

LA CLAUSOLA “SALVA-SOCI” NELL’ATTO DI ADESIONE DI UNA SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE SOCIALE

di Alessandro Borgoglio

Nell’atto di adesione delle società di capitali a ristretta compagine sociale può essere inserita una clausola per evitare che l’azione accertatrice dell’Amministrazione Finanziaria prosegua sulle posizioni fiscali dei singoli soci persone fisiche. È questo il suggerimento proposto dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, con il parere del 7 aprile 2010, numero 10.

Nello scritto, dopo aver delineato il quadro normativo e giurisprudenziale relativo alla presunzione di distribuzione in oggetto, viene illustrato il succitato parere, per concludere, quindi, con la formulazione di alcune considerazioni sul tema.

La presunzione di distribuzione ai soci degli utili “occulti” accertati in capo ad una società di capitali a ristretta compagine sociale¹ viene ormai pacificamente ritenuta legittima dalla giurisprudenza di legittimità².

Tale strumento presuntivo, tuttavia, ha sempre rappresentato uno dei temi fiscali maggiormente dibattuti, ma anche su cui si è più aspramente espressa la critica del mondo dei professionisti e di una parte della dottrina.

¹ Sul tema, sia consentito un rinvio ai precedenti scritti dello stesso autore, “Società a ristretta base sociale. Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili” in “Il Fisco” numero 29 del 20 luglio 2009; “Società di capitali a ristretta base proprietaria - presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio” in “La Settimana Fiscale” numero 39 del 22 ottobre 2009.

² Tra le altre: Cass., sez. V, 19 giugno 2007, n. 14219; Cass., sez. V, 7 novembre 2005, n. 2157; Cass., sez. V, 6 giugno 2003, n. 9040; Cass., sez. V, 2 dicembre 2002, n. 17023; Cass., sez. V, 3 maggio 2002, n. 6353; Cass., sez. V, 24 aprile 2002, n. 6030; Cass., sez. V, 30 gennaio 2002, n. 1192; Cass., sez. V, 30 gennaio 2002, n. 1193; Cass., sez. V, 20 luglio 2001, n. 9989; Cass., sez. V, 1 giugno 2000, n. 7234; Cass., sez. V, 20 marzo 2000, n. 3254; Cass., sez. V, 3 marzo 2000, n. 2390; Cass., sez. I, 7 luglio 1999, n. 7046; Cass., sez. I, 25 maggio 1995, n. 5729; Cass., sez. I, 17 febbraio 1986, n. 941.

Ne è testimonianza un recente editoriale³, in cui viene riproposta la tesi dell'illegittimità della presunzione *de qua* per la violazione del noto principio per cui *praesumptum de praesumpto non admittitur*⁴.

Più recentemente ancora, ha suscitato un vivo interesse⁵ il parere numero 11 del 7 aprile 2010, con cui la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro⁶ è tornata sul tema.

In tale documento, dopo aver esposto le motivazioni che inducono a ritenere non legittima la presunzione in oggetto, viene fornita, in conclusione, una "singolare" indicazione per evitare il "ribaltamento" sui soci del maggior reddito accertato in capo alla società.

Prima di analizzare gli aspetti peculiari del succitato parere, si ritiene tuttavia opportuno avviare la trattazione dall'inquadramento normativo della fattispecie in esame.

LA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE AI SOCI DEGLI UTILI EXTRABILANCIO

L'attribuzione degli utili societari ai soci è normativamente prevista soltanto per le società di persone, nei confronti delle quali si applica il cosiddetto "principio di trasparenza" di cui all'articolo 5 del TUIR⁷.

³ Editoriale del Commercialista Telematico, "[Sulla legittimità della presunzione di distribuzione di utili occulti](#)" in [Commercialistatelematico.com](#) del 3 marzo 2010.

⁴ L'antico brocardo latino riporta il principio per cui l'ordinamento non ammetta presunzioni di secondo grado.

⁵ Cfr. A. Bongi, "Soci delle srl con il filtro" in "Italia Oggi" del 8 aprile 2010, pagina 21; "La clausola nell'atto ferma l'estensione degli esiti ai soci" in "Il Quotidiano Unico Ipsosa" del 8 aprile 2010.

⁶ La Fondazione fa capo al Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro. I relativi documenti di studio sono reperibili sul sito internet: [www.fondazionestudicdl.it](#)

⁷ Invero, il citato articolo 5 non contiene il riferimento alle sole società di persone ma anche a quelle semplici. In particolare, tale norma dispone che: "I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".

In forza di tale disposizione, il reddito delle società di persone non viene direttamente assoggettato a tassazione, ma soltanto a seguito dell'imputazione di esso, pro quota, ai singoli soci, in capo ai quali si determina l'obbligazione tributaria.

Le società di capitali, invece, hanno una propria soggettività fiscale e, pertanto, rimangono incise direttamente dal tributo, ovvero dall'Ires.

Su di esse, quindi, si realizza l'assoggettamento a tassazione del reddito prodotto⁸.

Si può concludere, così, che, mentre per le società di persone esiste una specifica disposizione normativa che stabilisce l'imputazione del reddito conseguito "per trasparenza" ai soci, per le società di capitali, invece, non esiste analoga previsione.

Ciò dovrebbe comportare che a seguito di accertamento fiscale, nel caso in cui venga accertato un maggior reddito in capo ad una società di persone, questo venga "automaticamente ribaltato" sui soci persone fisiche, affinché venga assoggettato a tassazione personale, mentre in caso di accertamento di maggiori utili in capo ad una società di capitali, questi dovrebbero essere sottoposti ad imposizione soltanto in capo alla società, senza coinvolgere in alcun modo i singoli soci.

La Cassazione, però, come anticipato in premessa, ritiene, da diversi anni, che anche il maggior reddito accertato in capo alle società di capitali, purché con

⁸ In realtà esiste anche una forma di tassazione per trasparenza propria delle società di capitali: si tratta del regime introdotto dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, numero 344, con decorrenza dal 1 gennaio 2004. Esso, tuttavia, può essere utilizzato soltanto in presenza di determinate condizioni e, soprattutto, su specifica opzione espressa dai contribuenti.

una compagine sociale ristretta o addirittura familiare, sia da presumersi distribuito, pro quota, ai singoli soci.

Tale “ribaltamento” del reddito societario sui soci avviene in forza di una “presunzione di distribuzione” che integra – secondo la Suprema Corte – i requisiti di gravità, precisione e concordanza⁹ legittimanti l’accertamento nei confronti dei soci, sulla base di tale presunzione¹⁰.

I Supremi Giudici hanno motivato tale posizione affermando che “[...] essere socio di una società di capitali con compagine sociale ristretta significa trovarsi in una situazione oggettiva, che è giuridicamente rilevante perché, anche senza voler ipotizzare analogie con la sfera dell’illiceità parlando di “complicità”, lo scarso numero di soci si converte nel dato qualitativo della maggiore conoscibilità degli affari societari. La giuridicità di tale situazione oggettiva si esprime attraverso la sottoposizione del socio all’onere di conoscere”¹¹.

I Giudici del Palazzaccio sostengono, quindi, che l’esistenza di una ristretta base proprietaria o familiare, cioè di un numero ridotto di soci, oppure di soggetti che siano addirittura legati da rapporti familiari, sia una condizione sufficiente per presumere che tra di essi esista una sorta di vincolo di solidarietà o un legame

⁹ Articolo 2729 del Codice Civile.

¹⁰ L’articolo 38, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, numero 600, relativamente alla rettifica della dichiarazione dei contribuenti persone fisiche, dispone che “L’incompletezza, la falsità e l’inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell’art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all’articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.

¹¹ Cass. del 15 febbraio 2008, numero 3896.

personale, tale per cui la produzione di utili non contabilizzati da parte della società sia nota a tutti i partecipanti della stessa e, pertanto, fra di essi informalmente spartita.

PROFILI DI ASSERTITA ILLEGITTIMITÀ DELLA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE

A contrasto di un siffatto ordito, sono state avanzate dai contribuenti molte censure, tutte – lo si anticipa sin da subito – puntualmente respinte dalla Suprema Corte.

È stato innanzitutto osservato - come già anticipato - che la presunzione *de qua* violerebbe il divieto di presunzione di secondo grado¹²: il “ribaltamento” del reddito sui soci, infatti, costituirebbe una presunzione che, a sua volta, si fonderebbe su un’altra, quella del maggior reddito induttivamente accertato nei confronti della società¹³.

Ciò val quanto affermare che, se già il reddito societario viene presuntivamente accertato, la sua distribuzione tra i soci costituirebbe un’ulteriore presunzione, di secondo grado, non ammessa dall’ordinamento.

¹² Si tratta dell’antico principio per cui “*Praesumptum de praesumpto non admittitur*”. Per un approfondimento sull’utilizzo delle presunzioni di secondo grado o “a catena” si veda: Piero Burla e Alberto Nastasia in “L’accertamento attraverso presunzioni di secondo grado” su “il fisco” n. 9 del 3 marzo 2008, pag. 1-1577.

¹³ Si consideri che la maggior parte degli accertamenti fiscali, attualmente, avvengono tramite procedure analitico-induttive o induttive “pure”: si tratta, quindi, di accertamenti comunque fondati su una presunzione (qualificata o semplicissima, a seconda dei casi). Esempi di accertamento analitico-induttivo possono essere la ricostruzione indiretta dei ricavi attraverso l’applicazione di percentuali medie di ricarico, ovvero sulla base di altri elementi indicatori dei ricavi prodotti, quali, ad esempio, l’utilizzo del numero dei tovaglioli impiegati per la rideterminazione dei ricavi di un ristorante. L’accertamento induttivo, invece, può essere utilizzato per determinare il reddito quando, per esempio, il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi. I termini e le modalità di accertamento sono contenuti nell’articolo 39 del DPR 600/1973, ai fini delle imposte dirette, e negli articoli 54 e 55 del DPR 633/1972, per quanto concerne l’imposta sul valore aggiunto.

La Suprema Corte, però, ha sempre respinto questo motivo di ricorso, affermando che la presunzione “[...] non viola, in ogni caso, il divieto di presunzione di secondo grado, poiché 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”¹⁴.

Peraltro, occorre sottolineare che, anche qualora volesse ammettersi che si trattasse di una presunzione di secondo grado, non è così pacifico – almeno in dottrina – che un simile doppio strumento presuntivo non possa essere legittimamente impiegato¹⁵.

Un’altra censura ricorrente, poi, concerne l’errata individuazione, da parte dell’Amministrazione Finanziaria, del periodo di competenza per il quale operare il “ribaltamento” sui soci degli utili occulti accertati in capo alla società.

La Suprema Corte è intervenuta anche su questo specifico tema, stabilendo che “[...] deve altresì presumersi che gli utili non contabilizzati vengano distribuiti nello stesso periodo d’imposta in cui sono stati conseguiti”¹⁶, ovvero l’anno a cui si riferisce l’avviso di accertamento a carico della società.

¹⁴ Cass. del 16 maggio 2002, numero 7174. Nello stesso senso, Cass. del 3 marzo 2000, numero 2390 e, più recentemente, Cass. del 28 settembre 2007, numero 21415.

¹⁵ A tal proposito, R. Lupi ha sostenuto che “Concettualmente non è detto che una presunzione di secondo grado, in quanto tale sia sempre troppo debole per poter essere presa in considerazione. La presunzione di secondo grado (cioè basata su un fatto a sua volta presunto) sarà senza dubbio meno rigorosa della prima presunzione, ma non si può escludere che in determinati casi sia abbastanza convincente; e perciò è un luogo comune (o meglio vale solo come ammonimento tendenziale) l’espressione secondo cui sarebbe vietato trarre presunzioni da presunzioni (*praesumptum de praesumpto non admittitur*)” (“Manuale professionale di Diritto Tributario”, Ipsoa, Milano, 1998, pagg. 304).

¹⁶ Cass. del 4 dicembre 2006, numero 25688.

Un'altra eccezione frequentemente sollevata dai contribuenti riguarda l'illegittimità dell'utilizzo della presunzione *de qua* in presenza di perdite societarie tali da non modificare il risultato negativo dell'esercizio, a seguito dell'accertamento di maggiori utili da parte dell'Amministrazione Finanziaria: tale situazione, infatti, non consentirebbe – sostengono i contribuenti – la distribuzione di alcun utile ai soci, stante il permanere di perdite di bilancio.

Gli Ermellini, però, non hanno ritenuto condivisibile tale assunto, stabilendo che la presunzione di distribuzione ai soci degli utili occulti accertati in capo alla società debba essere confermata "[...] anche per l'ipotesi di definitivo accertamento di una perdita contabile nonostante la considerazione di ricavi non contabilizzati atteso che per effetto della mancata loro inclusione nella contabilità sociale comunque i ricavi conseguiti da operazioni "in nero" non risultano né accantonati né reinvestiti e, quindi, sono stati distratti dalla società per essere distribuiti ai soci: il risultato "pur sempre negativo" del bilancio, riscontrato nel caso dal giudice del merito, infatti, non esclude il fatto oggettivo che i ricavi non contabilizzati, non entrati nelle casse sociali, sono stati distribuiti ai soci"¹⁷.

Peraltro, i Supremi Giudici – affrontando un caso riguardante l'utilizzo della presunzione di distribuzione nei confronti di due soci, marito e moglie, degli utili extrabilancio accertati in capo ad una società di capitali, partecipata al 10% direttamente dalla moglie ed al 90% da un'altra società di capitali, a sua volta partecipata al 95% dalla moglie ed al 5% dal marito – hanno ritenuto che la presunzione in oggetto operi anche per i gradi successivi, ovvero qualora la ristretta compagine sociale sia costituita, a sua volta, da altre società a ristretta base proprietaria.

¹⁷ Cass. numero 18640 del 6 febbraio 2008.

In particolare, la Cassazione ha pronunciato il seguente principio di diritto: “[...] in attuazione del principio costituzionale di eguaglianza, formale (art. 3.1 Cost.) e sostanziate (art. 3.2 Cost.), e del principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53.1 Cost.) e del principio, che ne è corollario, del divieto dell'abuso di diritto tributario, la presunzione dell'imputazione degli utili extrabilancio ai soci di una società di capitali K, a ristretta base sociale, opera anche nei confronti dei soci della società di capitali L, che sia socia della società K e che, a sua volta, sia a ristretta base sociale”¹⁸.

Insomma, la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extrabilancio accertati in capo ad una società di capitali a ristretta compagine sociale pare davvero resistere – almeno nella giurisprudenza di legittimità – a tutte le censure.

Se non sembra allora possibile contrastare gli accertamenti “ribaltati” sui soci, in sede contenziosa, potrebbe allora essere prevenibile tale ulteriore azione accertatrice nei confronti dei soci, in sede di atto di adesione della società?

A questo interrogativo ha fornito una risposta la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, con il parere del 7 aprile 2010, numero 11.

LA CLAUSOLA “SALVA-SOCI” NELL’ATTO DI ADESIONE DELLA SOCIETÀ

Il quesito pervenuto alla Fondazione concerne l’operato dell’Amministrazione Finanziaria, che, a seguito della sottoscrizione degli atti di adesione per gli anni d’imposta dal 2006 al 2008, relativi ad una s.r.l. a ristretta compagine sociale, ha accertato in capo ai singoli soci il maggior reddito definito con la società, distribuendolo pro-quota, sulla base della presunzione in oggetto.

¹⁸ Cass. numero 14046 del 17 giugno 2009.

La Fondazione ha innanzitutto ricordato che l'articolo 4, comma 2, del D.Lgs. 218/1997¹⁹, stabilisce che, se la definizione riguarda redditi derivanti da partecipazione nelle società di persone o associazioni tra professionisti ovvero impresa coniugale²⁰, l'azione accertatrice si estende ai relativi partecipanti; non esiste però – ricorda la Fondazione – una simile disposizione per le società di capitali.

In quest'ultime, infatti, la distribuzione degli utili avviene previa delibera assembleare, e la tassazione sui soci persone fisiche si realizza nel periodo in cui i dividendi vengono percepiti²¹.

La Fondazione ha osservato, poi, che l'operato dell'Ufficio trova fondamento nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, che "... ritiene legittimo l'accertamento in capo ai soci di società di capitali a base familiare, nella presunzione che gli utili extrabilancio della società di capitali a ristretta base azionaria o a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salvo la loro prova contraria. ... Secondo la Cassazione, pur non operando una presunzione legale come nel caso delle società di persone, nelle società di capitali a ristretta base azionaria, non può considerarsi illogica la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci, tenuto conto della complicità che normalmente accomuna compagini sociali ristrette"²².

¹⁹ L'articolo 4, comma 2, del D.Lgs. 218/1997 stabilisce che "Nel caso di esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in caso di azienda coniugale non gestita in forma societaria, e in caso di società che optano per la trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del medesimo testo unico, l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio. Nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa; non si applicano gli articoli 2, comma 5, e 15, comma 1, del presente decreto".

²⁰ Si tratta dei soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR: tale articolo reca la disciplina fiscale dei redditi prodotti in forma associata.

²¹ Cfr. articolo 47 del TUIR, "utili da partecipazione".

²² Nel documento si rinvia alle sentenze Cass. 11724/2008, 21415/2007, 3896/2008.

Lo spunto difensivo, suggerito nel documento, per contrastare gli accertamenti fondati su tale presunzione è di rifarsi alla recente sentenza della Cassazione del 17 giugno 2009, numero 14046, che – secondo la Fondazione – costituirebbe “... una innovativa inversione di tendenza rispetto ai principi consolidati sopra enunciati”.

In tale pronuncia si legge, infatti, quanto segue: “Con il primo motivo, il contribuente denuncia vizio di motivazione per aver i giudici di merito ritenuto la legittimità della presunzione complessa utilizzata dall’Ufficio, affermando che la sufficienza del fatto ignoto (i ricavi non contabilizzati della società), pur non provato documentalmente, sia tuttavia sufficientemente idoneo a dimostrare il reddito del socio in base alla logica, al buon senso e all’*id quod plerumque accidit*. Il motivo è manifestamente fondato in quanto la sentenza risolve la decisione in una affermazione apodittica che costituisce solo una motivazione apparente in quanto non spiega sulla base di quali elementi concreti il giudice abbia ritenuto fondato l’accertamento”.

La Fondazione, oltre a ciò, ha aggiunto che “Occorre, invece, che l’Ufficio indichi esplicitamente gli elementi concreti sulla cui base è stato fondato l’accertamento affinché vi siano indizi, gravi, precisi e concordanti per poter elevare la presunzione semplice al rango di prova. In altre parole è necessario che l’Ufficio dimostri che le somme sottratte a imposizione da parte della società siano poi confluite ai soci. ... Sembra scontato che la dimostrazione debba essere fornita mediante indagini bancarie”.

Il documento in oggetto si conclude, quindi, con il suggerimento “... per il futuro di prevedere esplicitamente nell’atto di adesione, che «gli esiti del presente accertamento con adesione non potranno essere estesi ai soci», al fine di evitare l’ulteriore azione accertatrice da parte dell’Amministrazione Finanziaria nei confronti dei singoli soci della società per la quale è stata sottoscritta l’adesione.

ALCUNE RIFLESSIONI

Le conclusioni a cui è pervenuta la Fondazione e lo spunto difensivo offerto – a sommo parere di chi scrive – non paiono condivisibili, sotto almeno due profili.

Considerando innanzitutto la sentenza della Cassazione numero 14046/2009 - che la Fondazione ritiene innovativa, atteso il “cambiamento di rotta” dei Supremi Giudici in essa contenuto - giova puntualizzare che già in un precedente intervento²³, chi scrive aveva evidenziato alcune “anomalie” di tale decisione, che avevano indotto a ritenere che “... le 14 righe di motivazione della sentenza in commento non possono rappresentare una significativa affermazione di tale nuovo contrario orientamento. Potrebbe infatti trattarsi di un singolo episodio anziché di un’importante inversione di tendenza”.

In effetti, a distanza di circa un mese dalla sentenza numero 14046/2009, la Cassazione è tornata sul tema con la pronuncia numero 17800 del 31 luglio 2009, con cui ha ribadito l’abituale e – sia consentito – consolidato orientamento, per cui “... in tema di redditi di capitale, non può escludersi l’idoneità della base azionaria ristretta e/o familiare a fondare la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati. Così anche Cass. n. 7174/2002, n. 6780/2003, Cass. n. 9519/2009 ha, in particolare, escluso trattarsi di presunzione di secondo grado (come ora sostenuto dalla Commissione tributaria regionale) poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi accertati induttivamente 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, caratterizza la gestione sociale. Affinché tale presunzione possa operare occorre – osserva sempre la Corte – pur sempre sia che la ristretta base sociale e/o familiare – cioè il fatto noto posto a base della presunzione – abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio, sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l’accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi”.

²³ Cfr. A. Borgoglio, in “Il Fisco” 2009, *op. cit.*

Inoltre, con l'ultima sentenza in materia – la numero 4016 del 19 febbraio 2010 –, la Cassazione ha nuovamente confermato le stesse conclusioni pocanzi riportate circa la legittimità dell'utilizzo della presunzione di distribuzione ai soci degli utili extrabilancio accertati in capo ad una società a ristretta compagine sociale.

Alla luce di tali ultimi pronunciamenti pare innegabile, pertanto, che la sentenza 14046/2009, più che un punto di svolta, abbia costituito una "singolare e temporanea deviazione" prontamente ricondotta all'abituale percorso sempre seguito dalla Suprema Corte.

Sotto un secondo profilo d'analisi, mette conto di considerare il documento della Fondazione nella parte in cui reca il suggerimento di prevedere una specifica "clausola" nell'atto di adesione della società, affinché l'azione accertatrice non possa ulteriormente essere estesa nei confronti dei singoli soci.

Tale proposta, però, non pare così facilmente applicabile.

Difficilmente, infatti, un Ufficio accetterà di sottoscrivere un atto di adesione che contenga una simile clausola, che sostanzialmente ne "blocca" la possibile ulteriore attività accertatrice²⁴.

A parere di chi scrive, invece, – come già ribadito in altre sedi²⁵ – l'unica strategia difensiva efficace può essere quella tendente a dimostrare la prova contraria alla presunzione semplice su cui si fonda l'accertamento, ovvero a provare l'estraneità del socio alla gestione della società.

²⁴ Rimane, peraltro, da domandarsi se l'Ufficio disponga di una simile discrezionalità per poter "fermare" la propria possibile azione accertatrice futura.

²⁵ Cfr. A. Borgoglio, *op. cit.*

In tale direzione vanno le difese del contribuente che mirano a provare che il socio non abbia mai avuto poteri di controllo, attesa la mancata assunzione di cariche sociali, così da escludere l'esistenza di quel vincolo di solidarietà, o rapporto di complicità, che porterebbe a concludere per la sussistenza di un accordo informale per la distribuzione degli utili extrabilancio.

Inoltre, il contribuente potrebbe anche provare la propria estraneità alla "spartizione" dimostrando, per esempio, la presenza di rapporti familiari difficili, tali per cui potrebbe essere stato tenuto all'oscuro dell'esistenza di tali utili non contabilizzati, e di conseguenza esserne stato esonerato dalla distribuzione.

Infine, il socio privo di cariche potrebbe anche dimostrare di aver sporto denuncia o querela nei confronti degli amministratori²⁶, oppure di aver messo in atto azioni di responsabilità, previste dal Codice Civile, nei confronti di detti amministratori²⁷, ovvero che esistano fatti impeditivi della conoscibilità degli accadimenti sociali o di aver messo in atto comportamenti per acquisire conoscenza di tali accadimenti sociali che siano poi risultati vani²⁸, in modo da giustificare lo stato di ignoranza in cui egli versa e, quindi, la sua estraneità alla distribuzione degli utili extrabilancio accertati in capo alla società.

Al di fuori di queste dimostrazioni, la Suprema Corte si è sempre pronunciata contraria alle altre censure mosse dai contribuenti, talché l'unica strada percorribile, a contrasto di un siffatto quadro giurisprudenziale, pare essere proprio quella delineata pocanzi, relativa, appunto, alla dimostrazione della prova contraria, piuttosto che persistere su questioni già ampiamente affrontate e respinte dal Giudice di legittimità.

28 luglio 2010

Alessandro Borgoglio

²⁶ Cass. numero 21573 del 7 novembre 2005.

²⁷ Cass. numero 20078 del 17 ottobre 2005.

²⁸ Cass. numero 3896 del 15 febbraio 2008.