

## Gli effetti in capo ai soci in caso di accertamento di maggior reddito alla società

di Danilo Sciuto

Pubblicato il 3 marzo 2006

---

sullo stesso argomento, vedi anche la tesi di Gianfranco Antico...

### Premessa

La netta autonomia finanziaria, patrimoniale, e tributaria che caratterizza la società di capitali rispetto ai propri soci è un concetto talmente assodato che non necessita di approfondimento o tantomeno spiegazione. Eppure, ad un principio così radicato sembra che il Fisco voglia fare eccezione nel caso in cui si trovi dinanzi ad un maggior reddito accertato ad una società in sede di verifica; in tale situazione, infatti, il Fisco notifica, parallelamente a quanto fatto per la società, un corrispondente avviso di accertamento a ciascuno dei soci per la propria quota di utile accertato.

In altre parole il Fisco presume la presenza di un accordo tra i soci di distribuire il reddito non dichiarato, ciò che è possibile fare solo nelle società a ristretta base familiare, e non certo in quelle ad azionariato diffuso.

Ancorchè ci si trovi in tali fattispecie, la legge è tuttavia abbastanza chiara: l'articolo 5 Tuir stabilisce che i redditi delle società di persone sono attribuiti a ciascun socio indipendentemente dalla sua percezione. Lo stesso non è previsto per le società di capitali.

La giurisprudenza - anche di legittimità - che al riguardo è stata chiamata più volte ad esprimersi, non ha dato dei pareri uniformi, bensì sufficientemente eterogenei, al punto da poterli raggruppare in una serie di filoni, anche in considerazione degli elementi di spiegazione forniti.

### La presunzione del Fisco inverte l'onere della prova

La giurisprudenza che ritiene corretto l'operato dell'ufficio è individuabile in numerose [sentenze](#) emesse dai giudici di legittimità.

Il principio base che sottende tali [sentenze](#) è come detto quello in base al quale l'accertamento nei confronti di una società di capitali a ristretta base azionaria e familiare, di un utile tassabile superiore a quello portato in bilancio, costituisce circostanza di fatto idonea a far fondatamente presumere, tenuto conto della complicità che normalmente avvince i membri di un gruppo così composto, che il maggior reddito sia stato distribuito ai soci; ne consegue che non spetta all'amministrazione finanziaria fornire la prova di tale distribuzione, né è necessaria una

“formale deliberazione” in tal senso, ma è onere dei soci fornire la dimostrazione di una diversa destinazione dell’utile stesso.

Su quest’ultimo punto, si vedano le **sentenze** conformi della **Cassazione n. 13098/00, n. 2433/03, n. 10059/1994**, e la recente **n. 21573/05**. In quest’ultima massima si è inoltre affermato che la denuncia penale effettuata dal socio di una società a ristretta base azionaria, sul cui conto personale sono stati trovati occultati utili della società, contro l’amministrazione della stessa, non comporta automaticamente il superamento della presunzione secondo cui gli utili occulti di una società a ristretta base azionaria vengono percepiti dai soci.

La **Sentenza n. 17028/02** ha precisato che solo dimostrando che la base della società di capitali è ristretta e a partecipazione familiare, può operare la presunzione semplice secondo la quale, in tale circostanza, gli utili extracontabili vengono distribuiti ai soci, tenuto conto del rapporto di connivenza che normalmente lega i membri di un gruppo di questo tipo.

In questa stessa linea, la **Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia - Giulia, Sentenza n. 96/XI/01** ha affermato che, al fine della valenza della presunzione di distribuzione degli utili extra contabili, ciò che deve formare oggetto di rigorosa prova da parte dell’Ufficio è il carattere ristretto della base sociale.

Pur mantenendosi nella stessa tesi, la **Sentenza n. 12456/01** ha tuttavia affermato che, poiché il mutamento di titolarità di quote sociali (nel caso di specie di una S.r.l.) può derivare solo da atti ufficiali, autenticati e depositati dal notaio, l’amministrazione finanziaria non può asserire – sulla base delle sole dichiarazioni di alcuni dei soci originari della società – che le quote si sono concentrate nelle mani di due soli soci, legati da rapporti di parentela, e, quindi, presumere, sulla base di tale circostanza, la distribuzione ai soci familiari degli accertati utili extra bilancio.

Nella **Sentenza n. 3980/00 della stessa Cassazione**, si è stabilito che i giudici tributari non possono escludere la distribuzione solo enunciando l’inapplicabilità dell’art. 5 del TUIR. Pur restando non applicabile questa disposizione, la stretta base azionaria può fornire “sul piano degli indizi, la prova dell’avvenuta distribuzione”.

Analogamente, la **Cassazione, Sentenza n. 8462/00**, ha affermato che nel caso di società di capitali a ristretta base familiare, pur non sussistendo – a differenza delle società di persone – una presunzione legale di distribuzione degli utili ai soci, non può considerarsi illogica – tenuto conto della “complicità” che normalmente avvince un gruppo così composto – la presunzione (semplice) di distribuzione degli utili extra contabili ai soci. Pertanto, una volta stabilito che la titolarità delle azioni e l’organizzazione aziendale sono concentrate in una stretta cerchia familiare, il giudice di merito non può escludere apoditticamente la distribuzione ai soci di utili non contabilizzati. In questo stesso senso, si veda la **Sentenza n. 10951/02**.

Per la **Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sentenza n. 284/VII/97**, l’Amministrazione finanziaria, a seguito di un accertamento svolto nei confronti di una società di capitali a ristretta base azionaria, può avvalersi della presunzione (semplice) di imputabilità ai soci del maggior reddito accertato quando :

1) l’avviso di accertamento emesso nei confronti della società non venga impugnato, ovvero, se

impugnato, venga dichiarato legittimo in tutto o in parte;

2) la base imponibile recuperata alla società sia di fatto costituita da “nero”, ossia da maggiori corrispettivi conseguiti e non dichiarati;

3) il socio possieda una percentuale di capitale assai qualificata ed abbia potere decisionale (esempio: membro del consiglio di amministrazione).

Una condizione ostativa al formarsi di tale presunzione è stata poi individuata dalla **Cassazione, Sentenza n. 6780/03**, in base alla quale essa non trova applicazione ove l'accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati venga annullato dal giudice tributario.

La presunzione della quale si tratta è applicabile anche alle cooperative: la **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sentenza n. 38/ LVII /98** ha ammesso l'accertamento nei confronti dei soci di una cooperativa per percezione di utili non contabilizzati il quale si fonda su altro accertamento emanato a carico della cooperativa. Ove il maggior reddito sussista, dalla natura della cooperativa e dalla accertata mancata contabilizzazione di ricavi può fondatamente presumersi la distribuzione fra i soci di quel reddito.

Lo stesso è stato detto per le società fiduciarie: la **Commissione tributaria provinciale di Milano, con la Sentenza n. 404/XXI/97**, ha affermato che è imponibile in capo alla società fiduciaria, il maggior reddito accertato, ai fini Irpeg e Ilor, alla società di capitali partecipata dalla società fiduciaria per conto del cliente fiduciante, in esecuzione della propria attività istituzionale regolarmente autorizzata dal Ministero dell'industria e del commercio.

### **Periodo in cui imputare gli utili extrabilancio**

Corollario della tesi presuntiva del Fisco è che tali utili “in nero”, derivanti dal reddito extracontabile accertato in capo alla società, siano da tassare in capo ai soci nel periodo di imposta di riferimento: si vedano al riguardo la **Cassazione, Sentenza n. 7564/03**, che ha giustificato tale tesi in considerazione della mancanza - trattandosi di utili occulti - di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio, e la stessa **Cassazione, Sez. I civile, Sentenza n. 5729/1995**, che ha sostenuto che il principio della tassazione per cassa è un principio valido per gli utili esposti in bilancio, non per quelli occulti, che si presumono, al contrario, distribuiti nello stesso periodo in cui sono stati conseguiti.

### **La difesa del contribuente: la necessità di ulteriori prove**

La tesi a difesa del contribuente basa il suo assunto sulla constatazione che è comunque necessario provare che tali utili siano stati incassati, ritenendo dunque illegittima sia l'applicazione della presunzione di distribuzione in mancanza di altri elementi probanti, sia il ribaltamento dell'onere della prova in capo al contribuente, che sarebbe dunque costretto a dimostrare che gli utili non contabilizzati abbiano avuto una diversa destinazione. In questo

filone segnaliamo soprattutto **sentenze** di giudici di merito, come:

- la **Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sentenza n. 106/ XXXVI /01,**
- la **Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza n. 199/ XXVIII /98,**
- la **Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, Sentenza n. 183/ XIII /98,**
- la **Commissione Tributaria Provinciale di Como, Sentenza n. 497/ I /1997,**
- la **Commissione Tributaria Regionale di Campobasso, Sentenza n. 135/I/1996,**
- la **Commissione Tributaria Centrale, Sez. VII, Decisione n. 1239/1996,**
- la **Commissione Tributaria Centrale, Sez. V, Decisione n. 2953/1994,**
- la **Commissione Tributaria Centrale, Sez. X, Decisione n. 1421/1994.**

In questo filone a difesa del contribuente, si trovano anche delle **sentenze** di giudici di legittimità:

- **Cassazione, Sez. I civile, Sentenza n. 263/1998,**
- **Cassazione, Sez. III penale, Sentenza n. 7057/1994,**
- **Cassazione, Sentenza n. 6225/1995,**
- **Cassazione, Sentenza n. 3254/00.**

### **Valenza del condono**

Una prova a favore del conseguimento di utili extracontabili è stata ritenuta la domanda di condono da **Cassazione, Sentenza n. 11239/02**, che ha ritenuto corretto l'operato del giudice d'appello che aveva dato ragione all'ufficio finanziario secondo cui la richiesta di condono avrebbe confermato la distribuzione ai soci delle somme condonate, giustificando l'accertamento in capo alla società per omesse ritenute di acconto, e dalla **Commissione Tributaria Centrale, Sez. XXVII, Decisione n. 6757/1988**, che ha ritenuto legittima, nell'ipotesi in cui una società di capitali aveva prodotto istanza di condono con criterio automatico evidenziando un maggior reddito, la presunzione di un maggior reddito anche in capo ai soci, quale reddito di capitale afferente dividendi presuntivamente distribuiti dalla società.

In maniera opposta si sono invece espresse la **Corte di Cassazione, Sentenza n. 12658/02**, per la quale la sola circostanza che il contribuente abbia presentato un'istanza di condono non rappresenta un elemento sufficiente per fondare un accertamento a suo carico (si

veda, al riguardo, l'analoga **Sentenza n. 7046/99**), nonché la stessa **Corte di Cassazione, Sentenza n. 13749/02**, in base alla quale non può attribuirsi valore confessorio alla dichiarazione integrativa presentata dalla società stessa qualora non siano stati offerti in seguito all'accertamento altri elementi attendibili comprovanti la legittimità dello stesso e l'esistenza di maggiori redditi.

### **Il divieto di doppia presunzione**

Un'altra critica mossa alla tesi presuntiva del Fisco è quella che essa lede il divieto della doppia presunzione, ossia quello in base al quale un fatto ignoto (l'evasione) può discendere solo da un fatto noto (che potrebbe essere la prova documentale della distribuzione degli utili), e non da un altro ignoto (che è la distribuzione stessa). La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha avuto modo in più occasioni di riconoscere la bontà della tesi del Fisco, rigettando tale critica, nella considerazione che il fatto noto (di partenza, dal quale deriverebbe la presunzione di distribuzione) 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 che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale. La ristretta base familiare di una società di capitali può, secondo la Corte, costituire il fatto noto che consente all'ufficio, in sede di rettifica della dichiarazione, di risalire, in via di presunzione (semplice) ex artt. 2727 e 2729 del codice civile, a quello - ignorato e da verificare - della distribuzione ai soci del maggior utile non contabilizzato.

Al riguardo, si vedano le **sentenze n. 7174/02, n. 4695/02, n. 2606/00 e n. 6745/1995**

### **Il divieto di doppia tassazione**

Una ulteriore critica mossa alla tesi del Fisco è basata sulla lesione del divieto di doppia tassazione, ma anche in questo caso la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha respinto questa eccezione. In particolare la **Sentenza n. 19803/03** ha sostenuto che la tassazione in capo al socio non va considerata quale applicazione analogica del "principio di trasparenza", come delineato dall'art. 5 del TUIR per l'applicazione dell'Irpef alle società personali, e non realizza il fenomeno della doppia imposizione.

La **Sentenza n. 16885/03** addirittura ha affermato che dagli utili non contabilizzati accertati a carico di una società di capitali a ristretta base azionaria, che si presume siano distribuiti ai soci, non debbono essere dedotte le imposte che la società è tenuta a pagare in quanto, trattandosi di ricavi extracontabili, è ipotizzabile che non sia stato compiuto alcun pagamento di imposte.

Infine, la **Sentenza n. 8351/02**, ha esaminato il caso di una rettifica in aumento dell'imponibile dichiarato dal socio di una S.r.l., a seguito dell'accertamento effettuato ai fini Irpeg nei confronti della società stessa, da cui erano emersi maggiori ricavi non dichiarati, e conseguente assoggettamento del reddito occultato ad Irpeg, in quanto utile conseguito dalla società, e ad Irpef, come provento del socio, senza, però, il riconoscimento del credito d'imposta, ed ha affermato che non si configura violazione del divieto di doppia imposizione: la tassazione sia del

reddito della persona giuridica sia di quello della persona fisica, che derivi dalla partecipazione al capitale della società **commerciale** stessa, si differenzia non solo per quanto concerne i soggetti passivi, ma anche per i requisiti alla base delle due diverse imposizioni. In tali ipotesi, continua la sentenza, lo stesso legislatore ha escluso la duplicità dell'imposizione tramite la previsione del credito d'imposta di cui all'art. 14, TUIR; peraltro, il riconoscimento del suddetto credito d'imposta è escluso laddove, come nel caso di specie, si sia omessa l'indicazione degli utili percepiti nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui gli utili stessi sono stati riscossi, oltre che nel caso di mancata presentazione della stessa dichiarazione. In tal caso, infatti, la norma prevede la decadenza dal diritto alla detrazione per il socio che abbia reso una dichiarazione d'imposta infedele.

Marzo 2006

Danilo Sciuto

Dottore commercialista in Catania

[danilosciuto@https://www.commercialistatelematico.com](mailto:danilosciuto@https://www.commercialistatelematico.com)

**Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

