



Newsletter n. 1/2014

**“Ristretta base societaria” e presunzione di distribuzione di utili extracontabili: se
l’art. 47 Tuir viene interpretato quale espressione di un diritto «condizionato»**

In conformità a consolidata giurisprudenza di legittimità¹, in presenza di società di capitali a ristretta base l’Agenzia delle Entrate presume, automaticamente, che i maggiori utili extracontabili (derivanti da ricavi “neri” o da costi oggettivamente inesistenti) siano distribuiti *pro quota* in capo ai soci.

Se si presume una distribuzione ai soci, coerenza vuole che si applichino le regole concernenti la tassazione dei dividendi, al fine di evitare la duplicazione d’imposta sul medesimo reddito, prima in capo alla società, poi in capo ai singoli soci.

Proprio per eliminare tale duplicazione, l’art. 47 Tuir prevede che i dividendi societari concorrano al reddito imponibile complessivo dei soci nella sola misura del 49,72%².

Sino ad oggi, nel caso di presunta distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base, l’Agenzia delle Entrate (quantomeno nella fase iniziale accertativa) ha generalmente negato l’applicazione dell’art. 47, cit., sostenendo che tale norma sarebbe riferibile alle sole ipotesi in cui la società abbia effettivamente pagato l’imposta sul maggior utile societario.

Così tuttavia non può essere.

¹ Si vedano in proposito le sentenze Cass. Civ., n. 9849/2011 e n. 13338/2009.

² L’art. 47 Tuir prevede che “*gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell’articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare*”. Tale percentuale è stata innalzata, per gli utili distribuiti a partire dal periodo d’imposta 2008, al 49,72%.

STUDI
COLLEGATI
LINKED LAW
FIRMS

ARGENTINA
*Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta*

AUSTRIA
Wien

BRAZIL
*São Paulo
Rio de Janeiro*

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
*Beijing
Shanghai*

COLOMBIA
Bogotá

CZECH
REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GREECE
Athens

INDIA
*Mumbai
New Delhi*

IRELAND

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

UNITED
KINGDOM
London

SWITZERLAND
*Bern
Zurich*

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas



L'art. 47 Tuir pone una regola giuridica, valida sempre, non già condizionata all'aspetto economico di un eventuale pagamento dell'imposta societaria accertata.

L'Ufficio, che pretende di applicare detta norma se e solo se vi sia stato il previo pagamento delle imposte societarie, adotta invece un'impostazione economicistica, tale per cui se la società non paga, non può riconoscersi ai soci l'abbattimento previsto dall'art. 47 Tuir.

La regola giuridica di contrasto alla duplicazione (stabilita in linea generale ed astratta) viene trasformata in una regola condizionata in concreto all'avvenuto pagamento da parte della società delle imposte accertate dal Fisco.

Ma siffatto operare risulta errato, sotto più aspetti:

a) da un lato, l'art. 47 Tuir non richiede un'indagine in concreto sul comportamento societario, seguendo piuttosto un criterio logico astratto, per cui si ha duplicazione se viene attribuito al socio un maggior imponibile attribuito anche alla società: è un criterio di duplice attribuzione, non già di doppio pagamento;

b) dall'altro, l'Ufficio condiziona un diritto del socio al comportamento della società e crea uno strumento di pressione, per così dire "a forbice" prendendo in ostaggio il socio se la società non paghi.

* * *

Ben venga, dunque, il recente intervento della Direzione Provinciale di Padova, che con un'interpretazione aderente al dato normativo, ha recentemente riconosciuto l'applicabilità del *cit.* art. 47 anche ai redditi presuntivamente imputati ai soci di società a ristretta base, senza subordinare l'applicabilità di tale norma al previo pagamento delle imposte societarie.

L'Ufficio patavino – seppur in sede di conciliazione, non già al momento dell'emissione del relativo avviso di accertamento – dopo aver escluso che la logica della tassazione dei redditi di capitale, nella versione *post* riforma del 2004, preveda alcun nesso di pregiudizialità-dipendenza tra



la tassazione dell'ente e quella dei soci, ha osservato che l'applicazione della norma *de qua* non è soggetta a preclusioni, risultando invece applicabile a tutti “*gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione*”.

La Direzione Provinciale ha, quindi, così concluso: “*non possono essere operate sottodistinzioni tra utili regolarmente distribuiti e utili percepiti dai soci in via extracontabile. Sia l'una che l'altra forma di percezione è ricompresa invece nel campo di applicazione dell'art. 47 Tuir, a prescindere da una corretta contabilizzazione delle somme e dalla presenza, o meno, di una previa delibera assembleare*”.

* * *

Così facendo, l'Agenzia delle Entrate dimostra di accogliere una lettura dell'art. 47 Tuir che garantisce appieno il contrasto alla duplicazione (giuridica) tra imposizione societaria ed imposizione in capo al socio. Peraltro, una tale lettura tutela appieno il principio di capacità contributiva, risultando conforme sia all'art. 167 Tuir (in tema di divieto di doppia imposizione sullo stesso presupposto impositivo), sia al principio di autonomia patrimoniale della società, per i debiti da questa assunti (*ex art. 2462 c.c.*).

Si noti, infine, che tale orientamento è condiviso dalla giurisprudenza di merito, che in più occasioni ha riconosciuto l'abbattimento previsto per la tassazione dei redditi di capitale anche a fronte di utili extracontabili, di cui non era stata deliberata la distribuzione³.

Da ultima, anche la Commissione tributaria regionale del Veneto ha aderito a tali conclusioni.

Leggiamo infatti nella sentenza n. 98/VIII/2013 (dep. 16.12.2013) che “*la sentenza impugnata deve essere peraltro confermata nella parte in cui decide l'applicazione dell'art. 47 Tuir ai maggiori utili presuntivamente distribuiti ai soci. Trattasi infatti, nel caso di specie, di redditi di capitale, come tali soggetti alla disciplina di cui agli artt. 45 e ss. Tuir, che pone il limite del 40%*

³ In tal senso, Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XXIX, n. 309 del 9.2013, Comm. trib. prov. Treviso, n. 31 del 16.4.2013, e Comm. trib. prov. Venezia, n. 97 del 29.4.2011.



al concorso degli utili distribuiti alla formazione del reddito imponibile senza fissare alcuna condizione né tracciando sottodistinzioni di sorta tra utili regolarmente distribuiti a seguito di formale delibera ed utili comunque imputati ai soci”.

Ci sembra, dunque, che l'interpretazione della Direzione Provinciale di Padova sia chiaro esempio di buona Amministrazione, in conformità all'art. 97 Cost..

Non resta che augurarsi che questo *revirement* sia recepito da altre Direzioni Provinciali, in conformità ai principi di collaborazione e buona fede (ma ancor prima al principio di legalità) che devono informare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

a cura di

prof. avv. Francesco Moschetti

avv. Bruno Nichetti

dott. Stefano Artuso