

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)
Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., 25 agosto 2022, n. 25322

Possono i costi indeducibili per ragioni di competenza o inerenza (ma effettivi) generare dividendi “occulti” nelle società ristretta base sociale?

La massima della Suprema Corte

Con riguardo alle società a ristretta base partecipativa, quando la società abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti si presume che il reddito di impresa è maggiore di quanto dichiarato o iscritto in bilancio. 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 di un importo corrispondente ai costi inesistenti. Tale maggior reddito 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, sicché 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 .

Il (tentativo di) dialogo

Per avviare un dialogo sul tema occorre brevemente chiarire, sul piano tecnico, quando può “ragionevolmente” verificarsi la presunzione della distribuzione di utili occulti ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria per escludere i casi opposti in cui detta presunzione non ha ragione di esistere e, quindi, in cui non può operare in punto di fatto e di diritto. Potrebbe sembrare un esercizio sterile ma così non è, visto l'orientamento che è in via di consolidamento con la recente sentenza (per i precedenti, Cass., ord. n. 10679, 4 aprile 2022; Cass., sent. 2224, 2 febbraio 2021) ma che, fermo il rispetto che si deve alla Suprema Corte, è assiso su talune incomprensioni sul piano tecnico, contabile e giuridico.

Nel caso di specie la Suprema Corte ha accolto il ricorso di parte pubblica reiterando acriticamente i precedenti in tema di presunzione di distribuzione di dividendi

“occulti” di maggiore utile accertato in capo alle società a ristretta base sociale per effetto di costi dichiarati indeducibili perché “fittizi” o “inesistenti”.

Ora, se in quest’ultimo caso l’operatività della presunzione ha un suo senso, fermi i tanti interrogativi e aspetti incerti derivanti dalla sua applicazione in concreto (soci di minoranza, soci estranei alla gestione, utile al lordo e non al netto dell’IRES e, soprattutto, la prova *contraria*, che viene a configurarsi come è una prova “diabolica”, problematiche già affrontate in questa rivista), non l’ha invece nella fattispecie oggetto della sentenza in commento e nei precedenti richiamati, in cui la rettifica del reddito societario è stata determinata dal disconoscimento di costi, effettivi ma indeducibili nell’anno accertato per mere ragioni tecniche, come quelle di sfasatura, ad es., del periodo di competenza ex art. 109, commi 1 e 2 del TUIR, o di inerenza (art. 55 del TUIR) o per violazioni di norme fiscali.

Qui, come si comprenderà, non può dubitarsi del fatto che la società partecipata abbia “impiegato” somme/risorse nell’acquisto/acquisizione dei beni o servizi per il sostenimento del costo che va a confluire nel conto economico del bilancio dell’anno accertato per cui non v’è “liquidità occulta”; né – se si applica correttamente il sistema di derivazione semplice (ferma la “specificità” del sistema di derivazione *rafforzata* per i soggetti IAS e OIC) del reddito d’impresa dall’utile/perdita civilistica (ex art. 83 del TUIR) – si può dubitare del fatto che il costo “indeducibile” per ragioni di competenza e/o inerenza darebbe luogo - in accertamento - (solo) ad una variazione in aumento dell’utile/perdita civilistica (ante imposte), e quindi (solo) all’aumento della base imponibile IRES, senza che possa in alcun modo “presumersi” che le somme “liquide” (in definitiva, il denaro) investite/impiegate dalla società per sostenere i costi (certi, effettivi, documentati) siano entrate nelle “tasche” dei soci.

Ed infatti, se si tratta di somme impiegate dalla società per sostenere quei costi, ovvero di somme rimaste *dentro la società* e, quindi, non “fuoriuscite” ed “entrate” nella disponibilità dei soci, come potrebbe *ragionevolmente* inferirsi che la società non abbia *impegnato* risorse finanziarie per dotarsi di “quei costi” (*esistenti*) e le abbia “distolte” per *distribuirle* “in nero” ai soci?

Si pensi, ad es., al caso di un compenso all’amministratore dedotto per competenza, e non per cassa (ex art. 95, comma 5), oppure dei costi sostenuti per l’acquisto di beni mobili/immobili dedotti in esercizio diverso da quello in cui si è verificata la consegna/spedizione (ex art. 109, comma 2, lett. a), TUIR), ecc.

Quando ciò accade, è *tecnicamente* impossibile assumere che sia avvenuta una *distribuzione/trasferimento* in capo ai soci del maggior reddito d’impresa (provvisoriamente) accertato nell’esercizio (n) in capo alla società in virtù del disconoscimento del costo dedotto nel periodo d’imposta “diverso” da quello di competenza (n-1 o n+1).

Lo stesso accade quando le rettifiche del reddito d’impresa si fondano sul disconoscimento di costi sulla partecipata per effetto dell’operare del principio di inerenza.

Anche qui, non si dubita dell'effettività del costo e, quindi, *dell'impiego di risorse societarie*, ma della non riconducibilità di quelli sostenuti all'attività d'impresa della partecipata per cui il disconoscimento non potrebbe essere rappresentativo, verosimilmente, di alcuna disponibilità finanziaria occulta "trasferita" e, quindi, "distribuita" in capo ai soci, sol perché si tratta di una società "a ristretta base partecipativa". Se si tratta di costi *sostenuti* con risorse impiegate/investite dalla partecipata, si esclude, *in re ipsa*, che si tratti di risorse *distolte dall'impiego societario*, per essere state *trasferite* (in nero) ai soci.

Ciò nonostante, gli estensori delle sentenze di legittimità citate all'inizio – come nella sentenza in commento – affermano che, al pari di quanto avviene nei casi di costi indeducibili "fittizi/inesistenti", nei casi di violazione dei principi di competenza e inerenza si sarebbe in una situazione analoga, giustificandosi l'attribuzione presuntiva ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società. Ma così non è.

Invero, non v'è, perché non può esservi, *alcuna analogia* tra le due fattispecie, vertendosi

in situazioni diametralmente opposte.

Nel primo caso l'utile (civilistico) è stato decurtato da costi fittizi o inesistenti (se oggettivamente inesistenti) che potrebbero legittimare la presunzione che si tratti di somme mai sostenute/investite dalla società, imputate a conto economico per "ridurre" la base imponibile IRES e, quindi, di fatto di somme "create" per generare minor imponibile IRES (tassato) di cui si sono avvantaggiati i soci (che hanno goduto di minori utili da partecipazione imponibili).

Nel secondo caso, l'utile civilistico è stato decurtato da costi effettivi/esistenti che, per le più svariate ragioni fiscali (non anche necessariamente civilistiche), possono essere ritenuti non di competenza dell'anno accertato (ma di anni precedenti/successivi), oppure non inerenti, ma che sicuramente sono stati sostenuti con risorse societarie "prelevate" dalle disponibilità finanziarie (cassa/banca) rimaste *dentro la società* per effetto dell'impiego delle stesse nell'acquisto di beni o servizi; somme che, quindi, in quanto trattenute ed impiegate dalla partecipata *non possono* essere entrate nella *diponibilità del socio*.

Inoltre, a differenza di quanto si afferma nella sentenza in commento, i costi indeducibili (per ragioni fiscali) "restano" dove sono, ovvero nel conto economico (che esprime il risultato ante imposte) che, quindi, giammai è stato "alterato" e vengono (solo) ripresi tra le variazioni in aumento in dichiarazione nella ri-determinazione/rettifica dell'anno accertato operata in sede di accertamento. Il disconoscimento di costi (effettivi/esistenti) dedotti per ragioni di competenza, inerenza, non è, dunque, "*un errore che va emendato nel conto economico*". Si tratta della sola ovvia conseguenza - tecnica - dell'applicazione del sistema di derivazione del reddito d'impresa dal risultato civilistico (ex art. 83 del TUIR) che provoca, in

caso di rettifica della dichiarazione per costi indeducibili, l'aumento del reddito imponibile IRES (oltre che IRAP o IVA) in capo alla società che non genera mai un "maggior utile" (civilistico) che potrebbe ritenersi, in via teorica, indebitamente "spartito" tra i soci. Che c'entrano, quindi, i soci?

PAOLA COPPOLA

(*) La rubrica – come l'intera Rivista – è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.