

L'accertamento società/soci e la ristretta base: evoluzione giurisprudenziale

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

La verifica fiscale effettuata nei confronti di una società di capitali a ristretta base proprietaria, laddove si concluda con la ricostruzione di maggiori ricavi rispetto a quelli contabilizzati e dichiarati, non si esaurisce con la sola pretesa impositiva formulata nei confronti dell'impresa sociale verificata, ma si estende anche nei confronti dei soci in forza dell'operare di una presunzione di distribuzione dell'utile extrabilancio a ciascuno dei soci in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione.

Premessa

La verifica fiscale effettuata nei confronti di una società di capitali a ristretta base proprietaria, ove si concluda con la ricostruzione di maggiori ricavi rispetto a quelli contabilizzati e riportati nella dichiarazione fiscale, genera non solo l'accertamento di utili *extrabilancio* a carico della società verificata, ma anche, secondo una prassi ormai consolidata degli uffici impositori, la formulazione di una pretesa impositiva anche nei confronti dei soci in forza di una presunzione di distribuzione dell'utile *extrabilancio* sottratto a imposizione. La citata procedura trova fondamento in una costruzione di natura meramente presuntiva, secondo la quale gli utili *extrabilancio* delle società a ristretta base azionaria o a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salvo prova contraria.

L'Amministrazione finanziaria notifica l'accertamento alla società, quale ente collettivo che ha prodotto l'utile *extracontabile*, mentre a ciascun socio è notificato un ulteriore provvedimento impositivo concernente la parte di reddito (di capitale) imputabile in ragione della quota di partecipazione da ciascuno detenuta.

In sostanza, l'Ufficio, avvalendosi di argomentazioni di carattere presuntivo, considera interamente distribuito l'utile *extracontabile* e provvede a tassarlo *proquota* in capo a ciascun socio (come reddito di capitale) con ritenuta alla fonte a titolo di imposta o applicando gli ordinari criteri di tassazione, a seconda che si tratti, rispettivamente, di partecipazione non qualificata o qualificata.

La presunzione di distribuzione degli utili secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione

La problematica che si pone riguarda l'accertamento eseguito ai fini delle imposte sui redditi in capo a

una società di capitali avente una limitata compagine societaria. In tale ipotesi, la prassi degli Uffici, ampiamente legittimata dalla Suprema Corte, è quella di ribaltare sui soci il maggiore reddito d'impresa accertato a carico della società, pur in assenza di qualsiasi prova in ordine alla effettiva distribuzione dell'utile stesso. Si afferma, in sostanza, che l'accertamento nei confronti di società di capitali, a ristretta base sociale, di un utile tassabile superiore a quello evidenziato in bilancio, costituisca circostanza di fatto idonea a fare presumere che il maggior utile sia stato distribuito ai soci e costituisca per questi ultimi un reddito di capitale non dichiarato soggetto a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ovvero a tassazione ordinaria a seconda che la partecipazione sia, rispettivamente, non qualificata o qualificata. Il metodo di imputazione, pertanto, si fonda sull'assunto secondo cui l'utile sottratto a tassazione, conseguito dall'ente collettivo, è stato ripartito tra i soci salvo che siano fornite (dagli stessi) argomentazioni contrarie, ostative all'utilizzo della presunzione.

Questo principio è stato affermato con tale costanza dalla Corte di Cassazione da avere acquisito il rango di *ius receptum*.

Tra le molte pronunce in materia si consideri la sentenza n.1906/08, nella quale la Corte di Cassazione ha affermato che:

"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria ovvero a base familiare, pur non sussistendo a differenza di una 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 extracontabili ai soci".

ACCERTAMENTO

I Giudici di legittimità nella sentenza n.9519/09 hanno, inoltre, statuito che *“in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo a quelli di capitale, nel caso di società a ristretta base sociale è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, la quale non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tale caso, normalmente caratterizza la gestione sociale. ... Proprio dall'elemento della ristretta base azionaria discende, quale conseguenza immediata e diretta, l'attribuzione patrimoniale (reddituale) ai soci in virtù del più ampio grado di conoscibilità dell'attività economica posta in essere dalla società”*.

La distribuzione ai soci si fonda, quindi, su di una regola di esperienza secondo la quale nelle società di capitali con base proprietaria rappresentata da un gruppo ristretto, spesso legato da vincoli più o meno stretti di solidarietà familiare, si può ragionevolmente ritenere che gli utili occultati siano stati distribuiti ai soci proporzionalmente alle loro quote di partecipazione, così come avviene per tutti gli utili nelle società di persone, per le quali il principio della imputabilità dei profitti ai soci è legislativamente sancito.

Tale orientamento è stato ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n.17984/12, che ha stabilito che *“nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tale fine sufficiente né la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili, né il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi non contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci”*.

L'Amministrazione, basandosi sulla presunzione in parola, risulta, pertanto, esentata dal dovere dimostrare che:

- gli utili occultati accertati a carico della società siano rimasti non distribuiti presso la società;
- i soci si siano accordati per la distribuzione di tali utili;
- i soci abbiano deciso di distribuire gli utili occultati

in misura proporzionale alle rispettive quote di partecipazione;

- i soci abbiano effettivamente percepito le somme corrispondenti agli utili occultati accertati a carico della società.

Gli aspetti critici della giurisprudenza della Corte di Cassazione

Il consolidarsi di questa prassi accertativa degli uffici appare il frutto di discutibili valutazioni interpretative, che tali rimangono nonostante l'orientamento favorevole manifestato dalla prevalente giurisprudenza di legittimità.

Una prima forzatura interpretativa va individuata nello stesso procedimento logico posto a fondamento del particolare meccanismo di accertamento. Infatti, partendo dal maggiore reddito determinato nei confronti della società (fatto noto), se ne desume (pluralità di fatti ignoti):

- l'integrale distribuzione dei maggiori utili accertati a carico della società fra i soci;
- la distribuzione degli utili *extrabilancio* secondo le medesime percentuali di riparto delle quote sociali;
- la distribuzione degli utili nel corso dello stesso anno di competenza.

L'obiezione è che un tale ragionamento si concretizza nell'assunzione di una pluralità di presunzioni non idonee a fondare una valida motivazione dell'atto impositivo e ad assolvere all'onere della prova.

La Corte di Cassazione supera questa eccezione (si vedano fra le più recenti Cassazione n.29605/11, n.24938/11 e n.20870/10) affermando che nella specie il fatto noto sia rappresentato dalla ristretta base proprietaria, di per sé espressiva di una complicità fra i soci che legittima la presunzione di distribuzione fra i soci dei maggiori utili accertati a carico della società. Al riguardo appare opportuno rilevare che la “complicità” fra i soci può forse ragionevolmente fare presumere la distribuzione occulta degli utili *extrabilancio*, ma certamente, in mancanza di altri elementi, non può da sola spiegare il perché questa distribuzione debba avere per oggetto l'intero maggiore utile accertato a carico della società, debba avvenire secondo le medesime quote sociali di partecipazione di ciascun socio e nello stesso esercizio di conseguimento del maggiore utile accertato.

Un ulteriore aspetto che va evidenziato è che il procedimento presuntivo adottato dagli Uffici comporta una evidente equiparazione fra società di capitali a ristretta base sociale e società di persone, e quindi

fra reddito di capitale e reddito di partecipazione, dal momento che in punto di fatto in entrambi i casi l'imputazione del reddito avviene secondo regole del tutto analoghe. La Corte di Cassazione ha tuttavia superato questo rilievo sostenendo che mentre l'imputazione per trasparenza (nelle società di persone) costituisce un indefettibile criterio di legge, nel caso delle società a ristretta base sociale si sarebbe di fronte ad una mera presunzione semplice (Cassazione n.29605/11). Sul punto deve però essere osservato che se si rende eccessivamente difficile la prova contraria alla presunzione in esame (anche se ritenuta presunzione semplice), il risultato che si ottiene non è diverso dall'applicazione di un criterio legale di imputazione del reddito.

Peraltro, l'aspetto più discutibile del citato orientamento giurisprudenziale è la legittimazione dell'automatismo accertativo seguito dagli Uffici in presenza di società di capitali a ristretta base sociale, anche considerando che il modello di società a ristretta base sociale non trova alcun riferimento normativo e dall'esame della giurisprudenza emerge non solo l'indeterminatezza dei confini del concetto di ristrettezza della base sociale¹, ma anche, la portata risolutiva di tale nozione, ai fini della legittimità dell'accertamento dell'ufficio.

La Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che *"la situazione giuridica soggettiva in cui si trova il socio di una società a ristretta compagine sociale giustifica la sua conoscibilità dell'attività della società e gli consente di tutelare i suoi interessi relativi alla quota di partecipazione, anche eventualmente agendo per far valere la responsabilità dei soci gestori e dando dimostrazione dei propri comportamenti dissenzienti"* (Cassazione n.1906/08).

La presunzione (semplice) di distribuzione degli utili ai soci non può, tuttavia, tradursi in un automatismo accertativo che sarebbe certamente contrario al principio della giusta imposizione sancito dall'art.53

¹ Si consideri come nella sentenza n.19803/03 la Corte di Cassazione abbia avallato una rettifica relativa a una società la cui compagine era sostanzialmente riconducibile "a tre soli nuclei familiari". In altra occasione, la Corte di Cassazione ha ritenuto sussistente la qualificazione di ristretta base sociale in una società strutturata in quattro gruppi azionari (Cass. n.21573/05). E ancora, benchè non vi sia dubbio che la nozione di "complicità" richiami un atteggiamento tipico dei comportamenti umani, la Corte di Cassazione ha ravvisato comunque la sussistenza della condizione di "società a ristretta base" in una società di capitali controllata da altra società di capitali la cui compagine era costituita da due soci, appartenenti al medesimo nucleo familiare. Nella specie si era in presenza di un ribaltamento del reddito accertato in capo alla società A (società controllata), sotto forma di presunzione di distribuzione in nero di maggiori utili nei confronti delle persone fisiche socie della società B (società controllante), che deteneva il 90% del capitale sociale della società A (Cass. n.13338/09).

Costituzione. In questo senso appare più corretto pretendere da parte dell'Amministrazione finanziaria non solo la dimostrazione dell'esiguità della compagine sociale, ma anche una adeguata attività istruttoria volta a ricostruire la posizione ricoperta dai singoli soci all'interno della società². L'operare di automatismi potrebbe, infatti, rendere in taluni casi estremamente difficile, se non impossibile, l'attività difensiva del contribuente, come di fatto si verifica quando, una volta ravvisata, anche in termini sostanzialmente apodittici, la sussistenza del fatto noto (ristretta base sociale), la giurisprudenza pretende che il socio dimostri che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, accantonati dalla società, ovvero reinvestiti, non risultando a tale fine sufficiente nemmeno la eventuale deduzione che l'esercizio sociale si sia concluso con perdite contabili, il che si risolve, in pratica, in una prova negativa per sua natura diabolica.

La difesa del contribuente

Nonostante le criticabili posizioni giurisprudenziali sopra indicate deve essere ribadito che a fronte della presunzione (semplice) di attribuzione ai soci degli utili *extracontabili* accertati, rimane salva la possibilità del contribuente di fornire la prova contraria consistente nella confutazione della presunzione della solidarietà o complicità fra i soci, che si traduce nella dimostrazione della inesistenza della condizione di società a ristretta base sociale sotto il profilo della obiettiva non ristrettezza della base sociale, ovvero sotto il profilo della acclarata estraneità del socio ai profili gestionali-amministrativi della società in quanto ascrivibili ad altri.

Al riguardo la Corte di Cassazione ha chiarito che, a mero titolo esemplificativo, è possibile fornire la prova:

- sporgendo denuncia nei confronti di chi gestisce effettivamente la società (Cass. n.21573/05);
- ponendo in essere l'azione sociale di responsabilità nei confronti di chi amministra la società (Cass. n.20078/05);
- dimostrando che, pur avendo posto in essere ogni iniziativa volta ad acquisire l'effettiva conoscenza degli accadimenti societari, nulla è stato ottenuto a causa di atteggiamenti ostruzionistici di colui che gestiva la società (Cass. n.3896/07).

La giurisprudenza di merito ha, inoltre, chiarito che l'estraneità del socio alla gestione sociale costituisce valido elemento indiziario che può far superare la

² Ad esempio i soci che non partecipano alla vita sociale e che magari hanno altre attività lavorative dovrebbero, a priori, essere esclusi dalla presunzione di riscossione dei proventi evasi.

ACCERTAMENTO

presunzione di distribuzione degli utili *extrabilancio*. Ad esempio quando il socio accertato dimostri che durante il periodo d'imposta cui si riferisce la pretesa impositiva, prestava attività lavorativa al di fuori dei confini nazionali. In tale ipotesi, secondo i giudici di merito, è ragionevole affermare che la partecipazione del socio al raggiungimento dell'oggetto sociale *"non può che essere stata, se non completamente nulla, del tutto marginale e priva di qualunque ritorno economico in termini di utili societari"* (CTR Puglia, sentenza n.40/6/11).

Deve, inoltre, essere rilevato che assume evidente rilevanza la natura e la tipologia del maggiore reddito accertato in capo alla società.

In primo luogo, occorre infatti che si tratti di proventi suscettibili di tradursi in flussi monetari disponibili per il socio. Questo accade in presenza di ricavi non contabilizzati o di costi fittizi, ma non certo in presenza di costi effettivi ma ritenuti indeducibili oppure di accantonamenti non deducibili o ancora di recuperi afferenti a poste di natura valutativa (Cassazione n.1906/08). Con riferimento, infine, ai rapporti fra atto di accertamento notificato alla società e atto di accertamento emesso nei confronti dei soci, occorre chiedersi se l'Amministrazione finanziaria sia giuridicamente tenuta ad allegare l'atto già notificato alla società a quello notificato al socio.

In forza dell'art.42 d.P.R. n.600/73 e dell'art.7 L. n.212/00 non vi sono dubbi in ordine all'obbligo di allegazione, salvo che nell'atto notificato al socio ne sia riprodotto il contenuto essenziale. Sul punto è degna di evidenza la sentenza della CTR del Lazio n.103/08 che, con specifico riferimento ad un caso di avviso di accertamento notificato al socio di Srl a ristretta base sociale per presunti utili distribuiti, motivato con riferimento all'avviso di accertamento notificato alla società, che aveva rettificato il reddito d'impresa dichiarato dalla medesima, non allegato all'atto inviato al socio, ha affermato che:

"l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente ha elevato a dignità di elemento essenziale dell'avviso di accertamento l'atto richiamato nella motivazione, rendendo obbligatorio, a pena di nullità, la sua allegazione al fine di consentire al contribuente di esercitare con cognizione di causa il diritto di difesa".

Gli aspetti procedurali e processuali

In considerazione del fatto che l'applicazione della presunzione di distribuzione ai soci degli utili *extrabilancio* nelle società di capitali a ristretta base sociale determina di fatto una equiparazione di tale società di capitali alle società di persone e che gli atti impositivi che interessano la società sono inscindibilmente connessi a quelli che ne scaturiscono in capo ai soci, si è posta la questione dell'esistenza nel caso di specie di un'ipotesi di litisconsorzio necessario così come esistente secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione in materia di società di persone fra società e soci (Cassazione SS.UU. n.14815/08). Al riguardo la Corte di Cassazione ha escluso che ricorra un'ipotesi di litisconsorzio necessario come per le società di persone, specificando che il problema della coeva pendenza delle controversie attivate dai soci e dalla società debba essere risolto attraverso l'istituto della sospensione necessaria del giudizio relativo ai soci, ai sensi dell'art.295 c.p.c., pacificamente applicabile nel processo tributario. Pertanto, il socio destinatario di un avviso di accertamento, fondato sulla distribuzione *pro quota* del maggiore reddito accertato in capo alla società a ristretta base sociale, può legittimamente proporre istanza di sospensione del processo tributario ai sensi dell'art.295 c.p.c. sino a quando il giudizio incardinato dalla società non si sia concluso con sentenza passata in giudicato. La Corte di Cassazione ha, infatti, chiarito che *"l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta, nella specie riferito ad utili extracontabili, costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento emesso nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguenza che, non ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio deve essere sospeso ai sensi dell'art.295 c.p.c., applicabile nel giudizio tributario in forza del generale richiamo dell'art.1 D.Lgs. n.546/92"*. (Cassazione n.2214/11).