



## ACCERTAMENTO

# **Presunzione di distribuzione di utili extracontabili: profili penali per i soci**

di Stefano Rossetti



La **presunzione di distribuzione degli utili extracontabili da parte delle società a ristretta base partecipativa** prevede, in estrema sintesi, che i **costi neri** (o i ricavi non tassati) dalla società accertata **rappresentino utili percepiti dalla compagine sociale**.

La presunzione, così strutturata, si fonda sull'assunto che la società, a cui viene rettificato il reddito imponibile, sia **"a ristretta base partecipativa"** di cui i soci, ragionevolmente, ne rappresentino i dominus nella misura **in cui riescano ad occultare**, a loro vantaggio, **materia imponibile in capo alla stessa**.

Tale **presunzione** che, ad oggi, è di **natura semplice**, poiché di origine giurisprudenziale, **dovrebbe essere tipizzata** nell'ambito della delega fiscale oggetto di attuazione.

Tralasciando in questa sede le diverse criticità e contraddizioni, che caratterizzano la presunzione per come oggi è strutturata, nel contesto di questo contributo si intende dare evidenza alle **ricadute che essa può avere sul piano penale**, prendendo spunto da un recente arresto di legittimità (**Cassazione n. 41579/2023**).

In estrema sintesi, la Corte di Cassazione ritiene che il socio - che **non indica nella propria dichiarazione i redditi da partecipazione** (seppur in base al meccanismo presuntivo) - commette il **reato di dichiarazione infedele, di cui all'articolo 4, D.Lgs 74/2000**, a mente del quale: *"Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*

- a) *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;*
- b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare*



*complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni”.*

L'Amministrazione finanziaria, nell'applicare la presunzione in rassegna, riqualifica **gli utili extracontabili “incassati” dai soci come dividendi**, applicando le **relative regole di tassazione**.

Si ricorda che la **disciplina dei dividendi è stata modificata dall'[articolo 1, commi 999-1006, L. 205/2017](#)** (Legge di bilancio 2018), **a decorrere dall'1.1.2018**.

Antecedentemente la citata modifica, la tassazione dei dividendi **dipendeva dalla tipologia di partecipazione** posseduta dal socio; infatti:

- il possesso di una **partecipazione qualificata** (intendendosi per tale una partecipazione che, alternativamente, attribuisce una percentuale di **diritti di voto** esercitabili nell'assemblea ordinaria **superiore al 20%**, ovvero una partecipazione al **capitale o al patrimonio superiore al 25%**. Nel caso di **titoli negoziati in mercati regolamentati**, le citate percentuali sono rispettivamente del **2 e del 5 %**), comportava **la tassazione del dividendo** secondo la logica del reddito complessivo, ma in misura parziale. L'importo del dividendo assoggettato a tassazione era **pari**:
  - **al 40%** se l'utile oggetto di distribuzione era stato prodotto **entro il 31.12.2007**;
  - **al 49,72%** se prodotto **tra il 1.1.2008 e il 31.12.2016**;
  - **al 58,14%** se prodotto **nel 2017**.
- il possesso di una **partecipazione non qualificata** (diversa dalle precedenti) **comportava la tassazione del dividendo in misura pari al 26%**, mediante l'applicazione del meccanismo della sostituzione d'imposta che permetteva di esaurire il rapporto tributario (ritenuta alla fonte a titolo d'imposta).

Quindi, nel primo caso (possesso di una partecipazione qualificata), la **responsabilità penale della mancata indicazione del reddito da partecipazione** nella dichiarazione dei redditi **ricadeva sul socio** (come nel caso trattato dalla sentenza oggetto di commento), mentre nel secondo caso (possesso di partecipazione non qualificata), la richiamata **responsabilità penale ricadeva sulla società a ristretta base sociale**, nella persona del legale rappresentante, per la **mancata indicazione nella dichiarazione fiscale dei sostituti d'imposta**.

A decorrere dall'1.1.2018, la tassazione dei dividendi **è stata oggetto di riforma**: non è più necessario, infatti, distinguere tra **partecipazioni qualificate e non qualificate** poiché, a prescindere dall'entità della partecipazione, la tassazione del dividendo avviene **mediante applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 26%**.

Ciò fa sì che, come nel caso delle partecipazioni non qualificate anteriforma, l'obbligo di effettuare la **ritenuta fiscale, versarla, certificarla e dichiararla ricade in capo alla società**.

Da ultimo si ricorda che, per effetto delle modifiche introdotte dal D.Lgs 158/2015, le



dichiarazioni fiscali dei sostituti d'imposta rientrano nel **perimetro applicativo** dell'[\*\*articolo 4, D.Lgs 74/2000\*\*](#): l'[\*\*articolo 1, comma 1, lett. c\), D.Lgs 74/2000\*\*](#), prevede, infatti, che per "dichiarazioni" si debba intendere "*anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge*".