuiti sono stati reinvestiti nell'attività
 - Dimostrare l'esistenza di un piano di sviluppo aziendale che giustifichi il mancato prelievo degli utili

Claude

1. **Analisi della congruità dei compensi agli amministratori:**
 - Giustificare l'ammontare dei compensi in relazione all'attività svolta e ai risultati aziendali
 - Confrontare i compensi con quelli di mercato per posizioni analoghe
2. **Verifica della corretta tenuta della contabilità:**
 - Dimostrare la regolarità e la completezza delle scritture contabili
 - Evidenziare l'assenza di irregolarità formali o sostanziali
3. **Analisi della situazione finanziaria personale del socio:**
 - Dimostrare che lo stile di vita del socio è coerente con i redditi dichiarati
 - Fornire documentazione su eventuali altri redditi o patrimoni personali del socio
4. **Contestazione dell'applicazione automatica della presunzione:**
 - Argomentare che la presunzione di distribuzione occulta non può essere applicata in modo automatico
 - Citare giurisprudenza favorevole che limita l'applicazione di tale presunzione

Struttura della difesa



Prova Diabolica

ATTIVITÀ PREVENTIVA

- Esercizio costante dei poteri del socio di cui al c.c. (ispezione, verifica bilancio, etc.).
- Reazione immediata in caso di apertura di verifica
- Azioni nei confronti organo amministrativo in caso di accertamento

DIFESA

- Produzione di documenti e ricostruzione proprio patrimonio per avere elementi di prova dell'inesistenza di percezione maggior reddito fin dall'inizio dell'attività di verifica

Mezzi istruttori

- Assenza di versamenti della società sui conti bancari del socio
- Coerenza tra reddito dichiarato con investimenti e/o spese ulteriori rispetto
- Utilizzo redditometro/spesometro?
- Mancanza flussi finanziari (tipologia reddito)
- Indicazione, con atti, di sottrazione somme (caso di scuola)

- Qualunque strumento, non può dare la certezza che la distribuzione non sia comunque avvenuta con modalità occulte.

Questioni aperte

Rapporti con art. 14 DPR 537/93 (proventi da illecito e costi da reato)

- 4. Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1 (...), devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da **fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo** se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria.
- 4-bis. Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1 (...), **non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo**

Soluzione «naturale» o nuovo fronte?

- La legge n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018) ha modificato la tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche non in regime di impresa, rendendo omogeneo il trattamento delle partecipazioni 'qualificate' e 'non qualificate', ed **assoggettando entrambe ad una ritenuta a titolo di imposta del 26%**
- **Essendo sostituzione di imposta, il contenzioso tenderà a esaurirsi?**



Grazie dell'attenzione.

Stefano Capaccioli

Dottore Commercialista
Revisore Legale



s.capaccioli@coinlex.it