

Accertamenti su società di capitali a ristretta base sociale. Quali conseguenze per i soci ? Ipotesi di tassazione, spunti difensivi : gli ultimi sviluppi.

di Giuseppe Pagani

1. Premessa

Scopo del presente contributo è quello di esaminare quali conseguenze possano scaturire in capo ai soci di una società di capitali a ristretta base sociale, qualora le partecipate siano raggiunte da avvisi di accertamento : sia nell'ottica dell'avvio di un contenzioso, che in quella della definizione da parte della società mediante la procedura dell'accertamento con adesione.

2. Perchè l'accertamento sulle società di capitali a base sociale ristretta “interessa” personalmente i soci ed il loro patrimonio?

L'argomento del presente contributo, ad una prima e superficiale lettura, potrebbe apparire insensato, o quanto meno, sprezzante i più elementari principi del diritto societario, e della normativa fiscale vigente! E' infatti noto come, da un punto di vista civilistico, le società di capitali, essendo dotate di personalità giuridica e di perfetta autonomia patrimoniale, costituiscano soggetti autonomi e distinti rispetto alle persone (fisiche o giuridiche) dei propri soci: quanto precede costituisce presupposto fondamentale, che ne individua e definisce il “genus”, differenziandolo da quello delle società “personali” .

La percezione dei dividendi costituisce una mera aspettativa per i soci di società di capitali : si rende infatti a tal fine necessaria una preventiva delibera assembleare da parte delle società partecipate ... Al contrario, per chi possieda partecipazioni in società “personali”, la percezione degli utili prodotti dalle partecipate è un diritto a pieno titolo!

Per effettuare un'analisi della questione dal punto di vista fiscale, ritengo invece necessario andare a percorrere un rapidissimo “excursus” dell'evoluzione normativa connessa alla tassazione delle società di capitali Scopo di tale

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

panoramica è capire come si alimentino le pretese dell'amministrazione finanziaria, da un lato, e come poter trarre spunti di riflessione per la tutela dei contribuenti, dall'altro.

2.1 Il sistema di tassazione previgente e quello attuale : dove affondano le radici le pretese del fisco e le ragioni dei contribuenti.

Il sistema precedentemente in vigore prevedeva la tassazione dei redditi prodotti dalle società di capitali, con riferimento ad un dato periodo d'imposta (attraverso il criterio di "competenza" e l'applicazione dell'Irpeg...), mentre i soci venivano tassati mediante l'imposta personale progressiva, soltanto laddove avessero percepito dividendi, previa distribuzione degli stessi da parte della società partecipata (criterio di "cassa" ed applicazione dell'Irpef...). Tipico del precedente regime era il trasferimento a beneficio dei soci, contestualmente alla distribuzione dei dividendi, e per tramite del meccanismo del credito d'imposta, delle imposte assolute dalla società : il credito d'imposta aveva la funzione di "neutralizzare il carico impositivo già sopportato dalla società".¹

Diversamente dalle società di capitali, quelle di persone erano (...e sono tuttora...) tassate per trasparenza, mediante il disposto di cui al 1° comma dell'art.5 del d.p.r. N° 917/86, che recita testualmente: **"i redditi delle società...in nome collettivo e in accomandita semplice... sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"**.

Quanto precede si sposa in perfetta armonia con il dettato civilistico di cui all'art. 2262 del codice civile, ove si legge che: "...ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto."

Tale disposizione evidenzia il differente trattamento impositivo riservato ai soci di società di capitali, per i quali la tassazione avviene soltanto con riferimento all'esercizio in cui i dividendi vengono distribuiti, previa apposita delibera societaria.

¹ "La trasparenza delle società di capitali e le presunzioni di distribuzione dell'utile" - A.Buscema, in "Dialoghi di diritto Tributario", n° 9/2004

A seguito della riforma attuata con il Decreto Legislativo n° 344 del 12.12.2003, che ha introdotto la nuova Imposta sul Reddito delle Società, (IRES) sostituendola alla precedente Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (IRPEG), è venuto meno il meccanismo del credito d'imposta, erogato ai soci congiuntamente ai dividendi distribuiti.

Attraverso la successiva legge n°244/2007 (Finanziaria 2008) che, da un lato, ha ritoccato a ribasso l'aliquota dell'Ires (dal 33% al 27,5%), e dall'altro, ha aumentato la "porzione" imponibile in capo ai soci in caso di percezione di dividendi (dal 40% al 49,72% nel caso di soci persone fisiche possessori di partecipazioni qualificate²), siamo infine pervenuti alla "versione" attuale della tassazione del reddito prodotto dalle Società di capitali. La tassazione in capo a queste ultime ha perso la natura "provvisoria" tipica della previgente Irpeg, assumendo una "tendenziale" definitività in seno alle compagini societarie stesse.

Ricordo infatti che il meccanismo impositivo descritto dalla riforma della tassazione riferita alle società di capitali, ha ridisegnato la tassazione sulle stesse, eliminando la natura di acconto, tipica della previgente Irpeg, convertendola in prelievo definitivo, svincolato completamente dalle "figure" dei soci, e dalla tassazione di loro pertinenza.

Questi ultimi, qualora percepiscano dividendi dalle proprie partecipate, vedranno i propri redditi "incisi" da una tassazione che è stata rimodulata prevedendone l'imponibilità solo in misura parziale, come poc'anzi evidenziato.

In aggiunta al sistema "tradizionale" di tassazione delle società di capitali, cui si è accennato, è stata introdotta una "novità", costituita dal **regime della "trasparenza fiscale", disciplinato dagli articoli 115 e 116 del d.p.r. n°917/86: tale sistema, sostanzialmente, estende alle società di capitali la tassazione prevista dall'art.5 del d.p.r. n° 917/86 per le società "personali"**.

² Il caso evidenziato è contemplato dall'art.47, 1° comma, d.p.r. N°917/86 ; va inoltre ricordato che, al mutare della "natura soggettiva" dei soci percettori, muta la tassazione :

- imprese individuali o società "personali", subiranno una tassazione dei dividendi loro distribuiti in ragione del 49,72% (art.59, 1° comma, d.p.r. n°917/86) ;

- società di capitali, o soggetti Ires in genere, con dividendi tassati in ragione del 5% del loro ammontare (art. 89, d.p.r. N°917/86).

In termini estremamente sintetici, **l'adesione al regime di trasparenza fiscale da parte una società di capitali “trasferisce” in capo ai soci la tassazione del reddito prodotto dalla società, sottoponendolo all'imposta personale progressiva tipica delle persone fisiche (Irpef): quanto precede, indipendentemente dall'effettiva percezione di utili da parte degli stessi soci..** E' bene chiarire immediatamente che il sistema in precedenza definito come “tradizionale”, costituisce quello “naturale” per le società di capitali; **al contrario, il regime della trasparenza, come meglio si dirà nel prosieguo, costituisce il frutto di una specifica scelta opzionale operata dalla società medesima. In sostanza, quindi, l'opzione di cui sopra costituisce, unitamente ad altre condizioni soggettive, l'elemento imprescindibile, in assenza del quale il regime della trasparenza fiscale non può in alcun modo trovare applicazione con riferimento alle società di capitali.**

3. La “diabolica” presunzione di distribuzione di utili : un'arma letale nelle mani del fisco.

E' ormai prassi consolidata degli uffici impositori quella di dar seguito ad un atto impositivo emesso nei confronti di una società di capitali a ristretta base sociale, con ulteriori avvisi di accertamento emessi a carico dei soci della medesima. La citata procedura trova sostegno in una costruzione di carattere meramente presuntivo, secondo la quale **“gli utili extrabilancio delle società di capitali a ristretta base azionaria o a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salvo la loro prova contraria”³.**

La predetta “costruzione”, che, a sua volta, affonda le proprie “fondamenta” esclusivamente nella giurisprudenza, non esistendo nel nostro ordinamento tributario alcuna previsione normativa in tal senso, può essere denominata **“presunzione di distribuzione”**, e può essere ricondotta al terzo comma dell'art.38 del d.p.r. n° 600/73⁴, che prevede l'utilizzo di presunzioni “semplici” per

³ Ex multis Cassazione : sentenza n°3896/2008, sentenza n° 11724 del 18.05.2006.

⁴ Giorgio Gavelli, Alessandro Versari - “Accertamento ai soci di società di capitali a ristretta base societaria”- in “Guida ai controlli fiscali”, Il sole 24 Ore, n°11/2008.

le rettifiche delle dichiarazioni delle persone fisiche ; ulteriori riferimenti normativi cui ricondurre la presunzione in esame, sono costituiti dall'art.41-bis del d.p.r. n° 600/73 (“Accertamento parziale”), e dall'articolo 39 dello stesso decreto sull'accertamento, che permette, in materia di imposte dirette, il ricorso da parte degli uffici a presunzioni semplici (come peraltro previsto, ai fini dell'iva, dagli articoli 54 e 55 del d.p.r. n°633/'72).

In sostanza **si tratta di una presunzione “semplice” ex articolo 2729 codice civile, ben diversa dalla presunzione, questa sì, di tipo legale, che caratterizza il regime tributario di trasparenza tipico delle società “personali”!** Tuttavia, secondo quanto più volte sostenuto dai giudici di legittimità⁵, **nelle società di capitali a ristretta base azionaria, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, non può considerarsi illogica la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci, tenuto conto della complicità che normalmente accomuna compagini sociali ristrette.**

3.1– Come individuare una società “a ristretta base societaria”?

Come si è appena evidenziato, il percorso logico seguito dalla giurisprudenza di legittimità prevalente, è quello per cui **il maggior reddito contestato in sede di verifica fiscale nei confronti della società, si presume distribuito tra i soci della stessa, alla luce dei rapporti di complicità, solidarietà e reciproco controllo che caratterizzano le compagini a ristretta base societaria;** in parole povere, secondo tale ragionamento presuntivo, “i pochi soci di queste società di capitali” si sarebbero “...spartiti d'amore e d'accordo il maggior reddito evaso”⁶. **L'unico elemento “noto” che innesca il meccanismo presuntivo è pertanto costituito dalla base societaria circoscritta :** or bene, se, in base al buon senso comune, non sussistono problemi peculiari nell'individuare quali compagini “a base familiare” le società dove le persone dei soci siano rappresentate da una coppia di coniugi e dai figli, diversamente

⁵ Ex multis, Cassazione: sentenza n°1906 del 29.01.2008, e sentenza n°13485/2008.

⁶ A.Buscema, op. citata.

accadrebbe scostandosi, sia pur parzialmente, da un simile “schema” compositivo della società...

Va tuttavia tenuto presente che, **non sussistendo un dato normativo capace di definire in maniera incontestabile il dato esaminato, non resta che l'esame del caso che si presenta, di volta in volta.** Si tenga comunque presente, a titolo esemplificativo, che la Cassazione ha ritenuto avesse “base familiare” una società composta da sei soci, appartenenti a tre diversi nuclei familiari⁷; stesso trattamento è stato attribuito ad una cooperativa, cui partecipava un'altra società in ragione del 14,62%, che è stata definita “a base ristretta”.

3.2 - Elementi caratterizzanti i rapporti tra i soci: complicità, solidarietà, reciproco controllo

Posto che, **secondo consolidato orientamento della Cassazione, una volta accertata la base ristretta o familiare della società, può direttamente desumersi il sussistere di un vincolo di solidarietà, di un controllo sull'andamento dell'attività, e di un' intima complicità tra le persone dei soci: il tutto genera automaticamente la nota presunzione di distribuzione di utili societari extra-contabili tra gli stessi soci, al solo manifestarsi di una pretesa tributaria nei confronti della società partecipata.**

In totale disaccordo con quanto precede, si può agevolmente osservare come, nell'esperienza comune:

- da un lato, **non sia affatto “pacifico” il sussistere di rapporti armoniosi tra persone legate da vincoli di carattere familiare, o di stretto rapporto di interesse comune;**
- da un altro, **le società a base azionaria diffusa, escluse dalla “presunzione di distribuzione” in esame, siano spesso “teatro” di “patti” ed accordi aventi marcate caratteristiche di “complicità” tra i soci! Quanto precede, intendendo specificamente quei “soci”**

⁷ Cassazione, sentenza n°13399 del 12.09.2003

che detengono i “pacchetti di maggioranza” (o comunque di rilievo...) in ambito assembleare!

In ogni caso, partendo dal “dato di fatto” della posizione della Cassazione, **resta comunque possibile fornire prova contraria, da parte del socio cui venissero attribuiti utili che non ha mai percepito realmente: questi, infatti, potrà dimostrare di non aver mai avuto poteri di controllo, o di effettiva gestione in ambito societario.** Lo stesso potrà cercare di documentare che i propri rapporti con chi realmente gestiva la società⁸ non erano tali da rendere possibile la concreta conoscenza dell'esistenza di somme mai documentate nella contabilità societaria, e pertanto, la successiva “spartizione” delle medesime tra i soci.

Come fornire una tale prova? A mero titolo esemplificativo:

- **sporgendo denuncia nei confronti di chi gestisce effettivamente⁹;**
- **ponendo in essere l'azione sociale di responsabilità nei confronti di chi amministra¹⁰;**
- **dimostrando che, pur avendo posto in essere ogni iniziativa volta ad acquisire l'effettiva conoscenza degli accadimenti societari, a nulla è valso, a causa di atteggiamenti ostruzionistici da chi gestiva la società¹¹.**

⁸ Ad esempio, l'Amministratore Unico, o il Presidente dell'organo amministrativo, munito di deleghe gestionali.

⁹ Cassazione, sentenza n°21573 del 07.11.2005.

¹⁰ Cassazione, sentenza n°20078 del 17.10.2005.

¹¹ Cassazione, sentenza n°3896 del 2007.

3.3- Il dividendo extra-contabile da distribuire deve costituire una maggiore ricchezza

Il maggior reddito ripreso a tassazione nei confronti della società, non può integralmente essere attribuito ai soci, stante il fatto che lo stesso, pur rappresentando un maggior reddito in capo alla società verificata, non sempre rappresenta un maggior utile, una maggiore ricchezza distribuibile!

Perchè si generi un maggior utile, infatti, si deve accertare l'esistenza:

- di ricavi non contabilizzati, né dichiarati;
- di costi inesistenti .

Quando invece il maggior reddito derivi da riprese a tassazione conseguenti alla mancata inerenza di oneri contabilizzati, ovvero alla diversa imputazione all'esercizio, per ragioni di competenza, di componenti reddituali, ad esso non può corrispondere un maggior utile che si presuma distribuito tra i soci!

E' inoltre necessario rilevare come, **anche ammessa l'esistenza di maggiori ricavi "occulti", si possa tentare di "far valere" nel contraddittorio con l'Ufficio, o in contenzioso, l'esistenza di componenti negative di reddito non contabilizzate, ma correlate ai maggiori ricavi oggetto dell'accertamento.** Quanto precede in ossequio al disposto di cui all'art.109, c. 4, del d.p.r. n 917/86, che nell'ultimo periodo, recita: "le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che, pur non risultando imputati al conto economico, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi." Or bene, **come criterio di massima, tale principio è suscettibile di maggior rilievo, laddove l'accertamento esperito nei confronti della società sia di tipo induttivo puro** (art. 39, c. 2 , d.p.r. n° 600/73)¹²; diversamente, in presenza di accertamenti analitici, o che comunque riconoscano la valenza della contabilità tenuta dalla

¹² Si veda in merito la Circolare dell'Agenzia Entrate n°32/2006.



società, i costi non contabilizzati dovranno trovare idonea documentazione giustificativa, per poter essere tenuti in considerazione¹³.

¹³ Si consideri, ad esempio, la dimostrazione del pagamento a favore di un fornitore di cui si fornisce documentazione extra-contabile comprovante l'ordine di merce per un importo corrispondente

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

3.4 – Possibili ulteriori eccezioni esperibili da parte dei Soci

Va detto ed evidenziato che, a fronte della presunzione di distribuzione di cui tratta il presente contributo, esistono alcuni aspetti ulteriori, non ancora trattati, cui il contribuente potrebbe “appigliarsi”, mediante altrettante eccezioni difensive:

1. il divieto di “doppia presunzione”;
2. la mancata allegazione dell'atto impositivo pertinente la società a quello notificato al socio;
3. l'esistenza di un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra società e soci nel contenzioso conseguente;
4. il fatto che i maggiori utili societari non siano mai stati distribuiti, ma reinvestiti, accantonati, ovvero attribuiti non a tutti i soci, ma a qualcuno in particolare (chi realmente amministra).

Commenterò solo i primi tre punti, ritenendo francamente assai difficoltoso poter “documentare a livello difensivo” l'ultimo!

– La “doppia presunzione”

In materia di presunzioni, l'art. 2727 del codice civile, che ne definisce la nozione, si esprime così: **“le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”**.

Or bene, laddove si consideri quale fatto noto l'esistenza di maggiori utili extra-contabili in capo alla società accertata, e se ne derivi la presunzione di distribuzione in capo ai soci della medesima, si incorrerebbe certamente nel divieto di doppia presunzione, chiaramente desumibile dalla lettura del dettato civilistico di cui sopra. Tale violazione sarebbe resa evidente, in particolare, dal fatto che, in presenza di impugnazione da parte della società dell'avviso di accertamento ricevuto, e fintanto che non si pervenga a decisione passata in giudicato, l'Amministrazione Finanziaria non potrà considerare “assodati” i maggiori redditi accertati!

La Suprema Corte ha tuttavia a più riprese ribadito che **il fatto noto da cui scaturisce la presunzione in esame è quello costituito dalla base societaria ristretta o di tipo “familiare” caratterizzante le società accertate.**

A tale affermazione si potrebbe obiettare che **l'utilizzo di presunzioni semplici è normalmente¹⁴ ammesso unicamente laddove le stesse siano “gravi, precise e concordanti”**: la mera constatazione della ristrettezza della base societaria non può, di per sé sola, essere “sufficiente” a soddisfare i predetti requisiti! **Sarebbe pertanto onere dell'Ufficio impositore produrre nuovi ed ulteriori elementi, a supporto delle proprie pretese, onde avvalorare la presunzione di distribuzione e le conseguenti pretese in capo ai soci.** In tal senso, finalmente, sembra aprirsi uno “spiraglio” favorevole da parte della Cassazione¹⁵, che in una recente sentenza ha evidenziato come si renda necessario **che l'ufficio indichi gli elementi concreti sulla cui base è stato fondato l'accertamento, affinché vi siano indizi gravi, precisi e concordanti “capaci” di integrare e supportare la presunzione semplice, elevandola al rango di prova.**

Appare ovvio che tali elementi debbano essere ricercati attraverso le indagini bancarie.

– **Violazioni della “motivazione per relationem”**

Altra riflessione che potrebbe rivelarsi utile a chi debba difendersi può essere quella in materia di motivazione per relationem: dal momento che gli avvisi di accertamento notificati ai soci derivano direttamente da quello emesso nei confronti della società verificata, **occorre valutare attentamente, in sede difensiva, se l'atto impositivo riguardante i soci soddisfi i requisiti motivazionali previsti normativamente dal combinato disposto di cui agli articoli 6 e 7 dello Statuto del Contribuente.** L'art.6 della Legge n° 212/2000 impone all'amministrazione finanziaria di **“...assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a Lui destinati.”**

L'art. 7 della stessa legge, prescrive inoltre che **“se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”**. L'Amministrazione solitamente si difende sostenendo la **“conoscibilità”**

¹⁴ A meno del caso dell'accertamento induttivo puro ex art.39, c. 2, d.p.r. n° 600/73, che ammette l'utilizzo “...anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma”.

¹⁵ Cassazione, sentenza n°14046 del 17.06.2009.

da parte dei soci di quanto notificato alla Società: ritengo che, in mancanza dell'allegazione integrale dell'atto richiamato, **sia almeno necessaria, non soltanto la mera citazione del riferimento all'avviso riguardante la società partecipata, ma una debita illustrazione, sia pure sintetica, del “merito” delle questioni che hanno motivato lo stesso atto!**

– **Il contenzioso conseguente: un'ipotesi di “litisconsorzio necessario” ?**

Dal momento che gli Uffici impositori equiparano le società di capitali a ristretta base sociale a quelle di persone, e che gli atti impositivi che interessano la società sono inscindibilmente connessi a quelli che ne scaturiscono in capo ai soci, ritengo¹⁶ sia applicabile alla casistica in esame il principio sancito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n°14815/2008. Richiamando un “passo” della stessa sentenza, leggiamo: “...la unitarietà dell'accertamento che è (o deve essere) alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'art. 5 TUIR e dei soci delle stesse ...e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguardi inscindibilmente la società ed i soci, i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno di essi...”.

Ne consegue che “...il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio...”.

Credo che il contenuto di tale sentenza si commenti da solo, e possa essere utile strumento di riflessioni e spunti difensivi per la difesa dei contribuenti.

¹⁶ Pierluigi Rosano - “La presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria”, in “ODCECpunto COMM”, del 31.03.2009

4 – Tassazione dei soci: diversi orientamenti degli uffici impositori **- Analisi di un caso pratico**

Va rilevato come gli uffici impositori, applicando la presunzione di distribuzione , giungano a diverse modalità di tassazione per i soci delle società di capitali a ristretta base azionaria o “familiare”:

- a) **la tassazione degli utili distribuiti quali “dividendi”** consistente nella tassazione diversamente “modulata” al variare delle diverse figure “soggettive” caratterizzanti i soci, che è già stata illustrata nel paragrafo 2.1 del presente contributo ;
- b) **la tassazione secondo l'applicazione del regime di trasparenza “di fatto”**, che distribuisce sui soci il reddito societario, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, malgrado l'assenza di qualunque opzione esercitata dalla società per il relativo regime fiscale.

Tassazione degli utili quali “dividendi”

Alcuni Uffici dell'Agenzia delle Entrate seguono la prassi consistente nel considerare gli utili extra-contabili “presuntivamente” distribuiti in capo ai soci quali “dividendi” e, come tali, li tassano in capo ai soci delle società di capitali accertate.

Venendo ad una pratica esemplificazione : si consideri una società a responsabilità limitata, che chiamerò “ALFA S.r.l.”, avente come Soci “Tizio” all'83%, la Moglie “Caia” al 10%, ed il figlio “Sempronio” al 7%. La società viene raggiunta da un avviso di accertamento in materia di imposte dirette per l'esercizio 2004, contenente una pretesa pari ad € 45.000,00 . Al socio Tizio viene a sua volta notificato un avviso di accertamento, nella cui motivazione si legge:

“Visto l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società “Alfa s.r.l.”, dal quale emergono ricavi non contabilizzati e non dichiarati per € 45.000,00 ; **considerato che trattasi di società di capitali a ristretta base azionaria, nonché familiare, essendo composta da tre soci tra loro parenti**, come risulta dal Quadro RO della dichiarazione Modello Unico Società di Capitali 2005, relativa al periodo d'imposta 2004 ; riscontrato che il Sig. Tizio era socio della società Alfa S.r.l. In ragione dell'83% ; **si ritiene che a fronte di operazioni effettuate in evasione d'imposta, che hanno generato maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati, i relativi utili siano stati distribuiti ai soci pro-quota, senza ottemperare alle disposizioni di legge.**

Considerato che, **secondo quanto disposto dall'art. 47, 1° comma, d.p.r. n° 917/86, gli utili derivanti a soci persone fisiche dal possesso di partecipazioni qualificate, distribuiti in qualsiasi forma da società ed enti, concorrono a formare il reddito imponibile complessivo del socio persona fisica non imprenditore nella misura del 40% del suo ammontare; premesso quanto precede, l'ufficio determina un reddito di capitali imputabile al Sig. Tizio, per l'importo di € 14.940,00.** Pertanto, ai **sensi dell'art.41-bis del d.p.r. n° 600/73**, tenuto conto degli altri redditi posseduti, si accerta, per l'anno 2004, il reddito imponibile di € 50.006,00 (35.066,00+14.940,00), con conseguenti maggiori imposte”

In sostanza, partendo dal maggior reddito attribuito alla società, pari ad € 45.000,00 , si è proseguito con il seguente conteggio:

$$(45.000,00 \times 83\%) = 37.350,00$$

$$(37.350,00 \times 40\%) = \underline{14.940,00}$$

A quest'ultimo importo ammonta il maggior reddito attribuito a Tizio, sotto forma di dividendi presuntivamente da lui percepiti, che vanno a sommarsi agli altri redditi già posseduti (da fabbricati e lavoro, pari ad € 35.066,00 importo “originariamente” indicato nel Rigo RN5 – Reddito Imponibile) ed assoggettati ad imposta progressiva Irpef: nel caso specifico, essendo lo scaglione Irpef da 32.601,00 a 50.006,00 tassato al 39%, è quest'ultima l'aliquota marginale che “incide” il maggior reddito a lui imputato, **con una maggiore Irpef pari ad € 5.826,00 euro.**

- Tassazione degli utili in “trasparenza”

E' ormai patrimonio di comune esperienza il metodo talvolta seguito dagli uffici, in alternativa a quanto appena illustrato: **la tassazione in capo al socio mediante l'applicazione della tassazione per “trasparenza”, non riconoscendo alcuna riduzione alla quota di reddito societario a lui proporzionalmente attribuita tramite la presunzione di distribuzione.**

Riprendendo l'esempio visto poc'anzi, si avrebbe che Tizio si vedrebbe imputare il seguente importo:

$$(45.000,00 \times 83\%) = \underline{37.350,00}$$

Importo che, sommandosi a quello dichiarato originariamente, pari a 35.066,00 euro, porta il nuovo reddito imponibile del socio Tizio all'importo di 72.416,00 euro, **con una maggiore Irpef da scontare pari ad € 14.711,00.**

In conclusione di questo esempio, e delle considerazioni che ne sono scaturite, ritengo di tutta evidenza come, in tale ultimo caso, il socio persona fisica, **anche qualora non intenda contestare la presunzione di distribuzione degli utili, debba almeno “pretendere” dall'ufficio il riconoscimento, che**

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

peraltro definirei “dovuto”, del trattamento fiscale riservato ai “dividendi” ai sensi dell'art. 47, c. 1, d.p.r. n° 917/86: se infatti si pretende di sostenere la presunzione di distribuzione di utili societari “in nero”, si dovrà almeno riconoscere che quest'ultima vada a generare, in capo ai soci, redditi consistenti nella percezione di dividendi¹⁷!

La posizione testè sostenuta è stata ribadita da Illustri Pubblicisti, nel corso di una recentissima giornata di studio, di cui per correttezza documentale, fornisco i dati in nota¹⁸.

A conclusione del presente paragrafo ritengo importante evidenziare come, **nell'attribuzione ai soci di redditi societari mediante la presunzione di distribuzione, non viene riconosciuta in capo agli stessi alcuna riduzione che tenga conto delle imposte che la società è tenuta a pagare:** quanto precede perchè, trattandosi di ricavi extra-contabili, “nessun pagamento di imposte è ipotizzabile al riguardo”¹⁹. Evidentemente quindi, pronunciandosi in merito, la Cassazione ha decisamente negato l'evidenza, rappresentata da innegabili fenomeni di “doppia imposizione”...

5 - La definizione della partecipata mediante accertamento conadesione: quali rischi per i soci alla luce degli ultimi sviluppi - il parere della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro²⁰

Ritengo interessante il parere in esame, fornito a fronte di un quesito nel quale si chiedeva un parere circa la correttezza del comportamento posto in essere da un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che, a seguito della definizione di un accertamento da studi di settore ad opera di una società a responsabilità limitata, aveva immediatamente provveduto a notificare alle persone dei soci altrettanti avvisi di accertamento, imputando agli stessi, in ragione delle proprie quote di partecipazione alla società, i maggiori redditi definiti da quest'ultima.

¹⁷ Il concetto è valido per tutte le diverse “figure soggettive” dei soci (persone fisiche, persone fisiche esercenti impresa; persone giuridiche), mutando i riferimenti normativi e la tassazione, come già evidenziato nella precedente nota 2.

¹⁸ Maurizio Tozzi, Lelio Cacciapaglia - “I punti di debolezza nel corso delle verifiche fiscali...” - Pesaro, 28.04.2010.

¹⁹ Cassazione, sentenza n° 16885 dell'11.11.2003.

²⁰ Parere della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro – (CIR) n°11 del 07.04.2010.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

In prima istanza, risponde la Fondazione, **occorre stigmatizzare l'operato dell'ufficio che è stato portato avanti in palese violazione dell'art. 10, c. 1, della Legge n° 212/2000²¹: è infatti palese che la società, prendendo la decisione di definire l'accertamento, ritenesse conclusa l'intera vicenda!** D'altro lato, preso atto del comportamento dell'ufficio, si afferma altresì che “**...l'estensione dell'accertamento ai soci viola inequivocabilmente il principio della prova che le somme sottratte a tassazione siano poi confluite ai soci, come stabilito dalla citata sentenza della Corte di Cassazione n° 14046 del 17.06.2009**”.

Infine, viene fornito un importante suggerimento, da tenere a mente nei casi in cui si valuti la definizione, per una società di capitali a ristretta base azionaria o familiare: “**...si suggerisce, per il futuro, di prevedere esplicitamente nell'atto di adesione, che gli esiti del presente accertamento con adesione non potranno essere estesi ai soci.**”

26 giugno 2010
Giuseppe Pagani

²¹Art.10, 1° comma, Legge n°212/2000 : “I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”.