

Roma, 11 giugno 2021

A TUTTE LE ASSOCIATE
- Loro Sedi -

Segnalazione

NEWS – Rassegna stampa

RASSEGNA STAMPA_2021_124_S

OGGETTO: “Temi di interesse – In breve (a cura dell’Avv. Giuseppe Giangrande)”

Si segnalano alle Associate i seguenti temi di interesse:

➤ **Acquirente trustee, tasse con base imponibile catastale**

È applicabile il principio del “prezzo-valore” (vale a dire la tassazione su base imponibile catastale) alla compravendita immobiliare che abbia un trustee (persona fisica) come parte acquirente, il quale acquisti un edificio allo scopo di vincolarlo in un trust autodichiarato. È quanto deciso dalla Corte di cassazione con la sentenza numero 3073 del 9 febbraio 2021, nella quale, peraltro, la determinazione della base imponibile mediante il sistema del “prezzo-valore” è stata negata in quanto, nel corso del giudizio, è stato accertato che l’acquirente era una persona fisica che agiva nell’esercizio di un’attività commerciale. Le ragioni del contribuente erano state respinte anche nel secondo grado di giudizio (Ctr Toscana n. 1647/2014), ma per la superiore ragione che, in tale sede, la valutazione catastale era stata in radice esclusa per gli acquisti di un trustee. Il “prezzo-valore” è stato introdotto nel nostro ordinamento dall’articolo 1, comma 497, legge 266/2005, secondo il quale il contribuente può richiedere che la base imponibile della compravendita di un’abitazione, a prescindere dal prezzo dichiarato nel contratto, sia determinata moltiplicando la rendita catastale per 115,5 (se si tratta di un acquisto “prima casa”) o per 126 (in ogni altro caso) qualora l’acquirente sia una persona fisica che non agisca nell’esercizio di attività commerciale, artistica o professionale. Nella sentenza numero 3073/2021 anzitutto viene sgombrato il campo dall’influenza che, sul tema della tassazione della compravendita, possa avere la sottoposizione del bene acquistato al vincolo derivante da un trust: la Cassazione traccia, infatti, una rigida linea di separazione tra l’imposizione applicabile alla compravendita e quella applicabile alla dotazione del trust mediante l’apporto del bene oggetto di compravendita. Passando dunque ad esaminare il tema dell’applicazione del principio del “prezzo-valore”, la Cassazione (osservando che il trust non è un soggetto di diritto) rileva che, nel caso esaminato, veniva in rilievo una compravendita avente come acquirente una persona fisica (essendo ritenuto ininfluenza che essa agisse nella sua qualità di trustee) e che quindi, se non fosse stato che si trattava di un soggetto agente nell’esercizio di un’attività commerciale, il principio del “prezzo-valore” avrebbe potuto trovare applicazione. Ciò che suscita perplessità nell’esame di questa decisione è che in essa si

parla sempre del trustee e della rilevanza della sua qualità soggettiva di persona fisica, esercente o meno un'attività commerciale, mentre non si parla mai del beneficiario del trust. Invero, se (come intende la Corte di cassazione) si vuole dare ingresso al principio del "prezzo-valore" negli acquisti di abitazioni che siano effettuati da un trustee, allora le qualità soggettive dell'acquirente prescritte dalla norma sul "prezzo-valore" dovrebbero essere individuate come esistenti in capo al beneficiario del trust, in quanto il trustee è un mero "strumento transitorio" per l'attuazione di quel programma a favore del beneficiario che il disponente ha delineato istituendo il trust.

Fonte: Angelo Busani, *Acquirente trustee, tasse con base imponibile catastale*, in *Il Sole 24Ore*, 31 maggio 2021.

➤ Per il socio prova contraria impossibile

Qualche considerazione di sistema per inquadrare gli attuali limiti nell'applicabilità della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in capo ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria che trova diverse e contrastanti letture da parte degli uffici e dei giudici. Si tratta della regola "non scritta" che si origina da una presunzione di matrice giurisprudenziale che i maggiori utili extrabilancio accertati in capo alla società caratterizzata dalla ristrettezza della base azionaria e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo fra i partecipanti (fatto noto) siano stati distribuiti (in nero) ai soci (fatto ignorato) in misura proporzionale alle rispettive quote di partecipazione, a meno che il socio non sia in grado di fornire, in fase endoprocedimentale, oppure in giudizio, una valida prova contraria. Il punto è che nonostante la scarsa vis cogente della ristrettezza della base azionaria che, non solo non trova una definizione in ambito civilistico, ma nemmeno in quello fiscale (a meno di non dover ricorrere agli articoli 115 e 116 del Tuir in cui è regolato il regime opzionale di tassazione per trasparenza), il meccanismo è costantemente "garantito" dal convincimento che «il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci», e dal principio che spetti al socio e/o la società/sostituto d'imposta fornire la prova contraria (vincolata) che si tratti di utili accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti. Se si riflette, è proprio ciò che viene richiesto al socio a dimostrare l'irrazionalità della regola se non mitigata dalla presunzione rafforzata che si tratti di "ricavi/proventi" in nero (e giammai di costi esistenti, indeducibili) effettivamente percepiti/conseguiti dai soci. La prova "negativa" (di non distribuzione) richiesta al socio non è opponibile, sul piano della tecnica contabile, perché giammai una società che "occulti" utili/proventi imponibili potrebbe accantonarli in una riserva del patrimonio netto (in bilancio) o "investirli" in cespiti patrimoniali senza impiegare, in via palese (e non occulta), una corrispondente contropartita di numerario (cassa/banca/crediti) in quella stessa annualità di controllo/accertamento nella quale si determina per via dell'accertamento "l'imputazione" di quel maggiore imponibile (occulto), in via riflessa, sul socio. Se la società partecipata avesse maturato utili/ricavi (extracontabili) "accantonandoli in una posta del patrimonio netto" (trattenendoli, quindi) senza tassarli, avrebbe generato riserve di utili in sospensione d'imposta (palesi) che, al pari delle altre riserve di utili (sospesi) sarebbero (ordinariamente) tassabili in capo alla partecipata al termine del periodo di sospensione e di poi, tassabili in capo ai soci,

all'atto dell'effettiva distribuzione, secondo le diverse quote di imponibilità (complementari) a quelle di esenzione. Ma se ciò accadesse, l'ufficio non dovrebbe fare altro che recuperare l'Ires non dichiarata dalla società sul maggior utile “accantonato” nella riserva di utile (palese, non tassata), ma giammai “inferire” che quell' utile extracontabile è stato “trasferito”, visto che è l'ufficio stesso a trovarselo “accantonato” a riserva. In definitiva, il socio per superare la presunzione dell'avvenuta “distribuzione” di un utile extracontabile (accantonato a riserva o investito in beni patrimoniali) dovrebbe farsi carico di una prova (contraria) negativa (impossibile) per “sopperire” alla violazione/errore metodologico dell'ufficio che, nonostante l'accantonamento in bilancio di riserve di utili (non tassate) o di costi societari sostenuti, ma recuperati a tassazione dovesse, ciò nonostante, ricevere l'accertamento a fini personali, Irpef, della (presunta) avvenuta distribuzione di quel “maggior reddito d'impresa” tassato a fini Ires. Deve farsi un'altra considerazione di sistema che, a ben vedere, è il fulcro delle principali incertezze che si leggono nelle tante e dissonanti interpretazioni di merito e legittimità. Il parametro di riferimento per stabilire l'ambito soggettivo e oggettivo della presunzione è il regime di tassazione per esenzione (e non per imputazione) che, dal 2003 è quello che va applicato, in luogo del meccanismo del credito d'imposta, per assoggettare ad Ires il reddito d'impresa prodotto dalla società di capitali (ed enti commerciali) che non hanno optato per il regime “di trasparenza” di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir. Per tassare gli “utili da partecipazione” in società ed enti soggetti a Ires ex articolo 44, comma 1, lettera e), del Tuir vanno, applicati e rispettati i criteri di imponibilità per esenzione (limitata) in capo ai soci, secondo le diverse percentuali stabilite in funzione della natura del socio partecipante, così come stabilite dall'articoli 47 (per le persone fisiche) e 89 (per imprese e società) del Tuir (al 95% - con imponibilità del 5% - se il socio è una società di capitali o ente commerciale soggetto ad Ires; al 41,86% - con imponibilità del 58,14% dal 01/01/2008) se si tratta di socio di società di persone o persona fisica che detiene la partecipazione nell'esercizio di un'impresa; con ritenuta del 26% se a percepire gli utili (dopo il 1° gennaio 2018) è una persona fisica che detiene la partecipazione, fuori dall'esercizio di una impresa). La precisazione è dovuta e necessaria per il fatto che, nell'applicazione della presunzione, gli Uffici a volte tassano il maggior reddito accertato in capo alla società a Ires (24%) e poi imputano siffatto 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 articolo 5 del Tuir (o 115/116) “dimenticando” di aver tassato a fini Ires (24%), quel medesimo maggior reddito, sulla partecipata. L'errore è molto grave, e genera effetti distorsivi.

Fonte: Paola Coppola, *Per il socio prova contraria impossibile*, in Il Sole 24Ore, 2 giugno 2021.

➤ **Si stringono gli spazi della presunzione di distribuzione ai soci**

I costi realmente sostenuti, ma ritenuti non deducibili per le più svariate ragioni in capo ad una srl, non possono generare un maggior reddito in capo ai soci, non potendosi applicare la presunzione di percezione occulta di dividendi in presenza di ristretta base partecipativa. A fornire questa interessante precisazione è la Ctp Reggio Emilia con la sentenza n. 133/2021 (presidente e relatore Montanari) che approfondisce le ragioni per le quali non condivide le

conclusioni di segno contrario di alcune recenti pronunce della Suprema Corte. La questione affrontata è nota e frequente: l'ufficio contesta costi indeducibili in capo a una srl a ristretta base partecipativa e, in automatico, rettifica anche maggior reddito ai fini Irpef ai singoli soci nel presupposto che aumentando la base imponibile della società, i soci abbiano percepito ulteriore reddito rispetto a quello dichiarato. La Suprema Corte sul punto ormai da anni ritiene con orientamento pressoché consolidato che in presenza di un accertamento di maggiori ricavi non dichiarati nei confronti di una società di capitali a ristretta base azionaria scatta una presunzione di distribuzione di tali somme non dichiarate in capo ai soci della società. Ad analoghe conclusioni secondo i giudici di legittimità si giunge allorché l'accertamento alla società attenga costi inesistenti: anche in questo caso vi è una provvista finanziaria (al pari dei ricavi in nero) che si presume percepita dai soci. Resta ferma la possibilità di dimostrare la differente destinazione di tali somme. Di recente però la Cassazione (tra le ultime le sentenze 3980/2020 e 2224/21) ha ampliato tale discutibile presunzione di distribuzione ritenendola applicabile anche in ipotesi di costi non deducibili per le più svariate ragioni (non inerenti, non di competenza ecc). Così, a ben vedere, contraddicendosi rispetto al precedente orientamento che ammetteva la prova contraria (per quanto in alcuni casi impossibile) della differente destinazione della provvista occulta. È evidente, infatti, che in presenza di costi indeducibili la prova che le somme in questione abbiano avuto destinazione differente rispetto alla percezione dei soci è in atti, esse sono state utilizzate proprio per l'acquisizione di quella spesa ritenuta (per le più svariate ragioni) indeducibile ma esistente. In altre parole, in questi casi le somme non possono essere state distribuite ai soci per la semplice ragione che sono state impiegate dalla società per l'acquisizione del bene o servizio quantunque indeducibile. A questo proposito la Ctp di Reggio Emilia, manifesta in linea generale condivisione all'orientamento della Cassazione in ordine all'attribuzione ai soci di srl a ristretta base, delle somme derivanti da ricavi in nero o costi documentati da false fatture, ma giunge a conclusioni differenti rispetto alla Suprema Corte. Al riguardo secondo la Ctp, l'utile di esercizio e il reddito complessivo societario sono due concetti diversi derivando il secondo dal primo dopo le variazioni in aumento ed in diminuzione previste ai fini fiscali. Ne consegue che può essere accertato un maggior reddito che non equivalga, legittimamente, ad un maggior utile (costi non inerenti, non di competenza ecc). Ma in tutti questi casi l'utile dell'esercizio non muta e, poiché può essere distribuito ai soci, solo il maggior utile prodotto "in nero" ma non il maggior reddito, la presunzione di distribuzione può reggersi solo nel caso di accertamento di ricavi "in nero" o costi fittizi cui possa conseguire, il "ritorno" di utilità ai soci.

Fonte: Laura Ambrosi, *Si stringono gli spazi della presunzione di distribuzione ai soci*, in Il Sole 24Ore, 2 giugno 2021.

I migliori saluti.

La Segreteria



LF/ci